

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Ali ŞAHİN - ASMMMO Başkanı

Sorumlu Editör / Editor in Chief

Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi

Editörler / Editors

Prof. Dr. Ganite KURT- Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Dil Editörü / Language Editor

Dr.Öğr. Üyesi Mehpere KARAHAN GÖKMEN - Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - İzmir Demokrasi Üniversitesi

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes three times a year (in March, July and November).

All copyrights are reserved by
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara (ASMMMO).

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

Views expressed in Journal of Accounting and Taxation Studies are those of authors. Those views do not reflect the opinions of ASMMMO.

Authors have to apply JATS (MUVU) system on dergipark.gov.tr/muvu to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately.

Additionally it has indexed by Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar and the Directory of Research Journal Indexing (DRJI) which are international disciplinary indexes and by TR DIZIN (ULAKBİM), Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Index which are Turkish national indexes.

JATS is published three times (in March, July and November) a year as an international academic and peer-reviewed journal.

Aim of this review is evaluation of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation with regards to our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

For Manuscript Submission

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

For Additional Inquiries

jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara/TURKEY

Phone : (+90) 312 232 33 77

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : JatsEdit@gmail.com

Page and Cover Design: Uğur Mermer

Print: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Bu derginin tüm telif hakları

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.

Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark sistemi (dergipark.gov.tr/muvu) üzerinden makale kabul etmektedir. Hakem değerlendirmeleri de kör hakemlik sistemi ile bu arayüz üzerinden gerçekleştirilmektedir. Tayin edilmiş olan hakemlere değerlendirme süresi olarak 4 hafta verilmektedir. Yazarlar da tüm süreç içinde ivedilikle bilgilendirilmektedir. Ayrıca uluslararası dizin indekslerinden Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar ile Directory of Research Journal Indexing (DRJI)'de, ulusal indekslerden TR DİZİN (ULAKBİM), Sosyal Bilimler Atf Dizini (SOBİAD) ile ASOS indeks'te taranmaktadır.

Yılda üç defa (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

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

Makale gönderme adresi

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

Bilgi Talepleriniz İçin

JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara/TÜRKİYE

Telefon : (+90) 312 232 33 77

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

ULUSLARARASI İNDEKSLER / INTERNATIONAL INDEXES

INDEX  COPERNICUS
INTERNATIONAL



Directory of Research Journals Indexing

ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES



idealonline



TÜBİTAK
ULAKBİM

TR DİZİN

SÖBIAD



İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS



Scopus®

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın 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 can not be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr.	Abdurahman AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Abdülmeceid NUREDİN	Uluslararası Vizyon Üniversitesi	Gostivar	Makedonya
Prof. Dr.	Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türk iye
Doç. Dr.	Agim MAMUTİ	University Of New York Tirana	Tiran	Arnavutluk
Prof. Dr.	Ahmet Vecdi CAN	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali ALAGÖZ	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Doç. Dr.	Antonella RUSSO	Università degli Studi di Napoli	Napoli	İtalya
Prof. Dr.	Banu Esra ASLANERTİK	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Beyhan MARŞAP	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Cemal İBİŞ	Işık Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Durmuş ACAR	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	Burdur	Türkiye
Prof. Dr.	Dursun ARIKOĞA	Yeditepe Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Ercan BAYAZITLI	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi	Denizli	Türkiye
Doç. Dr.	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	Türkiye Büyük Millet Meclisi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Haluk BENGÜ	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Hilmi ÜNSAL	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Hou Shou PENG	National Taipei University	Taipei	Tayvan
Doç. Dr.	İdris VARICI	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	Joshua RONEN	New York Üniversitesi	Manhattan, NY	ABD
Prof. Dr.	Kadir GÜRDAL	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye

Prof. Dr.	Kıymet ÇALIYURT	Trakya Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Lúcia L. RODRIGUES	University of Minho	Porto	Portekiz
Prof. Dr.	Mehmet KOCAKULAH	University of Southern Indiana	Evansville, IN	ABD
Prof. Dr.	Mehmet ÖZBİREÇKİ	Mustafa Kemal Üniversitesi	Hatay	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet TOSUNER	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Doç. Dr.	Michael ALLES	Rutgers University	New Brunswick, NJ	ABD
Prof. Dr.	Mustafa İPÇİ	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nalân AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nilüfer TETİK	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Nuran CÖMERT	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Orhan ÇELİK	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Önder KAYMAZ	Clarion Üniversitesi	Clarion, PA	ABD
Prof. Dr.	Raif PARLAKKAYA	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Recep PEKDEMİR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Semra KARACAER	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serdar ÖZKAN	İzmir Ekonomi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Seval SELİMOĞLU	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Seyfi YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi	Kırıkkale	Türkiye
Prof. Dr.	Supriti MISHRA	International Management Institute	New Delhi, Delhi	Hindistan
Prof. Dr.	Süleyman YÜKÇÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Swaminathan SRIDHARAN	Northwestern University	Evanston, IL	ABD
Prof. Dr.	Şaban UZAY	Erciyes Üniversitesi	Kayseri	Türkiye
Doç. Dr.	Tuba UÇMA UYSAL	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Muğla	Türkiye
Prof. Dr.	Türker SUSMUŞ	Ege Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ülkü ERGUN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ümmühan ASLAN	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Volkan DEMİR	Galatasaray Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Yıldız ÖZERHAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Yunus CERAN	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep TÜRK	Korkut Ata Üniversitesi	Osmaniye	Türkiye

SUNUŐ

Değerli MUVU Okurları,

Dergimiz 12 yılının son sayısında, önceki sayılarda olduğu gibi, yine çok kıymetli akademisyenler tarafından ele alınan yenilikleri içeren, kaliteli çalışmalara ev sahipliği yapıyor. Ankara Odası olarak, muhasebe ve vergi alanında yalnızca uygulamanın değil, akademik çalışmaların da içinde olmak, uygulama ve bilim ikilisini bütünüleőtirerek, bu etkileőtimden en etkili biçimde istifade etmek sürekli arzumuz olmuştur.

Dergimizde yayımlanan ve her biri çok kıymetli eserlerden istifade edilmesi dileğiyle...

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Baőtkanı

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bu Sayıda Değerlendirme Yapan Hakemler
(Referees at This Issue)*

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Ali DERAN
Prof. Dr. Ayşe Banu BAŞAR
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ
Prof. Dr. Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU
Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN
Prof. Dr. Haluk BENGÜ
Prof. Dr. Hasan KAVAL
Prof. Dr. Hikmet ULUSAN
Prof. Dr. Hüseyin AKAY
Prof. Dr. Hüseyin DALGAR
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ
Prof. Dr. Kadir GÜRDAL
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Doç. Dr. Arman Aziz KARAGÜL
Doç. Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ
Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK
Doç. Dr. Davut AYGÜN
Doç. Dr. Erdal YILMAZ
Doç. Dr. İbrahim AKSU
Doç. Dr. İdris VARICI
Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN
Doç. Dr. Halil ALPASLAN
Doç. Dr. Nevran KARACA
Doç. Dr. Sevda AKAR
Doç. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT
Doç. Dr. Şerife SUBAŞI
Doç. Dr. Tuğba UÇMA UYSAL
Doç. Dr. Ufuk GENCEL
Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk DEMİRKOL

* Hakemler, unvan ve isim alfabetik sırasına göre listelenmiştir.

İçindekiler

AMPİRİK ARAŞTIRMA

Mehtap KARAKOÇ Eser YEŞİLDAĞ	UYGULAMALI BİLİMLER YÜKSEKOKULU ÖĞRENCİLERİNİN FİNANSAL OKURYAZARLIK DÜZEYLERİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI: EGE BÖLGESİNDE BİR UYGULAMA	511
Ali KIZILYALÇIN	MESLEK YÜKSEKOKULUNDA ALINAN MUHASEBE EĞİTİMİNİN MUHASEBE MESLEĞİNE KATKISI: KUYUCAK MESLEK YÜKSEKOKULU MEZUNLARI ÖRNEĞİ	533
Serkan MERİÇ Mehmet Emin KARABAYIR	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR MÜKELLEFLERİNİN KALİTE ALGILARI: KARS İLİNDE BİR UYGULAMA	559
Erdal YILMAZ Zuhal ÇİLİNGİR ÜK	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KİŞİLİK ÖZELLİKLERİ İLE İŞE BAĞLILIKLARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	585
Mehmet BEYAZGÜL Erdoğan KARADENİZ	FUTBOL KULÜPLERİNİN NAKİT AKIŞ PROFİLLERİNİN ANALİZİ: ULUSLARARASI BİR KARŞILAŞTIRMA	605

ÖRNEK OLAY (VAK'A) TAHLİLİ

Çağrı AKSOY HAZIR	MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILATIN ÖZELLİKLİ DURUMLAR ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ	625
Hasan ÖZYAPICI	TMS 2 STOKLAR STANDARDI'NIN ATIL KAPASİTE ANALİZİNE ETKİSİ	651
Pınar DALOĞLU	HİZMET İŞLETMELERİNDE STOK MALİYETLERİ VE HİZMETİN STOKLANMASI	667
Davut AYGÜN Elif ULUCENK	FUTBOL KULÜPLERİNDE İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	689
İbrahim ÖZMEN Hacı Arif TUNÇEZ	İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDAN DOĞAN KDV İADESİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ GELİŞİMİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	711
Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ Ahmet FIRAT	YAYINCILIK SEKTÖRÜNDE TELİF HAKLARININ MUHASEBE BOYUTU	731

TEORİK İNCELEME

Nalan AKDOĞAN	FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARIYLA UYUMLU OLMASI AMACIYLA TEKDÜZEN HESAP PLANININ GÜNCELLEMESİNE YÖNELİK KGK TARAFINDAN YAYIMLANAN TASLAK METNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	745
İlker GÜLENÇER Emrah ERTUGAY Rabia Kübra TÜNEL	FAİZSİZ FİNANSAL ARAÇLARDA ÖLÇÜM	787
Melih ERDOĞAN	DENETİM 4.0 VE ÖTESİ	809
H. Pınar KAYA	FİNANSAL DURUM TABLOSU UNSURLARININ ÖLÇÜM ESASLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ	835
Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI İsmail BEKÇİ	MSUGT, TMS/TFRS VE BOBİ FRS AÇISINDAN KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARTLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	857
Mehmet ELA	TEKNOLOJİK İŞSİZLİK PROBLEMİNE MALİ ÇÖZÜM: ROBOT VERGİSİ VE TÜRKİYE'DEKİ POTANSİYELİ	885
Ali DERAN Beyhan BELLER DİKMEN	SUKUK VE ORTAKLIĞA DAYALI KİRA SERTİFİKALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	907

Contents

EMPIRICAL RESEARCH

Mehtap KARAKOÇ Eser YEŞİLDAĞ	THE FINANCIAL LITERACY LEVELS OF THE STUDENTS TAKING FINANCE-BASED LESSONS AT APPLIED SCIENCES ACADEMIES	511
Ali KIZILYALÇIN	THE CONTRIBUTION OF ACCOUNTING EDUCATION AT VOCATIONAL SCHOOL TO ACCOUNTING PROFESSION: EXAMPLE OF KUYUCAK VOCATIONAL SCHOOL ALUMNI	533
Serkan MERİÇ Mehmet Emin KARABAYIR	QUALITY PERCEPTIONS OF TAXPAYERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: AN APPLICATION IN KARS	559
Erdal YILMAZ Zuhal ÇİLİNGİR ÜK	A RESEARCH ON THE DETERMINATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN PERSONAL TRAITS AND JOB COMMITMENT OF ACCOUNTANTS	585
Mehmet BEYAZGÜL Erdinç KARADENİZ	ANALYZING THE CASH FLOW PROFILES OF FOOTBALL CLUBS: AN INTERNATIONAL COMPARISON	605

CASE ANALYSIS

Çağrı AKSOY HAZIR	ASSESSMENT OF REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS WITHIN SPECIAL ISSUES	625
Hasan ÖZYAPICI	THE EFFECT OF IAS 2 ON THE ANALYSIS OF UNUSED CAPACITY	651
Pınar DALOĞLU	INVENTORIES COSTS IN SERVICE ORGANISATIONS AND STOCKING OF SERVICE	667
Davut AYĞÜN Elif ULUCENK	ACCOUNTING PRACTICES FOR HUMAN RESOURCES ACTIVITIES IN FOOTBALL CLUBS	689
İbrahim ÖZMEN Hacı Arif TUNÇEZ	THE DEVELOPMENT AND ACCOUNTING OF VAT REFUND FROM EXPORT REGISTERED SALES	711
Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ Ahmet FIRAT	THE ACCOUNTING ASPECT OF COPYRIGHTS IN PUBLISHING SECTOR	731

THEORETICAL RESEARCH

Nalan AKDOĞAN	THE ANALYSIS OF THE EQPOSURE DRAFT OF PoB (KGK) WHICH WAS ISSUED TO REVISE CHART OF ACCOUNTS IN ACCORDANCE WITH FINANCIAL REPORTING STANDARTS	745
İlker GÜLENCER Emrah ERTUGAY Rabia Kübra TÜNEL	MEASUREMENT PROBLEMS IN INTEREST-FREE FINANCIAL INSTRUMENTS	787
Melih ERDOĞAN	AUDIT 4.0 AND BEYOND	809
H. Pınar KAYA	COMPARATIVE EXAMINATION OF FINANCIAL POSITION STATEMENT IN TERMS OF MEASUREMENT BASES	835
Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI İsmail BEKÇİ	EVALUATION OF CONCEPTUAL FRAMEWORK AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS STANDARTS IN TERMS OF GCASA, TAS/TFRS AND FRS FOR LMEs	857
Mehmet ELA	FISCAL SOLUTION TO THE TECHNOLOGICAL UNEMPLOYMENT PROBLEM: ROBOT TAX AND ITS POTENTIAL IN TURKEY	885
Ali DERAN Beyhan BELLER DİKMEN	ACCOUNTING OF SUKUK AND LEASE CERTIFICATES BASED ON PARTNERSHIP	908

UYGULAMALI BİLİMLER YÜKSEKOKULU ÖĞRENCİLERİNİN FİNANSAL OKURYAZARLIK DÜZEYLERİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI: EGE BÖLGESİ'NDE BİR UYGULAMA *

Dr. Öğr. Üyesi Mehtap KARAKOÇ^a
Dr. Öğr. Üyesi Eser YEŞİLDAG^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 511-531*

ÖZ

Günümüzde dünya çok hızlı bir biçimde değişim göstermektedir. Bu değişim bazen teknolojik bazen ekonomik bazen insan alışkanlıkları olarak ortaya çıkmakta ve bu durum herkesi etkilemektedir. Bu değişime ayak uyduramayan toplumlar olumsuz etkilenmekte ve geride kalmaktadır. Bu değişimin yaşandığı alanlardan birisi de finans alanıdır. Finansal okuryazarlık seviyesinin yüksek olması bir toplumun hızlı kalkınmasına ve değişimden daha az etkilenmesine yardımcı olabilir. Bu çalışmadaki temel amaç, Ege Bölgesi'nde yer alan Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarının Bankacılık-Finans ile Muhasebe Bölümü öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeylerini araştırmaktır. Bu nedenle, 697 öğrenciye anket uygulanmış ve anketler ANOVA ve t-Testi kullanılarak analiz edilmiştir. Bunun için istatistikî programlardan birisi olan SPSS kullanılmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda yapılan analizler sonucunda, finansal okuryazarlık genel başarı düzeyinin yüzde 60 olduğu, en başarılı olunan konunun bireysel bankacılık olduğu, en başarılı öğrencilerin ise erkek ve dördüncü sınıf öğrencileri olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Finansal Okuryazarlık, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulları, Bankacılık ve Finans Bölümü, Muhasebe Bölümü.

JEL Kodları: D14, G21, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Karakoç, M., Yeşildağ, E. (2019). Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Öğrencilerinin Finansal Okuryazarlık Düzeylerini Tespit Etmeye Yönelik Bir Alan Araştırması: Ege Bölgesi'nde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 511-531.

* Makalenin gönderim tarihi: 05.07.2018; Kabul tarihi: 09.05.2019, iThenticate benzerlik oranı %13

^a Uşak Üniversitesi, Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümü, erdemmehtap@hotmail.com,
ORCID: [0000-0003-0349-4571](https://orcid.org/0000-0003-0349-4571)

^b Uşak Üniversitesi, Bankacılık ve Finans Bölümü, eser.yesildag@usak.edu.tr,
ORCID: [0000-0002-6230-2990](https://orcid.org/0000-0002-6230-2990)

THE FINANCIAL LITERACY LEVELS OF THE STUDENTS TAKING FINANCE-BASED LESSONS AT APPLIED SCIENCES ACADEMIES

ABSTRACT

Today, the world is changing very rapidly. This change is sometimes technologically, sometimes economically, sometimes occurs as human habits and it affects everyone. Societies that cannot keep up with this change are affected and remain behind. One of the areas where this change takes place is finance. A high level of financial literacy can help a society develop faster and be less affected by change. The main purpose of this study is to investigate the financial literacy levels of Banking and Finance and Accounting students of Applied Science Schools in the Aegean Region. Therefore, a questionnaire was applied to 697 students and the questionnaires were analyzed using ANOVA and t-Test. SPSS, one of the statistical programs, was used for this purpose. As a result of these analyzes, it was determined that financial literacy general achievement level is 60%, the most successful area is individual banking, and the most successful students are male and fourth grade students.

Keywords: Financial Literacy, School of Applied Sciences, Banking and Finance Department, Accounting Department.

JEL Codes: D14, G21, M41.

1. GİRİŞ

Günümüzde teknolojideki hızlı değişim tüm dünyayı etkilemektedir. Bu değişime ayak uyduramayan toplumlar çok geride kalmakta ve bundan çok olumsuz bir biçimde etkilenmektedirler.

Teknolojik değişiklikler birçok alanda değişimi zorunlu hale getirmiştir. Bu değişimden nasibini almış olan alanlardan biriside finans alanıdır. Finans dünyası değişimden en çok etkilenen ve kendisini sürekli olarak yenilemesi gereken alanlardan birisidir.

Finans bilimi, dünyada insanları en çok ilgilendiren, insanların takip etmesi gereken bir alandır. Finanstaki değişim insanları etkilemekle kalmamakta insanların yeni finansal bilgilerle donanımlı hale gelmesini neredeyse zorunlu hale getirmektedir. Finansal araçlardaki çeşitlilik, elektronik ve internet bankacılığın kullanımının yaygınlaşması ileri seviyelere ulaşması ve değişen insan ihtiyaç ve sorumlulukları finansal konularla ilgili bilgi ihtiyacını arttırmaktadır. Finans alanında birçok konu mevcut olmakla birlikte, bireylerin finansal bilgi düzeylerini araştıran en önemli konuların başında finansal okuryazarlık konusu gelmektedir.

Finansal okuryazarlık son zamanlarda en güncel ve önem arz eden finans araştırma alanlarından biridir. Dünyanın birçok ülkesinde finansal okuryazarlıkla ilgili yapılmış birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Bu konu “finansal yeterlilik”, “finansal okuryazarlık” ve “finansal farkındalık”

gibi farklı kavramlarla da anılabilmektedir (Orton, 2007: 7, Gökmen, 2012: 17).

Literatürde finansal okuryazarlıkla ilgili birçok farklı tanım kullanılmıştır. Finansal okuryazarlık, finansla ilgilenen bireylerin finansal kavramlar ve ürünler hakkındaki bilgilerini arttırdıkları; finansal risk ve fırsatların iyice farkına varma, yardım için nereye başvuracaklarını bilme ve finansal refahlarını ve bunu korumanın yollarını arttırmaya yönelik diğer etkili önlemleri alma becerilerini ve güvenini tesis ettikleri süreçtir (Organization for Economics Co-Operation and Development, 2005: 13). Bu tanımın yanında, Gökmen (2012) finansal okuryazarlığı, herkesin sahip olması gereken temel bir yaşam becerisi olarak tanımlamıştır.

Bireyin finansal okuryazarlık eğitimi ailede başlar ve okul hayatında da devam eder. Okulda verilecek iyi bir finansal okuryazarlık eğitimi bireylerin dolayısıyla da toplumun finansal okuryazarlık bilgi seviyesinin artmasına katkı sağlayacaktır. Buna karşın, düşük seviyedeki finansal okuryazarlık bireylerin kendisini, bu bireylerin ailelerini ve hatta ülke ekonomisini bile olumsuz etkileyecektir.

Bu çalışmanın amacı, Ege Bölgesi'nde yer alan Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarının Bankacılık ve Finans ile Muhasebe Bölümü öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeylerini araştırmaktır. Bu çalışmada, Ege Bölgesinde yer alan Üniversitelerin Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarının bankacılık ve finans ve muhasebe bölümlerinde öğrenim gören öğrencilere anket uygulanmış ve anketler analiz edildikten sonra elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

2.LİTERATÜR TARAMASI

Yapılan literatür incelemesi sonucunda son yıllarda finansal okuryazarlıkla ilgili çalışmaların sayısında artış meydana geldiği görülmektedir. Literatüre bakıldığında çalışmaların banka müşterileri, yatırımcılar, hane halkı ve üniversite öğrencileri üzerine uygulamalarına rastlanmaktadır. Türkiye'de üniversite öğrencilerinin finansal okuryazarlık seviyelerini belirlemek için yapılan çalışmalar bulunmasına rağmen Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu öğrencilerinin görüşlerinin belirlenmeye çalışıldığı bir çalışmaya tarafımızca rastlanmamıştır.

Temizel ve Bayram (2011), Anadolu Üniversitesi İİBF öğrencilerinin finansal okuryazarlık seviyelerini belirlemeye çalıştıkları çalışmalarında, öğrencilerin yüzde 84'ünün finansal bilgilerini ailelerinden aldıklarını belirlemiş, ayrıca öğrencilerin yüzde 8,5'unun kendilerini finansal durumlarını yönetmede başarısız gördüklerini saptamıştır.

Er, Temizel, Özdemir ve Sönmez (2014), çalışmalarında Eskişehir, Bursa ve İstanbul'da eğitim veren beş devlet üniversitesinin İİBF öğrencileri ile

Mühendislik fakültelerinde eğitim gören öğrencilerin finansal okuryazarlık seviyelerini karşılaştırmışlardır. Çalışma sonucunda öğrencilerin yüzde 32'lik kısmının yüksek derecede finansal okuryazarlığa sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca öğrencilerin eğitim alanları ile finansal okuryazarlık arasında anlamlı bir farklılık olduğu ortaya çıkmıştır. Ergün, Şahin ve Ergin (2014), çalışmalarında Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İİBF İşletme bölümü öğrencilerinin finansal okuryazarlık seviyeleri belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda öğrencilerin okudukları sınıf, sahip oldukları not ortalamaları ve anne-babalarının eğitim durumları ile finansal okuryazarlık düzeyleri arasında bağlantı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Alkaya ve Yağlı (2015), çalışmalarında Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi İİBF öğrencilerinin finansal okuryazarlığını finansal bilgi, finansal davranış ve finansal tutum bağlamında değerlendirmişlerdir. Çalışma sonucunda finansal davranış ile finansal tutum arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu belirterek, öğrencilerin finansal bilgi açısından yetersiz oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Çam ve Barut (2015), çalışmalarında Gümüşhane Üniversitesi önlisans öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeyini belirlemek amacıyla çoklu regresyon modeli kullanmışlardır. Çalışmanın sonucunda öğrencilerin finansal okuryazar olmadıkları ve finans kavramlarıyla ilgili çok az bilgi sahibi oldukları tespit edilmiştir.

Anadolu Üniversitesi öğrencilerinin finansal okuryazarlık derecelerinin belirlenmeye çalışıldığı Bayram (2015)'in çalışmasında da finansal eğitim alan öğrencilerin, finansal okuryazarlık düzeylerine, öğrenim hayatları boyunca almış olduğu derslerin büyük katkı yaptığı sonucuna ulaşmıştır. Kılıç, Ata ve Seyrek (2015), Gaziantep Üniversitesi öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeylerini belirlemeye çalıştıkları çalışmaları sonucunda öğrencilerin finansal okuryazarlık seviyeleri yüzde 48 olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca kız öğrencilerin finansal okuryazarlık seviyesinin erkek öğrencilerden daha düşük olduğu tespit edilmiştir.

Özen ve Kaya (2015), Uşak Üniversitesi öğrencilerinin finansal okuryazarlık seviyelerini belirlemeye çalıştıkları çalışmaları sonucunda öğrencilerin genel başarı düzeylerinin yüzde 40 olduğunu bulmuşlardır. Çalışmanın bir diğer sonucu ise kız öğrencilerinin erkek öğrencilere göre finansal okuryazarlık seviyeleri bakımından daha başarılı olduklarıdır. Sarıgül (2015), çalışmasında Mevlana Üniversitesinde 407 öğrenci üzerinde anket uygulamış, faktör analizi sonucunda 14 maddeden oluşan dört faktör elde etmiştir. Çalışmaları sonucunda kişilerin finansal tutum ve davranışlarının belirlenmesinde kullanılabilecek bir ölçek elde etmişlerdir.

Tuna ve Ulu (2016), çalışmalarında Sakarya Üniversitesi İşletme bölümü öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeyini belirlemeye çalışmışlardır. Çalışmalarının sonucunda erkek öğrencilerin finansal okuryazarlık

seviyelerinin kız öğrencilerden daha yüksek çıkmıştır. Bunun yanı sıra 23-25 yaş aralığındaki öğrenciler diğer gruplara göre finansal okuryazarlık seviyeleri bakımından daha başarılı olmuşlardır.

Çinko, Avcı, Ergun ve Tekçe (2017), çalışmalarında Marmara Üniversitesi çeşitli fakültelerindeki öğrencilerin finansal okuryazarlık düzeyini belirlemeye çalışmışlardır. Çalışmanın sonucunda finans ağırlıklı ders alan öğrencilerin eğitim gördüğü fakültelerde ortalama finansal bilgi düzeyinin daha yüksek olduğu görülmüştür. Ayrıca gelir seviyesi arttıkça finansal bilgi düzeyinin de arttığı tespit edilmiştir. Yılmaz ve Tunce (2017), Dicle Üniversitesi İİBF öğrencilerinin finansal okuryazarlık seviyelerini ölçmeye çalıştıkları çalışmalarında öğrencilerin orta seviyede finansal okuryazarlık düzeyine sahip oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca öğrencilerin en az bilgiye tasarruf ve yatırım konusunda, en çok bilgiye ise temel bankacılık konusunda sahip oldukları ortaya çıkmıştır.

Demirkol ve Erduru (2017), çalışmalarında Harran Üniversitesi İİBF 4. sınıf öğrencilerinin finansal okuryazarlık seviyelerini tespit etmeye çalışmışlar, çalışmalarının sonucunda öğrencilerin muhasebe ve finans derslerine dair okuryazarlıklarının yetersiz olduğunu tespit etmişlerdir.

Yıldız Contuk (2018), çalışmasında Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi İİBF İşletme bölümü öğrencilerinin finansal okuryazarlık seviyelerini tespit etmeye çalışmıştır. Çalışma sonucunda öğrencilerin ileri düzeyde finans bilgilerinin yeterli olmamasına karşın, temel düzeyde finans bilgisine sahip olduklarını sonucuna ulaşılmıştır.

Türkçe literatürde durum böyleyken, yabancı literatürde finansal okuryazarlıkla ilgili çalışmaların Türkçe literatüre göre daha eskiye dayandığı görülmektedir.

Danes ve Hira (1987)'nin, üniversite öğrencilerinin para yönetimi ve finansal bilgi düzeylerini araştırdıkları çalışmalarının sonucunda öğrencilerin kredi kartı, sigorta gibi konularda düşük seviyede bilgiye sahip oldukları ortaya çıkmıştır. Ayrıca erkek öğrencilerin kız öğrencilere göre sigorta ve kişisel tasarruflar konusunda daha başarılı oldukları belirlenmiştir. Volpe, Chen ve Pavlicko (1996), çalışmalarında 454 üniversite öğrencisinin kişisel yatırım okuryazarlıkları üzerine bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda öğrencilerin bilgi seviyelerinin yetersiz olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Chen ve Volpe (1998), 924 üniversite öğrencisinin kişisel finansal okuryazarlık seviyelerini araştırdıkları çalışmaları sonucunda, öğrencilerin yüzde 53'ünün ankete doğru cevap verdiğini, kız öğrencilerin, işletme dışında alanlarda eğitim görenlerin, 30 yaşın altındaki öğrencilerin, daha küçük sınıfların ve iş tecrübesi düşük olanların daha düşük düzeyde finansal okuryazar olduklarını ortaya çıkarmışlardır. Avustralya Southern

Queensland Üniversitesinde eğitim gören 837 birinci sınıf öğrencinin finansal okuryazarlık seviyelerini belirlemeye çalışan Beal ve Delpachitra (2003), çalışmaları sonucunda öğrencilerin finansal okuryazarlık seviyelerinin düşük olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu durumun gelecekteki hayatlarını da olumsuz etkileyeceğini ve üniversite öncesi eğitim alanlarındaki kapsamlı bir finansal eğitimin eksikliğinin bu duruma neden olduğunu belirtmektedirler.

Valentine ve Khayum (2004), çalışmalarında Mısır'da taşrada ve şehirde eğitim alan üniversite öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeylerini belirlemeye çalışmışlardır. Çalışmalarının sonucunda taşrada şehirde öğrenim gören öğrencilerin finansal okuryazarlık ortalama puanı yüzde 50 iken, taşrada eğitim alan öğrencilerin ortalama puanının yüzde 51 olduğu ortaya çıkmıştır. Üniversite öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeylerine yaşlarının ve ebeveynlerinin etkilerini inceleyen Jorgensen (2007), çalışmasına 467 öğrenci katılmıştır. Çalışmanın sonucunda ebeveynlerin öğrencilerin finansal bilgi, tutum ve davranışları üzerinde etkisi olduğu ortaya çıkmıştır. Öğrencilerin finansal bilgi düzeyleri, sınıfları arttıkça artmasına rağmen öğrencilerin mezuniyet sonrası gerekli finansal sorumlulukları üstlenmekte eksiklik yaşayacakları belirtilmiştir.

Mckenzie (2009), son sınıf öğrencilerinin finansal okuryazarlık seviyeleri ve borç durumları arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışma sonucunda öğrencilerin ortalama finansal okuryazarlık puanı 72.56 olduğu ve işletme alanında eğitim alan öğrencilerin alan dışındaki öğrencilerden kısmen daha başarılı oldukları belirlenmiştir. Lusardi, Mitchell ve Curto (2009), çalışmalarında gençlerin finansal okuryazarlık düzeylerini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda gençler arasında finansal okuryazarlık seviyelerinin düşük olduğu, gençlerin üçte birinden azının faiz oranları, enflasyon ve risk çeşitlendirmesi hakkında temel bilgiye sahip oldukları ortaya çıkmıştır. Özellikle, anne ve babası hisse senedi ve emeklilik tasarrufuna sahip olan üniversite eğitimi almış erkeğin, risk çeşitliliği hakkında aileleri zengin olmayan ve ebeveynleri de lise eğitiminden daha düşük eğitim almış bir kadından yaklaşık yüzde 50 oranında daha fazla puan aldığı ortaya çıkmıştır.

Martinez (2014), çalışmalarında öğrencilerin finansal okuryazarlıklarının verilen kurslarla gelişimini incelemiştir. Çalışmada üniversite öğrencilerinin kişisel finansal okuryazarlık becerisine sahip olmadıkları, öğrencilerin çoğunluğu aldıkları kurs sonucunda kişisel finansal okuryazarlığın önemini fark ettikleri ve kurs sonrası kişisel finansal okuryazarlıklarını nasıl yöneteceği konusunda daha iyi bir anlayışa sahip oldukları ortaya çıkmıştır. Agarwalla ve Gupta (2014), 148 katılımcının finansal okuryazarlık düzeyine belirlemeye çalıştıkları çalışmalarında demografik faktörlerin, cinsiyetin ve eğitim seviyesinin finansal okuryazarlığı ne şekilde etkilediği sorusuna cevap aramışlardır. Çalışmanın

sonunda eğitim seviyesinin ve disiplinin finansal okuryazarlığı etkilediği ve erkek öğrencilerin kız öğrencilerden daha yüksek düzeyde finansal okuryazarlığa sahip olduğu belirlenmiştir.

Thapa ve Nepal (2015), çalışmalarında demografik, eğitsel ve bireysel özelliklerin üniversite öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeyleri üzerinde etkisini belirlemeye çalışmışlardır. 436 öğrenci üzerinden elde ettikleri sonuçlara göre öğrencilerinin çoğunluğunun temel düzeyde finansal bilgiye sahip oldukları ortaya çıkmıştır. Karaa ve Kuğu (2016), çalışmalarında üniversite öğrencilerinin finansal okuryazarlık seviyelerini belirlemeye çalışırken, sosyal medya kullanımının finansal okuryazarlık seviyesi üzerine olan ilişkisini de incelemişlerdir. Buna göre; ünlü ekonomistlerin sayfalarının takip edilmesi, finans ders materyallerinin kullanılması, finansal ve ekonomik konularda paylaşımlarda bulunmanın finansal okuryazarlığı arttırdığı sonucuna ulaşmışlardır.

3.ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI, YÖNTEMİ VE KULLANILAN HİPOTEZLER

Araştırmada neyin amaçlandığı, anket uygulanan hangi Üniversite ve Bölümlerin çalışmaya dahil edildiği, bu çalışmada hangi yöntemlerin kullanıldığı ve son olarak bu çalışmada hangi hipotezlerin sınıandığı aşağıda başlıklar halinde verilmiştir.

3.1.Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, lisans düzeyinde eğitim alan Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Bankacılık ve Finans ile Muhasebe bölümü öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeylerinin belirlenmesi amaçlanmaktadır.

3.2.Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışma, Ege Bölgesinde eğitim veren Afyon Kocatepe Üniversitesi Bolvadin UBYO Muhasebe bölümü, Manisa Celal Bayar Üniversitesi UBYO Bankacılık ve Finans bölümü, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Bankacılık ve Finans bölümü, Uşak Üniversitesi UBYO Bankacılık ve Finans ve Muhasebe bölümleri ile bu okul ve bölümlerde öğrenim gören hazırlık ve birinci sınıf öğrencileri hariç diğer öğrenciler (697) dikkate alınmıştır.

3.3.Araştırma Yöntemi

Bu çalışmada anket tekniği kullanılmış ve anket formu Kılıç, Ata ve Seyrek'in (2015) çalışmalarından uyarlanmıştır. Anket "Temel Düzeyde Ekonomi ve Finans", "Bireysel Bankacılık", "Finansal Tablolar", "Yatırım" ve "Matematik ve Faiz Hesaplamaları" başlıklarında 5 ana alandan oluşmaktadır. Ankette ayrıca, sırasıyla cinsiyet, bölüm, sınıf, öğrenim türü,

kredi kartı kullanımı, internet bankacılığı kullanımı gibi demografik sorular yer almaktadır.

Baz alınan Üniversitelerin bölüm ve öğrenci sayılarının 1.500 ile 2.000 kişi arasında olduğu tahmin edilmektedir. Bayram (2009: 25-26)'ın çalışmasında yer alan örneklem hacimleri tablosuna göre, 2000 birim olan bir anakütleden tolerans gösterilebilir örneklem hatası $\pm\%5$ olduğunda $\%95$ güven düzeyinde 322 örneklem hacmi, $\%99$ güven düzeyinde ise 500 örneklem hacmi yeterlidir. Bu çalışmada ise dikkate alınan ve anket uygulanan öğrenci sayısı 697 olup bu sayı hem $\%95$ hem de $\%99$ güven düzeyinde örneklem kütlesi açısından kabul edilebilirdir.

Elde edilen veriler SPSS paket programı yardımı ile analiz edilmiştir. Çalışmada yöntem olarak Bağımsız Örneklem T Testi, Tek yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ve Tukey testleri kullanılmıştır.

T Testi, iki örneklem grubundaki ortalamalara göre fark olup olmadığını araştırmak üzere kullanılır. T testinde önemli olan iki farklı ortalama ya da değer karşılaştırılmasıdır. T testinde ikiden fazla ortalama veya değer karşılaştırılmak istendiğinde sorun yaşanmaktadır. Varyans analizi ikiden fazla ortalamanın karşılaştırılmasında kullanılır. Son olarak Tukey Testi ise, farklılık var ise bu farklılığın nelerin arasında ve ortalama ne kadar olduğunu ölçmek amacıyla post-hoc analizi olarak kullanılır (Kalaycı, 2010: 74, 131, 138).

3.4.Araştırmada Kullanılan Hipotezler

Bu çalışmada sırasıyla şu dört hipotez sınanmaya çalışılmıştır;

H1₀: Öğrencilerin cinsiyetleri ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H2₀: Öğrencilerin sınıfları ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H3₀: Öğrencilerin okudukları bölümler ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasında bir farklılık yoktur.

4.ARAŞTIRMA SONUÇLARI

Çalışmada ilk olarak araştırmaya katılan öğrencilerin demografik özellikleri frekans analizi yardımı ile belirlenmiştir. Ankete katılan öğrencilerin demografik özellikleriyle ilgili sonuçlar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo-1: Öğrencilerin Genel Özellikleri

Genel Özellikler		n	%
Cinsiyet	Kız	434	62

	Erkek	263	38
Bölüm	Bankacılık ve Finans	331	48
	Muhasebe	366	52
Sınıf	2. sınıf	94	14
	3. sınıf	336	48
	4.sınıf	267	38
Öğretim türü	Normal Öğretim	352	51
	İkinci Öğretim	345	49
Kredi kartı kullanımı	Evet	433	62
	Hayır	264	38
Bireysel emeklilik sistemi katılımı	Evet	53	8
	Hayır	644	92
İnternet bankacılığı kullanımı	Evet	540	78
	Hayır	157	22
Toplam		697	100,0

Tablo 1’de görüldüğü üzere, ankete katılan öğrencilerin 2/3’ü kız öğrenciler ve ağırlıklı olarak 3. Sınıf öğrencileridir. İnternet bankacılığını kullanan öğrencilerin yoğunlukta olduğu ve katılımcıların yaklaşık 2/3’ünün ise kredi kartı kullandıkları görülmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun bireysel emeklilik sistemine dâhil olmadığı da dikkati çekmektedir.

Ankete katılan öğrencilerin cinsiyet, üniversite, okudukları bölüm, sınıf, öğrenim şekilleri, kredi kartı ve internet bankacılığı kullanıp kullanmadığı ve bireysel emeklilik sistemine katılım durumlarına göre ortalama başarı puanları (100 üzerinden) hesaplanmış ve bu puanlar Tablo 2’de gösterilmiştir. Bu hesaplamada doğru cevaplar “1” yanlış cevaplar “0” olarak ağırlıklandırılmıştır.

Tablo-2: Demografik Özelliklere Göre Ortalama Başarı Puanları

		TEF	BB	FT	YAT	MFH	Genel Toplam
Genel Durum		72	73	54	51	40	60
Cinsiyet	Kız	72	72	54	47	38	58

	Erkek	73	75	54	57	45	63
Bölüm	Bankacılık ve Finans	73	75	51	51	42	61
	Muhasebe	71	71	57	51	39	59
Sınıf	2. sınıf	67	67	49	46	34	54
	3. sınıf	72	73	52	52	39	59
	4. sınıf	75	76	58	52	45	63
Öğrenim Şekli	Normal Öğretim	75	75	57	53	41	62
	İkinci Öğretim	69	72	51	49	39	58
Kredi Kartı Kullanımı	Evet	72	74	51	51	41	60
	Hayır	73	72	58	51	40	60
İnternet Bankacılığı Kullanımı	Evet	72	74	54	51	41	60
	Hayır	72	70	55	51	39	59
Bireysel Emeklilik Sistemine Katılımı	Evet	71	73	48	56	49	61
	Hayır	72	73	54	51	40	60
TEF: Temel Düzeyde Ekonomi ve Finans YAT: Yatırım							
BB: Bireysel Bankacılık Hesaplamaları				MFH: Matematik ve Faiz			
FT: Finansal Tablolar							

Tablo 2'e göre, UBYO'da öğrenim gören öğrencilerin finansal okuryazarlık başarı puanı genel toplamda yüzde 60'tır. Genel duruma göre, öğrencilerin bireysel bankacılıkla ilgili sorulara yüzde 73 ile en çok doğru cevabı verdiği görülmektedir. Öğrencilerin en başarısız oldukları bölümün ise matematik ve faiz hesapları bölümü olduğu göze çarpmaktadır.

Katılımcılar cinsiyetleri ile değerlendirildiğinde alt bölümler ve genel toplamda (finansal tablolar bölümü hariç) erkek öğrencilerin kız öğrencilerden daha başarılı olduğu ortaya çıkmıştır. Genel toplamda kız öğrencilerin puanı yüzde 58 iken erkek öğrencilerin puanı yüzde 63 olmuştur. Bu sonuç literatürdeki Danes ve Hira (1987), Chen ve Volpe

(1998), Lusardi vd. (2009), Kılıç vd. (2015) ve Alkaya ve Yağlı (2015) çalışmalarındaki sonuçlarla benzerlik göstermiştir.

Üniversiteler arasındaki karşılaştırmaya bakıldığında; başarı puanlarının genel toplamında 55 ile 63 arasında olduğu gözlemlenmiştir. Öğrencilerin okudukları bölümler karşılaştırıldığında “Bankacılık ve Finans” bölümleri yüzde 61, “Muhasebe” bölümleri ise yüzde 59 oranında doğru cevap vermiştir. Muhasebe bölümü öğrencilerinin “finansal tablolar” alt başlığında yüzde 57 ile en çok doğru cevabı veren bölüm olduğu göze çarpmaktadır. Ayrıca Bankacılık ve Finans bölümü öğrencileri ise beklenen şekilde “Temel Düzeyde Ekonomi ve Finans”, “Bireysel Bankacılık” ve “Matematik ve Faiz Hesaplamaları” alt başlıklarında muhasebe bölümü öğrencilerinden daha fazla sayıda doğru cevap vermişlerdir.

Öğrencilerin devam ettikleri sınıflar arasındaki başarı puanları karşılaştırıldığında; 2. sınıf öğrencilerinin yüzde 54, 3. sınıf öğrencilerinin yüzde 59 ve son sınıf öğrencilerinin yüzde 63 ile genel toplamda başarılı oldukları ortaya çıkmıştır. Böylece her yıl öğrencilerin aldıkları finansal ağırlıklı derslerin toplam sayısındaki artışın finansal okuryazarlık üzerinde olumlu etkisinin olduğu söylenebilmektedir. Bu sonuç literatürdeki (Danes ve Hira, 1987; Chen ve Volpe, 1998; Mckanzie, 2009; Er vd., 2014; Martinez, 2014; Bayram, 2015; Alkaya ve Yağlı, 2015; Çinko vd.2017) çalışmalarındaki sonuçları desteklemektedir.

Araştırmaya katılan öğrencilerin öğrenim şekilleri karşılaştırıldığında tüm alt başlıklarda ve genel toplamda normal öğretim öğrencilerinin ikinci öğretim öğrencilerinden daha başarılı sonuçlar elde ettiği görülmektedir. Öğrencilerin kredi kartı kullanımı, internet bankacılığı kullanımı ve bireysel emeklilik sistemine dahil olma durumları karşılaştırıldığında genel toplamlar göz önünde bulundurulduğunda başarı puanları arasında anlamlı farklılıkların olmadığı görülmektedir. Ancak “bireysel bankacılık” alt başlığında kredi kartı (yüzde 74) ve internet bankacılığı kullanan öğrencilerin (yüzde 74), kullanmayan öğrencilerden daha çok sayıda doğru cevap verdiği ortaya çıkmıştır. Burada öğrencilerin pratik bilgi sahibi olmalarının olumlu etkisi göze çarpmaktadır.

Öğrencilerin alt kategorilerdeki yüzde 73 ile en başarılı oldukları “bireysel bankacılık” bölüm sonuçları Tablo 3’te gösterilmektedir. Buna göre; öğrencilerin büyük çoğunluğunun internet bankacılığı yardımıyla fatura, kira gibi ödemelerini gerçekleştirebileceklerini bilmelerine rağmen, yarısının da EFT’nin ne anlama geldiğini bilmedikleri ortaya çıkmıştır.

Tablo-3: Bireysel Bankacılık sorularına doğru cevap veren katılımcı sayı ve oranları

	Doğru cevabı veren öğrenci	%
--	----------------------------	---

	sayısı	
Tüm bankalar aynı işlem ücretleri ile çalışırlar.	614	88
Uzun vadeli kredi kısa vadeli kredi kullanımından daha maliyetlidir.	485	70
Uluslar arası banka hesap numarasına IBAN denir	589	85
Aynı bankadaki hesaplar arasında para transferi yapmak için EFT adı kullanılır.	346	50
Fatura, kira vb. ödemeler internet bankacılığı yoluyla yapılabilir.	658	94
Hisse senedi alım satımı gerçekleştirebilmek için yatırım hesabı açtırmak şarttır.	372	53
Ortalama Başarı Puanı: 73		

Öğrencilerin alt kategorilerdeki en başarısız (yüzde 40) oldukları “matematik ve faiz hesaplamaları” bölümüne ait sonuçlar Tablo 4’te gösterilmektedir. Tablo 4’e göre, ankete katılan öğrencilerin yüzde 61’i basit faizle ilgili soruda sorun yaşamazken, bileşik faizle ilgili sorulara az sayıda öğrenci doğru cevap verebilmiştir. Çalışmaya konu olan Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu öğrencilerinin lisans yerleştirme sınavında YGS 6 puan türünden yaptıkları matematik netlerine bakıldığında, normal öğretim bölümler için ortalama 9, ikinci öğretim bölümler içinse ortalama 6 (ek puansız tercihlerde) matematik neti yaparak yerleştikleri ortaya çıkmaktadır. Bu sonuç öğrencilerin ek puanla yerleşmeleri durumunda normal öğretimler için ortalama 4’e, ikinci öğretim bölümlerde ise ortalama 3’e kadar düşmektedir¹. Bu durumda öğrencilerin matematik konusunda ortaöğretim düzeyinden gelen eksikliklerinin bu sonuçlara yansıdığı söylenebilir.

Tablo-4: Matematik ve Faiz Hesaplamaları Sorularına Doğru Cevap Veren Katılımcı Sayı ve Oranları

	Doğru cevap	%
Bir kişi ayda 2000TL kazanmaktadır. Her ay 900TL kira, 350TL ulaşım, 500TL mutfak ve 100TL de giyim masrafı vardır. Bu kişinin 600TL para biriktirmesi için kaç aya ihtiyacı vardır?	495	71
Aylık faiz oranı yüzde bir olan konut kredisinin yıllık	72	10

¹ <https://yokatlas.yok.gov.tr>

faiz oranı yüzde kaç olur?		
Yıllık faiz oranı yüzde 5'tir. 100TL'si olan bir kişinin bir yıl sonra ne kadar parası olur?	427	61
Yıllık faiz oranı yüzde 5, enflasyon oranı yüzde 6'dır. Bankada 100TL olan paranın bir yıl sonraki alım gücü ne kadar olur?	335	48
Z ve B aynı yaşta olup Z 30 yaşından itibaren her yıl 1.000TL, B ise 40 yaşından itibaren her yıl 2.000TL para biriktiriyor. Z ve B 50 yaşında iken hangisinin parası daha fazla parası olur?	81	12
Ortalama Başarı Puanı: 40		

Çalışmanın bu bölümünde, iki şıklı değişkenlerin (doğru/yanlış) güvenilirliklerini test etmek için Kuder-Richardson-20 (KR-20) yöntemi kullanılmıştır. Test maddelerinin zorluk dereceleri farklı olduğu için KR-20 uygulanmıştır. KR-20 formülü aşağıdaki gibidir (Şencan, 2005: 133);

$$p_{KR20} = \frac{k}{k-1} \left[1 - \frac{\sum(p \cdot q)}{S^2} \right]$$

p= Doğru yanıt oranı

q= 1-p

$\sum p \cdot q$ = Bir maddeye doğru cevap verenlerin yüzdesiyle yanlış cevap verenlerin yüzde çarpımlarının toplamı

S^2 = Toplam puanların standart sapmasının karesi (varyans)

Yapılan KR-20 analizi sonrasında elde edilen güvenilirlik katsayısı 0,62 olarak bulunmuştur. KR-20'de test maddelerinin sayısı elliden (50) az olan ölçeklerde 0,50 değeri güvenilir olarak kabul edilmektedir (Kehoe, 1995: 1). Buna göre, bu çalışmada bulunan 0,62 değeri bu nedenle güvenilirdir.

Çalışmanın bu bölümünde, verilerin normal dağılıp dağılmadığını araştırmak için sık kullanılan normallik testlerinden birisi olan Basıklık ve Çarpıklık testine (Skewness ve Kurtosis) uygulanmıştır. -1 ve +1 değerleri arasında olan Skewness ve Kurtosis değerleri ölçeğin normal dağıldığını gösterir (Şencan, 2005: 199). Buna göre, bu çalışmanın Skewness ve Kurtosis değerleri Tablo 5'teki gibidir.

Tablo-5: Skewness ve Kurtosis Değerleri

N	697
Ortalama	17,4175

Median	18,0000
Skewness	-,309
Skewness Std. hata	,093
Kurtosis	-,095
Kurtosis Std. hata	,185
Toplam	12140,00

Tablo 5'e göre, Skewness ve Kurtosis değerleri sırasıyla -0,309 ve -0,095 şeklinde oluşmuştur. Bu değerlere göre, verilerin normal dağıldığı söylenebilir.

Çalışmanın güvenilirlik ve normallik testlerinden sonra, Bankacılık ve Finans ile Muhasebe bölümü öğrencilerinin demografik özellikleri ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı tek yönlü ANOVA ve t testi yapılarak incelenmiştir. Bu çalışmanın literatür bölümünde de yer verildiği üzere finansal okuryazarlık ile öğrencilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir ilişkinin olduğunu ortaya koyan çalışmalar (Chen ve Volpe, 1998; Agarwalla ve Gupta, 2014; Kılıç vd., 2015; Tuna ve Ulu, 2016; Çinko vd., 2017) olmasına rağmen, bu konuda anlamlı bir ilişkiye rastlamayan çalışmalar da (Özen ve Kaya, 2015; Thapa vd., 2015) mevcuttur. Bu çalışmada, finansal okuryazarlık başarı düzeyleri ile öğrencilerin cinsiyetleri arasında oluşturulan hipotez şöyledir:

H₁₀: Öğrencilerin cinsiyetleri ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

Cinsiyet ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasındaki bağımsız örneklem t-testi sonuçları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo-6: Öğrencilerin Cinsiyet Değişkenine Göre t Testi Tablosu

Cinsiyetiniz	N	Ortalama	Std. sapma	t	p
Erkek	263	18,1901	4,10292	4,257	,000
Kız	434	16,9493	3,48500	4,091	,000

Tablo 6 incelendiğinde, 263 erkek öğrencinin ortalaması 18,1901 ve 434 kız katılımcının ortalaması 16,9493 olup kız öğrencilerin başarı düzeyi erkek öğrencilerin başarı düzeyinin biraz daha altında ve anlamlı ($p=0,000<0,05$) olduğu görülmektedir. Buna göre H₀ sıfır (null) hipotezi reddedilmiş olur. Yani öğrencilerin cinsiyetleri ile finansal başarı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Finansal okuryazarlık ile öğrencilerin sınıf düzeyleri arasında anlamlı bir ilişkinin olduğunu ortaya koyan çalışmalar (Danes ve Hira, 1987; Chen ve Volpe, 1998; Mckanzie, 2009; Er vd., 2014; Martinez, 2014; Bayram, 2015; Alkaya ve Yağlı, 2015; Çinko vd.2017) olmasına rağmen, bu konuda anlamlı bir ilişkiye rastlamayan çalışmalar da (Ergün vd., 2015; Kılıç vd., 2015; Bayram, 2015) mevcuttur. Bu noktada oluşturulan hipotez ise şöyledir:

H₂₀: Öğrencilerin sınıfları ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

Farklı sınıflardaki öğrencilerin finansal okuryazarlık düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığını görmek amacıyla ANOVA testi yapılmıştır. Test sonuçları Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo-7: Finansal Okuryazarlık ve Sınıf İlişkisi ANOVA Testi Sonuçları

	N	Ortalama	Std. sapma	F	P
2. Sınıf	94	15,7872	3,51914	16,550	,000
3. Sınıf	336	17,2083	3,77716		
4. Sınıf	267	18,2547	3,64737		
Toplam	697	17,4175	3,77558		

Tablo 7’ye göre, 2. Sınıf 94 öğrencinin ortalaması 15,7872, 3. Sınıf 336 öğrencinin ortalaması 17,2083 ve 4. Sınıf 267 öğrencinin ortalaması 18,2547’dir. Bu durum, sınıflar arasında anlamlı ($p=0,000<0,05$) bir fark olduğunu ve H₂₀ sıfır (null) hipotezinin reddedildiğini ortaya koyar. Sonuç itibariyle, tek yönlü varyans analizi testi (one-way anova) karşılaştırılmasına göre, öğrencilerin sınıfları ile finansal başarı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Bu farklılığın hangi sınıflardaki öğrenciler arasında olduğunu ölçmek amacıyla post-hoc analiz olarak Tukey testi yapılmış ve buna ilişkin sonuçlar Tablo 8’de gösterilmiştir. Tablo 8’e göre finansal okuryazarlık açısından 2. Sınıf öğrencileri 3. Sınıf öğrencilerinden ortalama 1,4211 ve 4. Sınıf öğrencilerinden ortalama 2,46745 daha düşük puan almışlardır. 3. Sınıf öğrencileri, 2. Sınıf öğrencilerinden ortalama 1,4211 daha yüksek puan, 4. Sınıf öğrencilerinden ortalama 1,04635 daha düşük puan almışlardır. 4. Sınıf öğrencileri ise 2. Sınıf öğrencilerinden ortalama 2,46745 ve 3. Sınıf öğrencilerinden ortalama 1,04635 daha yüksek puan almışlardır. Bu sonuçlara göre, öğrencilerin devam ettikleri sınıf arttıkça finansal okuryazarlık başarı seviyesi de yükselmektedir.

Tablo-8: Sınıflar Arası Farklılık, Tukey Testi Sonuçları

		Ortalama Fark	S.Hata	p
2. Sınıf	3. Sınıf	-1,42110*	,43101	,003
	4. Sınıf	-2,46745*	,44302	,000
3. Sınıf	2. Sınıf	1,42110*	,43101	,003
	4. Sınıf	-1,04635*	,30285	,002
4. Sınıf	2. Sınıf	2,46745*	,44302	,000
	3. Sınıf	1,04635*	,30285	,002

Farklı üniversitelerdeki öğrencilerin finansal okuryazarlık düzeyleri arasındaki ilişkinin incelenmesi açısından oluşturulan hipotez şöyledir:

H₀: Öğrencilerin okudukları bölümler ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasında bir farklılık yoktur.

Bölüm ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasındaki bağımsız iki örnek t-testi sonuçları Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo-9: Öğrencilerin Bölüm Değişkenine Göre t Testi Tablosu

	N	Ortalama	Std. sapma	F	p
Bankacılık ve Finans	331	17,5982	3,94260	1,202	,230
Muhasebe	366	17,2541	3,61556	1,197	,232

Tablo 9 incelendiğinde, 331 Bankacılık ve finans Bölümü katılımcılarının ortalaması 17,5982 ve 366 Muhasebe bölümü katılımcısının ortalaması 17,2541 olup bankacılık ve finans bölümü öğrencilerinin başarı düzeyinin muhasebe bölümü öğrencilerinin başarı düzeyinin biraz üstünde ancak anlamsız ($p=0,230 > 0,05$ ve $p=0,232 > 0,05$) olduğu görülmektedir. Buna göre H₀ sıfır (null) hipotezi kabul edilmiştir. Yani analiz sonuçlarına göre, öğrencilerin okudukları bölümler ile finansal başarı düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

5.SONUÇ

Finansal okuryazarlık süreci, bireylerin finansal ürün ve kavramlar, finansal risk ve fırsatlar, finansal kurumlar ve finansal yöntemler ile ilgili genel bilgi aldıkları ve bu bilgi düzeyini artırdıkları uzun bir süreç olarak tanımlamak mümkündür. Son zamanlarda finansal araçlardaki çeşitlilik, elektronik ve internet bankacılığındaki hızlı değişim ve artan insan ihtiyaç ve sorumlulukları finansal okuryazarlık konusunun önemini artmasına neden

olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Ege Bölgesi'nde yer alan Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarının Bankacılık ve Finans ile Muhasebe Bölümü öğrencilerinin finansal okuryazarlık düzeylerini araştırmaktır.

Finansal okuryazarlık konusundaki literatür incelendiğinde, yapılan çalışmaların genellikle bir üniversite özelinde ve bir bölüm tekelinde yapıldığı görülmektedir. Ayrıca çalışmalar genel olarak fakülteler üzerinden yürütülmüştür. Oysaki Türkiye'de Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarında finans alanıyla ilgili dersler daha ağırlıklı olarak verilmektedir. Bu açıdan bu tür okulların finansal okuryazarlığa olan katkısının araştırılması büyük önem arz etmektedir. Ayrıca çalışmanın tek üniversite özelinde ve tek bölüm tekelinde yapılmayıp Ege Bölgesinde eğitim veren üniversitelerde yapılmış olması ve elde edilen bulgular doğrultusunda dört farklı üniversite bünyesinde faaliyet gösteren Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarında verilen finansal eğitimin saptanabilmesi açısından da, bu çalışmanın literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışma kapsamında, Ege Bölgesinde yer alan Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarındaki Bankacılık ve Finans, ve Muhasebe bölümlerinden 697 öğrenciye anket uygulanmıştır. Elde edilen analiz sonuçlarına göre, öğrencilerin büyük çoğunluğu kız, "muhasebe" bölümü ve üçüncü öğrencileridir. Bu öğrenciler normal öğretim ve ikinci öğretim olarak dengeli dağılmış olup, çoğunluğu kredi kartı ve internet bankacılığı kullanıcılarıdır. Ancak bu öğrencilerin çok az bir kısmı bireysel emeklilik sistemine dahildir.

Yapılan analiz sonuçlarına göre ise, Ege Bölgesinde UBYO'da eğitim gören öğrencilerin finansal okuryazarlık genel başarı düzeyi yüzde 60 çıkmıştır. Bu sonuç literatürdeki birçok çalışmanın (Kılıç vd, 2015; Alkaya ve Yağlı, 2015; Sarıgül, 2014; Şahin, 2014) aksine ankete katılan öğrencilerin finansal okuryazarlık konusunda başarılı olduklarını göstermektedir.

Erkek öğrencilerin finansal okuryazarlık düzeyinin kız öğrencilere göre daha yüksek olduğu elde edilen diğer sonuçlar arasındadır. En yüksek doğru cevap verenlerin ise dördüncü sınıf, normal öğretim, "Bankacılık ve Finans" bölümü öğrencileri oldukları ve bu öğrencilerin kredi kartı, internet bankacılığı ve bireysel emeklilikle ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Ankete katılan öğrencilerin büyük bir bölümü bireysel bankacılık konusunda yeterli bir bilgiye sahip iken, matematik ve faiz hesaplamaları konusunda daha düşük seviyede bilgiye sahiplerdir.

Öğrencilerin okumuş oldukları sınıf ile finansal okuryazarlık başarı düzeyleri arasında bir farklılık olduğu, dördüncü sınıf öğrencilerinin ikinci ve üçüncü sınıf öğrencilerine göre finansal okuryazarlık açısından daha başarılı oldukları ortaya çıkmıştır. Buna göre finansal eğitim süresi ile finansal okuryazarlık bilgi seviyesinin paralel olduğu anlaşılmaktadır.

Son olarak, bankacılık ve finans bölümü öğrencilerinin başarı düzeyi, muhasebe bölümü öğrencilerin başarı düzeyinin biraz üstündedir. Ancak analiz sonuçları, öğrencilerin bölümleri ile finansal başarı düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığını göstermiştir.

Finansal okuryazarlığı arttırmada izlenecek en önemli yol finansal eğitimidir. Türkiye’de Milli Eğitim Bakanlığı, Türk Ekonomi Bankası (TEB) ve UNICEF işbirliğiyle 6-14 yaş aralığındaki çocuklarda finansal bilincin kazandırılması amacıyla ‘Sanat Yoluyla Sosyal ve Finansal Eğitim’ projesini gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bunun gibi çalışmaların artırılması özellikle Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Borsa İstanbul, FODER (Finansal Okuryazarlık ve Erişim Derneği) gibi kurumların bu eğitimlerin içerisinde yer alması finansal okuryazarlık açısından son derece önemlidir.

KAYNAKÇA

- Agarwalla, M. & Gupta, M. (2014). Awareness of Financial Literacy Among College Students, *Apeejay - Journal of Management Sciences and Technology* 2 (1), 1-13.
- Alkaya, A. & Yağlı, İ. (2015). Finansal Okuryazarlık-Finansal Bilgi, Davranış ve Tutum: Nevşehir Bektaş Veli Üniversitesi İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Uygulama, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (40), 585-599.
- Barış, S. (2017). Finansal Okuryazarlık ve Bütçeleme Davranışı: Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma, *TESAM Akademi Dergisi*, 3 (2), 13-38.
- Bayram, N. (2009). Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi (Gözden geçirilmiş 2. Baskı), Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Bayram S. S. (2015). Finansal Okuryazarlık ve Para Yönetimi Davranışları: Anadolu Üniversitesi Öğrencileri Üzerine Uygulama, *Business&Management Studies: An International Journal*, 2 (2), 105-135.
- Beal, D. J. & Delpachitra, S. B. (2003) Financial Literacy Among Australian University Students, *Economic Papers*, 22 (1), 65-78.
- Biçer, E. B. & Altan, F. (2016). Üniversite Öğrencilerinin Finansal Okuryazarlık ile İlgili Tutum ve Davranışlarının Değerlendirilmesi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (4), 1501-1517.
- Capuano, A. & Ramsay, I. (2011). What Causes Suboptimal Financial Behavior? An Exploration of Financial Literacy, Social Influences and Behavioral Economics, *Research Report* (Legal Studies Research Paper No: 540), Melbourne Law School, The University of Melbourne.

- Chen, H. & Volpe, R. P. (1998). An Analysis of Personal Finance Literacy Among College Students, *Financial Services Review*, 7 (2), 107-128.
- Cihangir, M. & Ergin, E. (2015). Finansal Okuryazarlığın Temel Düzeyde İncelenmesi: Osmaniye İlinde Ankete Dayalı Bir Araştırma, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (13), 492-511.
- Coşkun, S. (2016). Üniversite Öğrencilerinin Finansal Davranış ve Tutumlarının Belirlenmesi: Finansal Okuryazarlık Algıları Üzerine Bir Araştırma, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 2247-2258.
- Çam, A. V. & Barut, A. (2015). Finansal Okuryazarlık Düzeyi ve Davranışları: Gümüşhane Üniversitesi Önlisans Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma, *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 4 (7), 63-72.
- Çinko, M., E. Avcı, S. Ergun & M. Tekçe (2017). Üniversite Öğrencilerinin Finansal Okuryazarlık Düzeyleri: Marmara Üniversitesi Örneği, *Marmara Business Review*, 2(1), 25-50.
- Demirkol, Ö.F. & Erduru, İ. (2017). Üniversite Öğrencilerinin Finansal Okuryazarlık Düzeyinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Harran Üniversitesi Örneği, *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 5 (4), 12-26.
- Danes, S. M. & Hira, T. K. (1987). Money Management Knowledge of College, *Journal of Student Financial Aid*, 17(1), 4-16.
- Er, F., Temizel, F., Özdemir, A. & Sönmez, H. (2014). Lisans Eğitim Programlarının Finansal Okuryazarlık Düzeyine Etkisinin Araştırılması: Türkiye Örneği, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(4), 113-125.
- Ergün, B., Şahin, A. & Ergin, Erhan (2014). Finansal Okuryazarlık: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Çalışma, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7, 34, 847-864.
- Gökmen, H. (2012). *Finansal Okuryazarlık*, Hiperlink Yayınları: 43, İstanbul.
- Hayta, A. B. (2011). *Aile Finans Sistemi İlişkileri*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Jorgensen, B. L. (2007). *Financial Literacy of College Students: Parental and Peer Influences*, Master's Thesis, Virginia Polytechnic Institute and State University.
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Karaa, I. E. & Kugu, T. D. (2016). Determining Advanced and Basic Financial Literacy Relations and Overconfidence, and Informative Social

Media Association of University Students In Turkey. *Educational Sciences: Theory & Practice*, 16 (6), 1865-1891.

Kehoe, J. (1995). Basic Item Analysis for Multiple-Choice Tests, *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 4(10) (<http://PAREonline.net/getvn.asp?v=4&n=10>)

Kılıç, Y., Ata, H. A. & Seyrek, İ. H. (2015). Finansal Okuryazarlık: Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 66, Nisan 2015, 129-150.

Lusardi, A., Mitchell, O. S. & Curto, V. (2009). Financial Literacy Among The Young: Evidence and Implications For Consumer Policy, *NBER Working Paper Series*, September 2009.

Martinez, V. (2014). Financial Literacy Among Our Students: Assessing and Improving Their Knowledge, Farfield University, http://swfa2015.uno.edu/F_Financial_Education/SWFA2015_Paper_101-Martinez.pdf

Mckenzie, V. M. (2009). The Financial Literacy of University Students: A Comparison of Graduating Seniors' Financial Literacy And Debt Level, University of South Florida Scholar Commons, Graduate Theses and Dissertations.

Organization for Economics Co-Operation and Development (2005). "Improving Financial Literacy: Analysis of Issues and Policies." Paris, France.

Orton, L. (2007). Financial Literacy Lessons from International Experience. *Canadian Policy Research Networks (CPRN) Research Report*, September.

Özçam, M. (2006). Yatırımcı Eğitimi: Dünya Uygulamaları ve Türkiye için Öneriler, *Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu* (Kamuya Açık), Ankara.

Özen, E. & Kaya, Z. (2015). Finansal Okuryazarlık Seviyesinin Ölçülmesi: Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma (Measuring of Financial Literacy: An Investigation on Undergraduate Students), *19. Finans Sempozyumu*, 21-24 Ekim 2015, Çorum.

Sarıgül, H. (2015). Finansal Okuryazarlık Tutum ve Davranış Ölçeği: Geliştirme, Geçerlik ve Güvenilirlik, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13 (1), 200-218.

Şencan, H. (2005). *Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Temizel, F. & Bayram, F. (2011). Finansal Okuryazarlık: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma", *C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 12 (1), 73-86.

Thapa, B. S. & Nepal, S. R. (2015). Financial Literacy In Nepal: A Survey Analysis From College Students, *NRB Economic Review*, 27 (1), 49-74.

[Tuna, G. & Ulu, M. O.](#) (2016). Üniversite Öğrencilerinin Finansal Okuryazarlık Düzeylerini Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma, [International Journal of Management Economics & Business, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi](#), (12), 128-140.

Valentine G. P. & Khayum, M. (2004). Financial Literacy Skills of Students in Urban and Rural High Schools, *Delta Pi Epsilon Journal*, XLVII (1), 1-10.

Volpe R. P., Chen, H. & Pavlicko, J. J. (1996). Personal Investment Literacy Among College Students: A Survey, *Financial Practice & Education*, 86-94.

Yıldız Contuk, Y. (2018). Üniversite Öğrencilerinin Finansal Okuryazarlık Durumunu Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma: Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (77), 115-136.

Yılmaz, Y. & Tunçe, M. (2017). Finansal Okuryazarlık Düzeyinin Belirlenmesi: Dicle Üniversitesi İİBF Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7 (14), 301-312.

<https://yokatlas.yok.gov.tr> Erişim tarihi: 18.01.2018

MESLEK YÜKSEKOKULUNDA ALINAN MUHASEBE EĞİTİMİNİN MUHASEBE MESLEĞİNE KATKISI: KUYUCAK MESLEK YÜKSEKOKULU MEZUNLARI ÖRNEĞİ*

Öğr. Gör. Dr. D. Ali KIZILYALÇIN^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 533-557*

ÖZ

Türkiye’de muhasebe eğitimi yükseköğrenim öncesi ticaret liselerinde, yükseköğrenimde ise meslek yüksekokullarının muhasebe ve vergi uygulamaları, işletme yönetimi, bankacılık-finans ve sigortacılık gibi programları ile fakültelerin iktisadi ve idari bilimler fakültesi, siyasal bilgiler bölümlerinde verilmektedir. Aynı zamanda muhasebe eğitimi yüksek lisans ve doktora düzeyinde de verilmektedir. Bu öğretim kurumları içerisinde meslek yüksekokulları iş hayatının gerektirdiği niteliklere sahip muhasebe ara elemanı yetiştirilmesi konusunda önemli bir yere sahiptir.

Çalışmada muhasebe meslek elemanı olarak çalışan meslek yüksekokulu mezunlarının, yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimini değerlendirmeleri amaçlanmıştır. Bu amaçla yüksekokul mezunlarına online anket uygulanmış ve elde edilen veriler SPSS 22 İstatistik Paket Programı kullanılarak analiz edilip yorumlanmıştır. Analiz sonucuna göre mezunlar aldıkları teorik eğitimin uygulama ile desteklenmesi gerektiği yönünde görüş belirtmişlerdir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Mesleği, Meslek Yüksekokulu.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kızılyalçın, D. A. (2019). Meslek Yüksekokulunda Alınan Muhasebe Eğitiminin Muhasebe Mesleğine Katkısı: Kuyucak Meslek Yüksekokulu Mezunları Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 533-557.

* Makalenin gönderim tarihi: 14.11.2018; Kabul tarihi: 30.12.2018, iThenticate benzerlik oranı %22

^a Adnan Menderes Üniversitesi, Kuyucak Meslek Yüksekokulu, dakizilyalcin@adu.edu.tr.

ORCID: [0000-0002-9979-8264](https://orcid.org/0000-0002-9979-8264)

THE CONTRIBUTION OF ACCOUNTING EDUCATION AT VOCATIONAL SCHOOL TO ACCOUNTING PROFESSION: EXAMPLE OF KUYUCAK VOCATIONAL SCHOOL ALUMNI

ABSTRACT

Accounting education in Turkey is given higher education that includes Accounting and Taxation, Business Management, Banking and Finance and Insurance etc. programmes at Vocational Schools and related programmes at Faculty of Economics and Administrative Sciences, Political Sciences and also given at commercial high schools before higher education. At the same time accounting education is given at master and PhD levels. Vocational schools have an important place in the development of accounting intermediate staff with the qualifications required by the business life in these educational institutions.

The purpose of this study is to evaluate the accounting education of the vocational school alumni who work as accounting profession staff. For this purpose, an online questionnaire was applied to vocational school alumni and the data were analyzed and interpreted by using SPSS 22 Statistics Package Program. According to the results of the analysis, the alumni stated that the theoretical education should be supported by practise.

Keywords: Accounting, Accounting Education, Accounting Profession, Vocational School.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Günümüzde iş dünyasındaki yoğun rekabet, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler gibi faktörler her alanda donanımlı ve nitelikli personel ihtiyacını gündeme getirmiştir. Diğer alanlarda da olduğu gibi gerek ülke ekonomisi gerek işletmeler için nitelikli muhasebe meslek mensubuna sahip olmak büyük önem taşımaktadır.

İyi bir muhasebe meslek elemanı olma şartlarından en önemlilerinden biri öncelikle kaliteli bir muhasebe eğitiminden geçmektedir. Muhasebe eğitiminin kalitesi hem ulusal hem de uluslararası alanda uzun yıllardır tartışılmaktadır. 1986 yılında Bedford Raporu'nun yayınlanmasından bu yana muhasebe eğitimi uluslararası eleştirinin ve tartışmanın konusu olmaktadır (Ballantine vd. 2008: 189). Bu eleştirilerin odak noktasını, muhasebe programı mezunlarının teknik yeterliliklerine aşırı önem verilmesi ve mesleğe giriş için önemli olan örgütsel ve kişiler arası iletişim becerilerini ihmal etmesi oluşturmaktadır (Christensen vd. 2018: 2). Muhasebe eğitiminde teknik bilgiler önemli olduğu ölçüde mezunlarının meslek yaşamlarında ihtiyaç duyacakları diğer alanlara ait bilgilerle donatılmaları da önemlidir.

Buna göre muhasebe mezunlarına; problem çözme, zamanı etkin kullanma, iletişim ve takım halinde çalışma gibi yetilerin de kazandırılması gerekmektedir (Kutlu, 2010: 235). Muhasebe meslek mensupları dinamik bir dünyanın önemli unsurlarından olduklarından çağımızın gerektirdiği

değişmeleri yakından takip edebilmelidirler. Bunun için de işverenler ve muhasebe meslek mensuplarının beklentileri dikkate alınarak müfredatlarda gerekli güncellemeler yapılmalıdır.

Meslek yüksekokulları muhasebe eğitimi konusunda önemli bir boşluğu doldurmaktadır. Bu nedenle çalışmada muhasebe mesleğini icra eden meslek yüksekokulu mezunlarının aldıkları muhasebe eğitimi değerlendirmeleri amaçlanmıştır. Çalışma giriş ve sonuç bölümler hariç olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek yüksekokulları ve muhasebe eğitimi açıklanmış, ikinci bölümde ise muhasebe mesleğine yönelik bilgiler verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde konumuz ile ilgili literatür kısaca özetlendikten sonra dördüncü bölümde araştırma bulgularına yer verilmiştir.

2. MESLEK YÜKSEKOKULLARI VE MUHASEBE EĞİTİMİ

Muhasebe, işletmelerdeki ekonomik olayları kayıtlama, raporlama ve düzenlenen raporları yorumlayarak ilgililere mali açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten ve teknik yönü ağır basan bir bilim dalı olarak tanımlanmaktadır. (Durak, 2009: 24'den aktaran, Yelgen ve Uyar, 2018: 150).

Muhasebe eğitiminin hedefi, muhasebe temel kavram ve ilkelerini öğrenciye kazandırarak; öğrencilerin bilgiyi oluşturması, ölçmesi ve en önemlisi analiz ederek karar almada kullanılmasını sağlanmasıdır (Zaif ve Ayanoglu, 2007: 119). Buna göre muhasebe eğitiminin amacı muhasebeyi kendi sistemi içinde özümsemiş, güncel gelişmeleri yakından izleyen, toplumsal fayda yaratabilecek yetkinlikte ve etik değerleri olan meslek mensupları yetiştirmek olmalıdır (Alkan, 2015: 139) .

Muhasebenin ürettiği finansal bilginin karar almada kullanılabilmesi için, öğrencilerin muhasebe sürecini çok iyi kavramasının sağlanması ve öğrencilere muhasebe ilke ve kavramlarının doğru ve güvenilir finansal bilginin üretilmesindeki etkisi aktarılmalıdır. Güçlü bir mesleki eğitim, mesleğin gerektirdiği teknik becerilerle birlikte meslek ahlakının da öğrencilere kazandırılması halinde mümkün olacaktır (Zaif ve Ayanoglu, 2007: 118).

Teknik bilgi ve pratik beceriler muhasebe mesleğinde önemlidir. Ancak muhasebeciler sadece bilginin raporlanması değil, bunun yanında bilginin yorumlanması konusunda da danışman olarak önemli rol oynamaktadırlar (Howieson, vd. 2014: 262).

Ülkemizde meslek yüksekokulları mesleki eğitimin önemli bir adımını oluşturmaktadırlar. Meslek yüksekokulları sağladıkları önlisans eğitimi ile iş dünyasına nitelikli ara eleman yetiştiren yükseköğretim kurumlarıdır.

Meslek yüksekokulu, 2547 sayılı kanunun 3. maddesinin 1 bendinde; “*belirli mesleklere yönelik nitelikli insan gücü yetiştirmeyi amaçlayan, yılda iki veya üç dönem olmak üzere iki yıllık eğitim-öğretim sürdüren, önlisans derecesi veren bir yükseköğretim kurumudur*” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun 3. maddesinin r bendinde ise önlisans eğitimi “*ortaöğretim yeterliliklerine dayalı, en az iki yıllık bir programı kapsayan nitelikli insan gücü yetiştirmeyi amaçlayan veya lisans öğretiminin ilk kademesini teşkil eden bir yükseköğretimdir*” şeklinde tanımlanmıştır.

Mesleki eğitim “bireysel ve toplumsal yaşam için zorunlu olan belirli bir mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve pratik uygulama yetenekleri kazandırarak bireyi zihinsel, duygusal, sosyal, ekonomik ve kişisel yönleriyle dengeli biçimde geliştirme” olarak tanımlanmaktadır (Alkan, Doğan ve Sezgin, 1998: 3’den aktaran Şengel, 2011: 168).

Türkiye’de muhasebe eğitimi üniversite öncesinde ticaret meslek liselerinde, üniversitelerde ise önlisans düzeyinde meslek yüksekokullarında; muhasebe, işletme yönetimi, bankacılık ve sigortacılık, gibi programlarda verilmektedir. Lisans düzeyinde ise fakültelerin iktisadi ve idari bilimler ve siyasal bilgiler bölümlerinde okutulmaktadır. Ayrıca yüksek lisans ve doktora düzeyinde de muhasebe dersleri verilmektedir.

Meslek yüksekokulları müfredatına bakıldığında muhasebe ile ilgili dersler olarak; birinci sınıfta Genel Muhasebe 1 ve Genel Muhasebe 2, ikinci sınıfta ise Bilgisayarlı Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi, Banka Muhasebesi, Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi ve Denetim gibi derslerin okutulduğu görülmektedir.

Özellikle bilgi teknolojisindeki gelişmeler ve küreselleşme ile birlikte muhasebecilerin çalıştığı ortam da hızla değişmektedir. Bu değişikliklerin getirdiği zorlukları karşılamak için üniversite muhasebe programlarının güçlü teknik bilgi ve istihdam için gerekli temel becerileri sağlaması gerekmektedir (Tan and Laswad, 2018: 403).

Meslek yüksekokullarından mezun olan öğrencilerin iş hayatının beklediği niteliklere uygun olarak yetiştirilmeleri, hem muhasebecilik mesleği hem de işletmeler için önem arz etmektedir. Bu nedenle öncelikle ders müfredatları iş dünyasının beklentilerine cevap verecek şekilde olmalı ve muhasebe mesleğinin özelliği gereğince de çağın gereklerine göre sürekli olarak güncellenmelidir. Bunun yanında dersler öğrencilere mevcut konuları ezbere bir şekilde vermek yerine uygulamayı da içerecek şekilde aktarılmalıdır. Temel muhasebe bilgisinin yanında muhasebe meslek elemanlarınca oldukça önemli olan analiz yeteneği ile de mezunların donatılması gerekmektedir.

Muhasebe eğitimi alan bir muhasebe mesleği mensubu adayının mesleki bilgi ve beceri yanında bazı kişisel özellikler de taşıması beklenir. Bu

nitelikler; kişisel ve mesleki nitelikler olarak ifade edilebilir. Kişisel nitelikler zihinsel yetenek ve olgunluk, analitik yetenek, kavramsal anlama, iletişim niteliği ve tarafsız olma gibi nitelikleri kapsar. Mesleki nitelikler ise muhasebecinin teknik yeterliliği ile ilgili olup deneyimi de kapsar (Marşap, 1996'dan aktaran; Şengel, 2011: 170).

Öte yandan IAESB (Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu) tarafından 2015 yılı itibariyle 8 standart uygulamaya konulmuştur. Bu standartlardan ikincisi olan “Mesleki Eğitim Programlarının İçeriği” kaliteli muhasebe eğitimi verilebilmesi için gerekli olan ders grupları ve ders içeriklerini açıklamıştır. Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları (UMES) 2'nin ikinci bendinde profesyonel muhasebe eğitimi programlarında bulunması gereken dersler üç ana başlık altında toplanmıştır: (Can ve Demirci, 2016: 320-323):

- a. Muhasebe ve Finans ile ilgili verilmesi gereken dersler,
- b. Yönetim ve Organizasyon Bilgisi ile ilgili verilmesi gereken dersler,
- c. Bilgi Teknolojileri ile ilgili verilmesi gereken dersler.

Ayrıca diğer standartlarda genel eğitim (UMES 3), profesyonel değerler, etik ve davranışlar (UMES 4) ve pratik tecrübe ile ilgili gereklilikler (UMES 5) açıklanmaktadır.

Muhasebe eğitimi ve staj eğitiminin kalitesi, muhasebe mesleğinin kalitesini de etkilemektedir. Muhasebecilerin geleceği muhasebe eğitiminin kalitesine bağlıdır. Mesleğin kalitesi ile muhasebe eğitiminin kalitesi arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Mesleğin gelecekteki imajı, eğitim kalitesinin artırılmasıyla sağlanır. Eğitim kalitesi, mesleğin kalitesiyle birlikte uygulamadaki sistemin kalitesini de etkilemektedir (Civan ve Yıldız, 2003).

Muhasebe eğitimi ile ilgili olarak buraya kadar sayılan nitelikleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz. Bu niteliksel özellikler genel olarak “muhasebe eğitimi nasıl olmalıdır” sorusuna da yanıt sağlayacaktır:

- a) Muhasebe temel kavram ve ilkeleri öğrenciye kazandırılmalıdır,
- b) Öğrencilerin bilgiyi oluşturma, ölçme ve karar almada kullanmasını sağlayacak becerileri kazandırılmalıdır,
- c) Muhasebe mesleği dinamik bir meslek olduğu için güncel gelişmeleri takip edecek şekilde planlanmalıdır,
- d) Muhasebe mesleğini icra edenlerin sahip olması gereken önemli değerlerden etik ilkesini öğrencilere kazandırmalıdır,
- e) Mesleğin gerektirdiği bilgi ve teknik beceriler öğrencilere kazandırılmalıdır,
- f) Öğrencilerin analitik düşünme ve iletişim becerileri geliştirilmelidir,
- g) Teorik eğitim ile uygulamalı eğitim beraber verilmelidir,
- h) Takım çalışmasının geliştirilmesi yönünde öğrenciler yönlendirilmelidir,

- i) Öğrenciler bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanabilecek şekilde donatılmalıdır,
- j) Teknolojik gelişmelere açık bir eğitim planlanmalıdır,
- k) Mevzuattaki güncel gelişmeleri takip edip yorumlayabilecek beceriler öğrencilere kazandırılmalıdır.

3. MUHASEBE MESLEĞİ

Türk Dil Kurumu (TDK)'nda meslek; “belli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre muhasebe mesleği bir meslek olarak kabul edilecektir.

Günümüzde küreselleşmeye ve ekonomik gelişmelere paralel olarak işletmelerin yaptıkları işlemler daha karmaşık bir hale gelmiştir. Gelişen ekonomik sistem içerisinde, işletmelerin rekabet yeteneklerini koruyabilmeleri ve geleceğe yönelik doğru kararlar alabilmeleri için ihtiyaç duydukları bilgilerde artış olmuştur. Bu durum, hem muhasebe mesleğinin önemini, hem de hazırlayacakları raporlarla işletme içi ve işletme dışı kişi ve kuruluşlara; doğru, zamanlı ve güvenilir bilgi sağlamakla yükümlü olan muhasebe meslek mensuplarından beklentileri de artırmıştır (Yıldız, 2017: 170).

Muhasebecilerin rolü, işletmeler, hükümet ve toplumun genel ekonomik refahı için çok önemlidir (Abbott and Palatnik, 2018: 72). Bunun yanında muhasebeciler “mükellefle devlet arasında bir köprü vazifesi görmenin yanında müşterilerine, devlete ve topluma karşı gerek yasal gerekse de etik ve ekonomik sorumluluk” taşımaktadırlar (Kırılıoğlu ve Akyel 2003: 59'dan aktaran Şenol, 2014: 104).

01.06.1989 yılında kabul edilip 13.06.1989'da Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun”¹ ikinci maddesi “A” ve “B” bentlerinde muhasebecilik ve mali müşavirlik ile yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusunu aşağıdaki gibi belirtmiştir:

Madde 2 A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

¹ 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5786 sayılı Kanununun 1. maddesi ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir.

- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik vb. işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri, bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

Madde 2 B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu :

(A) Fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanununun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Aynı kanununun 5. Maddesinde ise serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için gerekli şartlar sayılmıştır. Buna göre “hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olanlar” diğer şartları da sağlamak suretiyle serbest muhasebeci ve mali müşavir olabileceklerdir.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali müşavirlik Kanunu’nda 26.07.2008² tarihinde yapılan değişiklik ile serbest muhasebecilik kaldırıldığı ve mali müşavirlik için de lisans eğitimi şartı getirildiğinden önlisans mezunlarının bu alanda çalışmasının önü kapanmıştır. Buna göre meslek yüksekokulu muhasebe programı mezunları ya ara eleman olarak işletmelerin ön muhasebe bölümünde çalışacaklar ya da lisans eğitimlerini tamamlayıp serbest muhasebeci mali müşavir olma yoluna gideceklerdir. Bu nedenle meslek yüksekokulları muhasebe programlarının sadece muhasebe ara elemanı yetiştiren kurumlar haline gelmiştir.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe eğitimi ve muhasebe eğitimi veren okullardan iş dünyasının beklentileri üzerine birçok çalışma yapılmıştır. Bu bölümde bu çalışmalardan bazılarını kısaca değinilmiştir.

² 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 sayılı Kanun’un 19. maddesi ile “Serbest Muhasebecilik” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

Tan ve Laswad (2018) muhasebe ile ilgili iş ilanlarını incelemiş ve muhasebe çalışanlarında aranan nitelikleri belirlemeye çalışmışlardır. Çalışma için 31 adet ifade belirlenmiş ve bunlardan en çok belirtilen 13'ü: (1) meslektaşları ile işbirliği yapabilen, (2) görüşlerini tartışıp savunabilen, (3) pozitif, (4) bilgi teknolojilerini kullanabilen, (5) zamanı etkin kullanabilen (6) grup dinamiklerini anlayabilen, (7) liderlik becerilerine sahip, (8) bağımsız düşünebilme, (9) stratejik davranmak (10) bilinçli ve gözlem yeteneğine sahip, (11) sorunların sebeplerini analiz edebilen, (12) uyumlu olmak (13) problem çözme yeteneğine sahip olmak şeklinde sayılmıştır.

Yıldız (2017) Muhasebe meslek mensuplarının meslek yüksekokulu muhasebe programı öğrencilerinden beklentilerini Kayseri İlinde araştırmıştır. Çalışmaya göre teorik muhasebe eğitimini yeterli bulanların oranı yetersiz bulanlardan daha düşüktür. Aynı şekilde uygulamalı muhasebe eğitimini yetersiz bulanların oranı daha yüksek çıkmıştır. Çalışmaya göre araştırmaya katılanların yüksek bir orandaki çoğunluğu muhasebe müfredatının güncellenmesi gerektiğini ve yine yüksek orandaki katılımcı uygulamalı eğitim verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Meslek mensupları vergi usul, gelir ve katma değer vergisi uygulamaları, Türkiye muhasebe standartları ve muhasebe meslek etiği derslerinin müfredata konması gerektiğine önem vermektedirler.

Ertuğrul (2016) “Ankara Organize Sanayi Bölgesi’nde yer alan işletmelerin önlisans muhasebe bölümü mezunlarından beklentilerini araştırmıştır”. Yapılan çalışma neticesinde özet olarak şu sonuçlara ulaşılmıştır. Katılımcıların çoğunluğu muhasebe eğitimi ile verilen bilgilerin orta derecede yeterli olduğunu ve mezunların ek eğitime orta derecede ihtiyaçları olduğunu düşünmektedirler. Organize sanayi bölgelerinde istihdam edilen ya da edilecek olan meslek yüksekokulu muhasebe bölümü mezunlarının bilgi düzeyi, muhasebe yetkinlikleri söz konusu işletmelerin bu mezunlardan beklentilerini karşılamaktadır. Ancak bu işletmeler muhasebe bölümü mezunlarının istihdamı konusunda tereddüt yaşamaktadırlar. Yine söz konusu çalışmanın sonuçlarına göre muhasebe bölümü mezunlarının ekip çalışmasına uyumlu oldukları gözlemlenmiştir.

Yürekli ve Gönen (2015) Muhasebe meslek mensuplarının nitelikli meslek mensubu yetiştirilmesine yönelik önlisans programından beklentilerini araştırdıkları çalışmada; muhasebe meslek mensupları maliyet muhasebesi ve genel muhasebe derslerinin öğrenciler tarafından alınmasının yanında, teori ve uygulamanın birlikte verilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Meslek mensupları genel muhasebe eğitimi ile ilgili önlisans eğitiminden; defter tutmanın öğretilmesi, vergi kanunlarının öğrenilmesi, örnek belgelerle anlatım, muhasebe programlarına hakim yetiştirilmesi gibi konulara önem vermektedirler. Ayrıca katılımcılar zorunlu staj uygulamasının olması gerektiği ve staj süresinin yetersiz olduğu görüşündedir.

Arsoy vd. (2014) muhasebe eğitimindeki bilgi, beceri ve eğitim tekniklerinin gerekliliklerine ilişkin beklentileri akademisyen ve meslek mensupları özelinde karşılaştırmıştır. Buna göre akademisyen ve muhasebe meslek mensuplarına göre muhasebe eğitiminde alınması gereken ilk beş konu sırasıyla; finansal muhasebe, finansal tablolar analizi, uluslararası muhasebe standartları/uluslararası finansal raporlama standartları, vergi konuları ve bağımsız denetimdir. Akademisyen ve muhasebe meslek mensuplarının ortak görüşüne göre muhasebe eğitimiyle kazandırılması gereken ilk beş beceri sırasıyla; analitik/eleştirel düşünme, doğru mesleki tutum geliştirme, hesaplama teknikleri, yazılı iletişim ve motivasyon sağlayabilmedir. Çalışmada, finansal muhasebe, UMS/UFRS, yönetim muhasebesi, etik ve sosyal sorumluluk konularına akademisyenlerin daha fazla önem verdiği sonucuna varılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının ise hata ve hile denetimi, iş hukuku, işletme bilgi sistemleri, işletme stratejilerinin belirlenmesi, global işletmecilik, makro ekonomi, mikro ekonomi, e-ticaret, girişimcilik, insan kaynakları yönetimi, sigorta hizmetleri, pazarlama, ulaştırma ve lojistik, satış gücünün yönetimi konularına daha fazla önem verdikleri görülmüştür.

Tugay ve Ömürbek (2014) yaptıkları çalışmada meslek yüksekokullarında verilen muhasebe derslerinin uygulamada kullanılma düzeyi ve yeterliliğini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda meslek yüksekokulunda alınan muhasebe derslerinin uygulamada kullanılma düzeyi en fazla olan beş ders sırasıyla; ticari belgeler, maliyet muhasebesi, Türk vergi sistemi, genel muhasebe ve iş ve sosyal güvenlik hukukudur. Uygulamada kullanılma düzeyi en düşük olan beş ders ise sırasıyla; konaklama muhasebesi, inşaat muhasebesi, dış ticaret işlemleri ve muhasebesi, dış ticaret işlemleri ve genel işletme dersleridir. Bu derslerin yeterlilik düzeyi incelendiğinde yeterlilik düzeyi en yüksek beş ders sırasıyla; ticari belgeler, ticaret hukuku, vergi hukuku, iletişim ve maliyet muhasebesi dersleri olduğu görülmektedir. Araştırma sonuçlarına göre, yeterlilik düzeyi en düşük beş ders ise sırasıyla; bilgisayarlı muhasebe paket programları, dış ticaret işlemleri ve muhasebesi, konaklama muhasebesi, inşaat muhasebesi ve genel işletme ile birlikte dış ticaret işlemleri dersleridir.

Gençtürk (2006) alınan eğitimin meslek yaşamındaki yeterlilik düzeyinin işletmelerin muhasebe-finans bölümünde çalışanlar üzerinde tespitine yönelik çalışmasında, ankete katılanlara kendilerine faydalı olan dersleri sormuş ve en yüksek oranda genel muhasebe ve maliyet muhasebesi dersleri çıkmıştır. Bu dersleri sırasıyla finansal yönetim, mali tablolar ve analiz, ihtisas muhasebeleri ve muhasebe paket programları dersleri izlemiştir. Araştırma sonucunda işletmelerde iş bulabilmek için sadece o alanla ilgili eğitim almanın tek başına yeterli olmadığı, referans, tecrübe vb. gibi unsurlarında önemli olduğu görülmüştür. Sonuçlardan bir diğeri de özellikle

meslek yüksekokullarında verilen eğitimin kalitesinin artırılması için teorik eğitim kadar uygulamalı eğitime de önem verilmesi gerektiğidir.

Çürük ve Doğan (2001) muhasebe eğitiminin işletmelerin taleplerini karşılama düzeyini araştırmıştır. Çalışma ile hem işletme temsilcilerinin hem de katılan öğretim üyelerinin tamamına yakınının muhasebe derslerinin belirlenmesinde üniversite-sanayi iş birliğinin olması konusunda ortak bir yargıya vardıkları belirlenmiştir. Çalışmaya göre, genel muhasebe ile şirketler muhasebesi, muhasebe dersleri içinde yer alan en önemli derslerden iki tanesidir. Ayrıca genel muhasebe ve şirketler muhasebesi dersleri yanında maliyet ve yönetim muhasebesi de işletme temsilcilerinin çoğunluğu tarafından detaylı bir şekilde verilmesi gereken dersler arasında sayılmaktadır.

5. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

5.1. Araştırmanın Amacı

Yapılan bu araştırma ile Adnan Menderes Üniversitesi Kuyucak Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve İşletme Programı mezunu olup muhasebe mesleği ile uğraşan öğrencilerin yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimi konusundaki görüşlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

5.2. Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışmanın gerçekleştirildiği Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Kuyucak Meslek Yüksekokulu iki yıllık önlisans eğitimi vermekte olup 1995 yılında eğitim öğretime başlamıştır. Araştırma kapsamında öncelikle yüksekokul muhasebe ve işletme programı mezunu olup şu anda muhasebe mesleğini yapan öğrenciler belirlenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda 75 öğrenciye ulaşılabilmektedir. Bu öğrenciler ile sosyal medya aracılığı ile iletişim kurulmuş ve ankete katılımları sağlanmıştır. Bu anketlerden 69 adedi değerlendirmeye alınmış 6 adet anket ise değerlendirmeye alınmamıştır. Çalışmanın gerçekleştirildiği meslek yüksekokulunda bir mezun bilgi sistemi olmadığından, muhasebe mesleğini icra eden öğrenci sayısı tam olarak belirlenememiştir. Ayrıca sosyal medya ağında bulunmayan öğrencilere ulaşamaması araştırmanın diğer bir kısıtıdır. Dolayısıyla örneklem büyüklüğü tam olarak belirlenememiştir.

5.3. Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi kullanılmış olup sonuçlar SPSS 23 programı ile analiz edilmiştir. Anket sorularının hazırlanmasında daha önce bu konuda yapılmış çalışmalardan (Ertuğrul, (2016); Alkan, (2015)) yararlanılmıştır.

Anket soruları 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde çoktan seçmeli beş adet soru ile ankete katılan mezunların demografik özellikleri belirlenmiştir.

Anketin ikinci bölümü 5’li likert tipi sorulardan oluşmaktadır. İkinci bölümde, yüksekokulda alınan muhasebe derslerinin meslek hayatına olan katkısının belirlenmesine, mezunların önlisans eğitiminden beklentilerine ve meslek yüksekokulu muhasebe eğitimini değerlendirmelerine dönük olmak üzere toplam 32 adet soru sorulmuştur. Üçüncü bölüm ise mezunların yüksekokuldan mezun olup iş hayatına atıldıklarında karşılaştıkları sorunların belirlenmesine dönük açık uçlu iki soruyu içermektedir.

5.4. Araştırma Hipotezleri

Çalışmayla ilgili olarak yüksekokul muhasebe eğitiminin yeterliliği ile ilgili iki ana hipotez ve alt hipotezler belirlenmiştir.

Çalışmaya ilişkin ana hipotezler:

H₀: Mezunların algılarına göre yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimi yeterli değildir.

H₁: Mezunların algılarına göre yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimi yeterlidir.

Çalışmaya ilişkin alt hipotezler:

H₀₁: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile cinsiyetleri arasında ilişki yoktur.

H₀₂: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile muhasebeyle ilk kez karşılaşmaları arasında ilişki yoktur.

H₀₃: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile tecrübeleri arasında ilişki yoktur.

H₀₄: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile statüleri arasında ilişki yoktur.

H₁₁: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile cinsiyetleri arasında ilişki vardır.

H₁₂: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile muhasebeyle ilk kez karşılaşmaları arasında ilişki vardır.

H₁₃: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile tecrübeleri arasında ilişki vardır.

H₁₄: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile statüleri arasında ilişki vardır.

5.5. Araştırma Bulguları

Araştırma ile elde edilen veriler; frekans dağılımı, ortalama ve standart sapma ve Ki-Kare Testi ile değerlendirilmiş ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

5.5.1. KMO ve Bartlett’s Testi

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi değişkenler arasındaki korelasyonları ve faktör analizinin uygunluğunu ölçen bir uygunluk testidir. Testin değeri 0 ile bir aralığında değişmektedir. Çok iyi bir faktör analizinde KMO değeri 0,80’den büyük olmalıdır (Albayrak, 2006: 131-132).

Çalışmada gerçekleştirilen faktör analizi sonucunda “beklentilere” ilişkin önerme grubunda yer alan “temel muhasebe kavramlarını bilmelidir”, “yevmiye fişlerini tanımalı ve fiş kayıtlarını yapabilmelidir”, “ticari belgeleri tanımalı ve sınıflandırabilmelidir” ile “tekdüzen hesap planını kullanabilmelidir” önermeleri “katılma derecesine” yönelik önerme grubunun içinde dağılım göstermektedir. Bu önermelerden “yevmiye fişlerini tanımalı ve fiş kayıtlarını yapabilmelidir” ile “ticari belgeleri tanımalı ve sınıflandırabilmelidir” önermelerinin “katılma derecesine” yönelik önerme grubunun içindeki dağılımı yüksek olduğundan bu iki faktör çıkarılmıştır. Bu iki faktörün çıkarılmasıyla birlikte KMO değeri 0,817 olarak hesaplanmıştır. Bu değere göre veri seti faktör analizlerinin yapılması için uygun görülmüştür. “Temel muhasebe kavramlarını bilmelidir” ile “tekdüzen hesap planını kullanabilmelidir” faktörlerinin, “katılma derecesi” faktörünün içinde görünmesiyle aradaki fark 0,154 ve 0,115 çıkmıştır. Bu farklar 0,1’den büyük olduğundan; diğer faktörler net yüklendiğinden ve yeteri kadar soru çıkartıldığından bu iki sorunun çıkarılmasına gerek kalmamıştır.

Tablo-1: KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.817
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2153.007
	df	435
	Sig.	.000

Üç faktör, toplam varyansın 0,62’sini açıklayabilmektedir. Bu değer 0,5’den büyük olduğundan kabul edilebilir bir değerdir.

5.5.2. Araştırmanın Güvenilirliği

Yapılan anket çalışmasının güvenilirliğini ölçmek için yapılan Cronbach’s Alpha testi sonuçları Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo-2: Anketin Güvenirlik Katsayısı

Cronbach's Alpha	N of Items
.938	30

Analiz sonucunda, güvenilirlik katsayısı olan Cronbach’s Alpha katsayısı 0.938 olarak bulunmuştur. Bu sonuç analizin gerçekleştirilebilmesi için kabul edilebilir bir değerdir.

5.5.3. Frekans Analizi

Frekans analizinde, katılımcıların temel özelliklerinin oransal dağılımları incelenmiştir.

Tablo-3: Ankete Katılan Katılımcıların Özellikleri

DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER	KATEGORİ	FREKANS	YÜZDE
Cinsiyet	Kadın	26	37,7

	Erkek	43	62,3
Mesleki Tecrübe	1-5 Yıl	29	42,0
	6-10 Yıl	25	36,3
	11-15 Yıl	15	21,7
Şu Anki Statü	Kendime Ait Muhasebe Bürom Var	12	17,4
	Muhasebe Bürosunda Çalışıyorum	47	68,1
	İşletmenin Muhasebe Servisinde Çalışıyorum	10	14,5
Muhasebe Alanına İlk Yönelim	Ticaret Lisesi	0	0
	Önlisans	24	34,8
	Lisans	45	65,2
Mezuniyet İle İşe Başlangıç Arasındaki Süre	1-5 Yıl	64	92,8
	6-10 Yıl	4	5,80
	11-15 Yıl	1	1,40
	16 Yıldan Fazla	0	0

Tablo 3'e göre ankete katılan mezunların yüzde 62,3'ü erkek, yüzde %37,7'si kadınlardan oluşmaktadır. Mezunların, yüzde 42'si 1-5 yıl, yüzde 36,3'ü 6-10 yıl ve yüzde 21,7'si 11-15 yıl arasında tecrübeye sahiptir. Mezunların yüzde 17,4'ü kendisine ait büroda, yüzde 68,1'i muhasebe bürosunda ve yüzde 14,5'i de bir işletmenin muhasebe departmanında çalışmaktadır. Muhasebe alanına ilk kez ne zaman yöneldiniz sorusuna mezunların yüzde 34,8'i önlisans, yüzde 65,2'si de lisans şeklinde yanıtlamıştır. Mezunların yüzde 92,8'i mezun olduktan 1-5 yıl sonra işe başladığını, yüzde 5,8'i 6-10 yıl ve yüzde 1,40'ı da 11-15 yıl içinde mesleğe başladığını ifade etmiştir.

5.5.4. Mezunların Meslek Yüksekokulunda Aldıkları Muhasebe Derslerinin Mesleğe Katkısı Hakkındaki Görüşleri

Mezunların anket sorularına verdikleri cevaplar sonucunda muhasebe derslerinin mesleğe katkıları hakkındaki görüşleri Tablo 4'de özetlenmiştir.

Tablo-4: Meslek Yüksekokulunda Alınan Derslerin Mesleğe Katkısı

	Hiç	Az	Orta	Çok	Çok Fazla	Toplam
Genel Muhasebe	1,4	5,8	29	18,8	45	100
Maliyet Muhasebesi	10,1	18,8	30,4	24,7	16	100
Yönetim Muhasebesi	26	17,5	27,5	16	13	100
İhtisas Muhasebeleri	39	17,5	13	14,5	16	100
Muhasebe Paket Programları	17,5	11,4	30,4	16	24,7	100
Muhasebe Denetimi	24,6	13	26	20,4	16	100

Mali Tablolar Analizi	26	11,4	23,3	16	23,3	100
Türk Vergi Sistemi	20,4	8,6	26	19	26	100
Vergi Hukuku	17,5	16	19	17,1	30,4	100
Finansal Yönetim	17,4	14,5	27,5	16	24,6	100

Mezunlara göre alınan meslek derslerinden mesleğe katkısı en çok olan ders genel muhasebe dersidir. Genel muhasebe dersini vergi hukuku ve Türk vergi sistemi dersler izlemektedir. En düşük katkı veren dersler ise ihtisas muhasebeleri, yönetim muhasebesi ve mali tablolar analizi dersleri olmuştur.

5.5.5. Mezunların Önlisans Muhasebe Eğitiminden Beklentileri Hakkındaki Görüşleri

Mezunların anket sorularına verdikleri cevaplar sonucunda önlisans muhasebe eğitiminden beklentilerine ilişkin görüşleri Tablo 5’de özetlenmiştir.

Tablo-5: Mezunların Önlisans Muhasebe Eğitiminden Beklentileri

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Temel muhasebe kavramlarını bilmelidir.	5,8	2,9	5,8	24,6	60,9	100
Tekdüzen hesap planını kullanabilmelidir.	4,3	4,4	5,8	24,6	60,9	100
Bilanço ve gelir tablosu düzenleyebilmelidir.	7,3	5,8	5,8	27,5	53,6	100
Maliyet hesaplarını kullanabilmelidir.	4,3	8,7	4,4	30,4	52,2	100
Ücret bordrosu düzenleyebilmelidir.	7,3	7,3	2,8	18,8	63,8	100
Aylık sigorta bildirgesini düzenleyebilmelidir.	7,3	5,8	5,8	24,7	56,4	100
BA/BS formlarını düzenleyebilmelidir.	10,1	7,3	4,4	21,7	56,5	100
Muhtasar beyanname düzenleyebilmelidir.	10,1	7,3	5,8	26,0	50,8	100
Vergi beyannamelerini düzenleyebilmelidir.	11,6	5,8	4,4	24,6	53,6	100
E-fatura ve e-defter düzenleyebilmelidir.	11,6	7,3	7,3	23,0	50,8	100

Tablo 5’e göre katılımcılar yüzde 85,5’lik bir oran ile “temel muhasebe kavramlarını bilmelidir” ve “tekdüzen hesap planını bilmelidir” önermelerine katıldıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların diğer önermelere katılma oranları da yüzde 73,8 ile yüzde 82,8 aralığındadır.

5.5.6. Mezunların Muhasebe Eğitimi ile İlgili Olarak Verilen İfadelere Katılma Dereceleri

Mezunlara önlisans muhasebe eğitimi ile ilgili olarak bazı ifadeler katılma derecelerine yönelik sorulara verdikleri cevaplar Tablo 6’da özetlenmiştir.

Tablo-6: Mezunların İfadelere Katılma Derecesi

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Meslek yüksekokulunda verilen muhasebe eğitimi sektör ihtiyacını karşılayabilecek yeterliliktedir	17,4	34,8	21,7	18,8	7,3	100
Meslek yüksekokulundan mezun olduğumda sektörün ihtiyaç duyduğu donanıma sahip olduğumu düşünüyorum	23,3	27,5	24,6	18,8	5,8	100
Meslek yüksekokulunda aldığım teorik/uygulamalı muhasebe eğitimi sektördeki uygulamalarla uyuşmamaktadır	8,7	21,7	14,5	34,8	20,3	100
Meslek yüksekokulunda yapılan staj eğitimi yeterlidir	46,4	17,4	13,0	15,9	7,3	100
Stajın muhasebe ile ilgili birimlerde yapılması muhasebe mesleğini düşünenlere katkı sağlayacaktır	7,3	7,3	10,1	29,0	46,3	100
Meslek yüksekokullarında muhasebe dersleri müfredatının hazırlanmasında meslek mensuplarının görüşleri alınmalıdır	4,4	7,3	4,3	29,0	55,0	100
Muhasebe derslerinde teorik eğitimin yanında uygulamalı eğitim de verilmelidir	4,3	7,3	4,3	23,2	60,9	100
Uygulamaya yönelik dersleri meslek mensuplarının vermesi daha uygundur	7,3	8,7	10,1	29,0	44,9	100
Çevremdeki öğrencilere meslek yüksekokulu muhasebe programını öneririm	10,1	14,5	24,6	20,4	30,4	100
Mezun olduğumda muhasebe ile ilgili bir işte çalışmayı düşünüyordum	16,0	7,3	8,7	29,0	39,0	100

Tablo 6'ya göre "Meslek yüksekokulunda verilen muhasebe eğitimi sektör ihtiyacını karşılayabilecek yeterliliktedir" önermesine katılımcıların yüzde 52,2'si katılmamaktadırlar. Yüzde 21,7'lik kararsızlar da eklendiğinde mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitiminin sektörün ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz bulunduğunu söyleyebiliriz. "Meslek yüksekokulundan mezun olduğumda sektörün ihtiyaç duyduğu donanıma sahip olduğumu düşünüyorum" ifadesine yüzde 50,8'si katılmamaktadır. Buna göre mezunlar meslek yüksekokulundan mezun olduklarında kendilerini yeterli görmemektedirler. "Meslek yüksekokulunda aldığım teorik/uygulamalı muhasebe eğitimi sektördeki uygulamalarla uyuşmamaktadır" ifadesine yüzde 55,1'lik bir oran katılmışlardır. Mezunlar yüzde 63,8'lik bir oranda staj eğitiminin yetersiz olduğunu belirtmiştir. "Stajın muhasebe ile ilgili birimlerde yapılması muhasebe mesleğini düşünenlere katkı sağlayacaktır" ifadesine ise yüzde 75,6'lık bir oran ile katıldıklarını ifade etmişlerdir. "Meslek yüksekokullarında muhasebe dersleri müfredatının hazırlanmasında meslek mensuplarının görüşleri

alınmalıdır” ifadesine yüzde 84 ile katıldıklarını belirtmişlerdir. Mezunlara göre yüzde 84,1’lik bir oran ile muhasebe derslerinde teorik eğitimin yanında uygulamalı eğitim de verilmelidir. Uygulamaya yönelik derslerin meslek mensupları tarafından verilmesi de yüksek oranda kabul görmüştür. “Çevremdeki öğrencilere meslek yüksekokulu muhasebe programını öneririm” ifadesine katılım oranı yüzde 50,8’dir. “Mezun olduğumda muhasebe ile ilgili bir işte çalışmayı düşünüyordum” ifadesine ise yüzde 68 oranında katılmaktadırlar.

5.5.7. Ankete Katılan Mezunların Muhasebe Eğitimine İlişkin Algılarına İlişkin Bulgular

Meslek yüksekokulu mezunlarının muhasebe eğitimine ilişkin görüşleri Tablo 7’de özetlenmiştir.

Muhasebe derslerinin meslek hayatına katkısı açısından ortalamalara bakıldığında; Katılımcılar muhasebe dersleri içinde genel muhasebe dersinin 4.00 ortalama ile meslek hayatına “çok” katkısı olduğunu ifade etmişlerdir. Katılımcılar 1,51’lik standart sapma ile ihtisas muhasebesi derslerinin meslek hayatına olan katkısı konusunda tutarsız cevaplar vermektedirler.

Katılımcıların önlisans muhasebe eğitiminden beklentilerine bakıldığında 4.33 ile “Tekdüzen hesap planını kullanabilmelidir” ifadesi en yüksek ortalamaya sahiptir. Katılımcılar bu önerme grubunda “E-fatura ve e-defter düzenleyebilmelidir” önermesine 1.392’lik standart sapma ile en tutarsız cevapları vermişlerdir.

Muhasebe ile ilgili ifadelere katılma derecesi açısından ortalamalara bakıldığında “Uygulamaya yönelik dersleri meslek mensuplarının vermesi daha uygundur” önermesi 3,96 ile en yüksek ortalamaya sahiptir. “Mezun olduğumda muhasebe ile ilgili bir işte çalışmayı düşünüyordum” önermesi 1.46 standart sapma ile muhasebe ile ilgili ifadelere katılma derecesi ifadeleri arasında en fazla sapma gösteren önermedir.

Tablo-7: Mezunların muhasebe Eğitimine İlişkin Görüşleri

İfadeler	n	Ortalama	Standart Sapma
Muhasebe Derslerinin Meslek Hayatına Katkısı			
Genel Muhasebe	69	4.00	1.057
Maliyet Muhasebesi	69	3.26	1.302
Yönetim Muhasebesi	69	2.72	1.360
İhtisas Muhasebeleri	69	2.51	1.521
Muhasebe Paket Programları	69	3.19	1.396
Muhasebe Denetimi	69	2.90	1.405
Mali Tablolar Analizi	69	2.99	1.510
Türk Vergi Sistemi	69	3.27	1.454
Vergi Hukuku	69	3.28	1.484
Finansal Yönetim	69	3.16	1.410
1: Hiç, 2: Az, 3: Orta, 4: Çok, 5: Çok fazla			

Önlisans Muhasebe Eğitiminden Beklenti			
Temel muhasebe kavramlarını bilmelidir	69	4.32	1.105
Tekdüzen hesap planını kullanabilmelidir	69	4.33	1.066
Bilanço ve gelir tablosu düzenleyebilmelidir	69	4.15	1.216
Maliyet hesaplarını kullanabilmelidir	69	4.17	1.137
Ücret bordrosu düzenleyebilmelidir	69	4.25	1.253
Aylık sigorta bildirgesini düzenleyebilmelidir	69	4.17	1.224
BA/BS formlarını düzenleyebilmelidir	69	4.07	1.354
Muhtasar beyanname düzenleyebilmelidir	69	4.00	1.340
Vergi beyannamelerini düzenleyebilmelidir	69	4.03	1.372
E-fatura ve e-defter düzenleyebilmelidir	69	3.94	1.392
İfadelere Katılma Derecesi			
Meslek yüksek okulunda verilen muhasebe eğitimi sektör ihtiyacını karşılayabilecek yeterliliktedir	69	2.64	1.188
Meslek yüksek okulundan mezun olduğumda sektörün ihtiyaç duyduğu donanıma sahip olduğumu düşünüyorum	69	2.57	1.206
Meslek yüksek okulunda aldığım teorik/uygulamalı muhasebe eğitimi sektördeki uygulamalarla uyuşmamaktadır	69	2.64	1.272
Meslek yüksek okulunda yapılan staj eğitimi yeterlidir	69	2.20	1.368
Stajın muhasebe ile ilgili birimlerde yapılması muhasebe mesleğini düşünenlere katkı sağlayacaktır	69	4.00	1.237
Meslek yüksek okullarında muhasebe dersleri müfredatının hazırlanmasında meslek mensuplarının görüşleri alınmalıdır	69	4.23	1.113
Muhasebe derslerinde teorik eğitimin yanında uygulamalı eğitim de verilmelidir	69	4.29	1.126
Uygulamaya yönelik dersleri meslek mensuplarının vermesi daha uygundur	69	3.96	1.254
Çevremdeki öğrencilere meslek yüksek okulu muhasebe programını öneririm	69	3.46	1.335
Mezun olduğumda muhasebe ile ilgili bir işte çalışmayı düşünüyordum	69	3.68	1.460
1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5: Kesinlikle Katılıyorum			

Mezun öğrenciler muhasebe dersleri içerisinde genel muhasebe dersinin meslek hayatına katkısı konusunda görüş birliğine varmıştır. Genel muhasebe dersini vergi hukuku ve Türk vergi sistemi dersleri izlemektedir. Ön lisans eğitimi konusundaki beklentiler içerisinde “tekdüzen hesap planını kullanabilmelidir” en yüksek ortalamaya sahipken, diğer önermelere katılım da yüksek değerlerde bulunmuştur. Katılımcılar verilen bazı ifadelerle katılımları ile ilgili olarak meslek yüksek okulunda yapılan stajın yetersizliğini de vurgulamışlardır.

5.5.8. Ki-Kare Testi

Ki-kare bağımsızlık testi iki veya daha fazla değişken grubu arasında ilişki bulunup bulunmadığını incelemek için kullanılır. Yani değişkenler arasında bağımsızlık olup olmadığı araştırılır (Kalaycı, 2006: 90).

5.5.8.1. Mezunların Cinsiyetine İlişkin Ki-Kare Testi

- H01: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile cinsiyetleri arasında ilişki yoktur.
- H11: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile cinsiyetleri arasında ilişki vardır.

Tablo 8: Mezunların Yüksekokulda Aldıkları Muhasebe Eğitimine Yönelik Algıları ile Cinsiyetlerine Yönelik Chi-Square Testi

Pearson Chi Square	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Muhasebe Derslerinin Meslek Hayatına Katkısı	29.822 ^a	32	.577
Önlisans Eğitiminden Beklentiler	17.989 ^a	22	.707
Verilen İfadelere Katılma Derecesi	20.879 ^a	26	.748

- Sig (2 sided) değeri $0.577 > 0.05$ olduğundan muhasebe derslerinin katkısının ile cinsiyet ile ilişkisi yoktur. Yani muhasebe derslerinin katkısı cinsiyetten bağımsızdır.
- Sig (2 sided) değeri $0.707 > 0.05$ olduğundan muhasebe eğitiminden beklentilerin cinsiyet ile ilişkisi yoktur. Yani muhasebe eğitiminden beklenti cinsiyetten bağımsızdır.
- Katılım konusunda Sig (2 sided) değeri $0.748 > 0.05$ olarak belirlenmiştir. Bu durumda muhasebe eğitimi ile verilen ifadelere katılma derecesi ile cinsiyet arasında ilişki yoktur.

“Muhasebe derslerinin katkısı”, “muhasebe derslerinden beklentileri” ve “muhasebe dersleriyle ilgili cümlelere katılımlarına” ilişkin ifadelerden yola çıkarak elde edilen bulgulara göre, mezunların muhasebe derslerine yönelik algıları ile cinsiyetleri arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır. Dolayısıyla H₀₁ hipotezi kabul edilirken H₁₁ hipotezi reddedilmektedir.

5.5.8.2. Mezunların Muhasebeyle İlk Kez Karşılaşmalarına İlişkin Ki-Kare Testi

- H₀₂: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile muhasebeyle ilk kez karşılaşmaları arasında ilişki yoktur.
- H₁₂: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile muhasebeyle ilk kez karşılaşmaları arasında ilişki vardır.

Tablo 9: Mezunların Yüksekokulda Aldıkları Muhasebe Eğitimine Yönelik Algıları ile İlk Kez Karşılaşmalarına Yönelik Chi-Square Testi

Pearson Chi Square	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Muhasebe Derslerinin Meslek Hayatına Katkısı	30.941 ^a	32	.520
Önlisans Eğitiminden Beklentiler	15.866 ^a	22	.823
Verilen İfadelere Katılma Derecesi	24.402 ^a	26	.553

- Sig (2 sided) değeri 0.520 > 0.05 olduğundan muhasebe derslerinin katkısının ile muhasebe ile ilk kez karşılaşmaları ile ilişkisi yoktur. Yani muhasebe derslerinin katkısı muhasebe ile ilk kez karşılaşmalarından bağımsızdır.
- Sig (2 sided) değeri 0.823 > 0.05 olduğundan muhasebe eğitiminden beklentilerin muhasebe ile ilk kez karşılaşmaları ile ilişkisi yoktur. Yani muhasebe eğitiminden beklenti muhasebe ile ilk kez karşılaşmalarından bağımsızdır.
- Katılım konusunda Sig (2 sided) değeri 0.553 > 0.05 olarak belirlenmiştir. Bu durumda muhasebe eğitimi ile verilen ifadelere katılma derecesi ile muhasebe ile ilk kez karşılaşmaları arasında ilişki yoktur.

“Muhasebe derslerinin katkısı”, “mezunların muhasebe derslerinden beklentileri” ve “muhasebe dersleriyle ilgili cümlelere katılımlarına” ilişkin ifadelerinden yola çıkarak elde edilen bulgulara göre mezunların muhasebe derslerine yönelik algıları ile muhasebe ile ilk kez karşılaşmaları arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır. Dolayısıyla H₀₂ hipotezi kabul edilirken H₁₂ hipotezi reddedilmektedir.

5.5.8.3. Mezunların Yüksekokulda Aldıkları Muhasebe Eğitimine Yönelik Algıları ile Tecrübelerine Yönelik Ki-Kare Testi

- H₀₃: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile tecrübeleri arasında ilişki yoktur.
- H₁₃: Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitimine yönelik algıları ile tecrübeleri arasında ilişki vardır.

Tablo 10: Mezunların Yüksekokulda Aldıkları Muhasebe Eğitimine Yönelik Algıları İle Tecrübelerine Yönelik Chi-Square Testi

Pearson Chi Square	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Muhasebe Derslerinin Meslek Hayatına Katkısı	65.412 ^a	64	.427
Önlisans Eğitiminden Beklentiler	46.126 ^a	44	.384
Verilen İfadelere Katılma Derecesi	54.912 ^a	52	.365

- Sig (2 sided) değeri 0.427 > 0.05 olduğundan bu durumda muhasebe derslerinin katkısının ile tecrübe ile ilişkisi yoktur. Yani muhasebe derslerinin katkısı tecrübeden bağımsızdır.

- Sig (2 sided) değeri $0.384 > 0.05$ olduğundan bu durumda muhasebe eğitiminden beklentilerin tecrübe ile ilişkisi yoktur. Yani muhasebe eğitiminden beklenti tecrübeden bağımsızdır.
- Katılım konusunda Sig (2 sided) değeri $0.365 > 0.05$ olarak belirlenmiştir. Bu durumda muhasebe eğitimi ile verilen ifadelere katılma derecesi ile tecrübe arasında ilişki yoktur.

“Muhasebe derslerinin katkısı”, “mezunların muhasebe derslerinden beklentileri” ve “muhasebe dersleriyle ilgili cümlelere katılımlarına” ilişkin ifadelerinden yola çıkarak elde edilen bulgulara göre mezunların muhasebe derslerine yönelik algıları ile tecrübeleri arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır. Dolayısıyla H_{03} hipotezi kabul edilirken H_{13} hipotezi reddedilmektedir.

5.5.8.4. Mezunların Yüksekokulda Aldıkları Muhasebe Eğitimine Yönelik Algıları İle Statülerine Yönelik Ki-Kare Testi

- H_{04} : Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitime yönelik algıları ile statüleri arasında ilişki yoktur.
- H_{14} : Mezunların yüksekokulda aldıkları muhasebe eğitime yönelik algıları ile statüleri arasında ilişki vardır.

Tablo 11: Mezunların Yüksekokulda Aldıkları Muhasebe Eğitimine Yönelik Algıları İle Statülerine Yönelik Chi-Square Testi

Pearson Chi Square	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Muhasebe Derslerinin Meslek Hayatına Katkısı	81.786 ^a	64	.066
Önlisans Eğitiminden Beklentiler	50.740 ^a	44	.225
Verilen İfadelere Katılma Derecesi	44.160 ^a	52	.772

- Sig (2 sided) değeri $0.066 > 0.05$ olduğundan muhasebe derslerinin meslek hayatına katkısı ile statü arasında ilişki yoktur. Bu durumda muhasebe derslerinin sağladığı katkı statüden bağımsızdır.
- Sig (2 sided) değeri $0.225 > 0.05$ 'dir. Bu durumda ön lisans muhasebe eğitiminden beklentiler ile statü arasında ilişki yoktur. Yani beklenti statüden bağımsızdır.
- Sig (2 sided) değeri $0.772 > 0.05$ olduğundan verilen cümlelere katılımın statü ile ilişkisi yoktur. Yani katılma statüden bağımsızdır.

“Muhasebe derslerinin katkısı”, “mezunların muhasebe derslerinden beklentileri” ve “muhasebe dersleriyle ilgili cümlelere” katılmalarına ilişkin ifadelerinden yola çıkarak elde edilen bulgulara göre mezunların muhasebe derslerine yönelik algıları ile statüleri arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır. Dolayısıyla H_{04} hipotezi kabul edilirken H_{14} hipotezi reddedilmektedir.

5.5.9 Mezunların Yüksekokuldan Meslek Hayatına Atıldığında Aldıkları Muhasebe Eğitimi İle İlgili Görüşleri

Çalışmada kullanılan veri toplama aracının üçüncü bölümünde mezunlara yüksekokul öğrenimleri döneminde almadıkları ancak müfredatta yer almasını istedikleri dersler sorulmuştur. Katılımcıların verdikleri cevaplar bazı derslerin müfredata eklenmesi, bazı derslerin ise daha ayrıntılı olarak okutulması yönündedir.

Muhasebe meslek etiği, iletişim, muhasebede e-devlet uygulamaları, sosyal güvenlik hukuku ve mevzuatı dersleri müfredatta yer alması istenen derslerdir.

Katılımcılar yönetim muhasebesi ve mali analiz derslerinin daha ayrıntılı okutulması yanında özellikle yüksekokulda okutulan muhasebe paket programları dersinin ders saatinin artırılması ve uygulamada kullanılan güncel programların kullanımının öğretilmesi yönündedir. Azımsanmayacak sayıda katılımcı tek bir programdan ziyade birden çok programın uygulamalı gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Son olarak katılımcılara şu anki deneyimleri ışığında yüksekokuldan mezun olduklarında muhasebe ile ilgili olarak kendilerini eksik hissettikleri konular sorulmuştur. Mezunların tamamına yakını teorik eğitim açısından kendilerini yeterli gördüklerini ancak uygulama konusunda çok yetersiz gördüklerini belirtmiştir. Katılımcıların yine büyük çoğunluğu yüksekokuldaki staj süresinin yetersiz olduğunu, sürenin bir yarıyıl ya da bir yıl olarak uygulanmasının çok daha yararlı olacağını belirtmiştir. Ayrıca muhasebe konusunda kariyer planlaması yapan bir öğrencinin stajını mutlaka bir serbest muhasebeci mali müşavirlik bürosunda yapması gerektiğini belirtmişlerdir. Son olarak katılımcılar yüksekokuldan mezun olduktan sonra muhasebe alanında doğrudan kariyer yapma imkânının olmamasından yakınmaktadır.

6. SONUÇ

Bu çalışma ile Kuyucak Meslek Yüksekokulu muhasebe ve işletme programları mezunu olup muhasebe meslek elemanı olarak çalışanların meslek yüksekokulunda aldıkları muhasebe eğitimini değerlendirmeleri amaçlanmıştır. Anket verilerinin değerlendirilmesi neticesinde özet olarak aşağıda verilen sonuçlara ulaşılmıştır.

Ulaşılabilen mezun öğrencilerden %17,4'ü kendisine ait bir bürosuna sahipken, %68,1'i bir muhasebe bürosunda çalışmakta ve %14,5'i de bir işletmenin muhasebe servisinde çalışmaktadır.

Meslek yüksekokulları muhasebe ve işletme programlarında muhasebe ile ilgili olarak zorunlu ve seçmeli pek çok ders okutulmaktadır. Bu derslerin

uygulamada sağladığı katkı ile ilgili olarak; en yüksek katkıyı genel muhasebe dersi sağlarken, vergi hukuku ve Türk vergi sistemi dersleri genel muhasebe dersini izlemektedir. En düşük katkı sağladığı düşünülen dersler ise ihtisas muhasebeleri, yönetim muhasebesi ve mali tablolar dersleri olmuştur.

Önlisans muhasebe ve işletme programları mezunlarının hangi konularda bilgi sahibi olmaları yönünde ise katılımcılar; “tekdüzen hesap planını kullanabilmelidir ve temel muhasebe kavramlarının gerektiğini belirtmişlerdir.

Meslek yüksekokulundaki verilen muhasebe eğitiminin sektör ihtiyacını ne derecede karşılayabildiği (2,64), mezun olduklarında sektörün ihtiyaç duyduğu donanımda oldukları (2,57), meslek yüksekokulundaki teorik/uygulamalı muhasebe eğitiminin sektör uygulamaları uyuşması (2,64) önermelerine karşı katılımcılar kararsız kalmışlardır. Bu verilere bakıldığında meslek yüksekokulu mezunları, önlisans muhasebe eğitiminin yeterliliği konusunda olumlu bir görüşe sahip değillerdir denilebilir. Muhasebe derslerinin müfredatının hazırlanmasında meslek mensuplarının görüşleri alınmalıdır (4,23) ve uygulamaya dönük derslerin meslek mensupları tarafından verilmesinin daha uygun olacağı önermelerine (3,96) mezunlar katılmaktadır.

Meslek yüksekokullarında verilen pratik eğitimin desteklenmesi amacıyla zorunlu staj uygulaması yapılmaktadır. Staj ile öğrenciler okulda teorik olarak aldıkları muhasebe derslerinin uygulamasını görme şansına sahip olmaktadır. Meslek yüksekokulundaki staj süresi yeterlidir şeklindeki önermeye (2,20) ile mezunlar katılmamaktadır. Stajın muhasebe mesleğini düşünenlerce muhasebe ile ilgili birimlerde yapılımanın yararı olacağı şeklindeki önermeye ise (4,00) katılmaktadırlar

Muhasebe eğitimi, mezunlarının yani muhasebe meslek mensuplarının yerine getirdikleri fonksiyon gereği ülke ve işletmeler açısından çok önemlidir. Muhasebe programı mezunlarının iş hayatının istediği ve beklediği doğrultuda nitelikli olmak zorundadır.

İş dünyası dinamik bir ortamdır. Yani sürekli olarak dönüşüm ve değişime açıktır. Özellikle muhasebe mesleği ilgili yasa ve yönetmeliklere bağlı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle muhasebecilerin iş dünyasındaki ve yasalardaki değişikliklere uyum gösterecek nitelikte analiz yapabilme ve değerlendirip/yorumlama yeteneğine sahip olması gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe eğitimine büyük iş düşmektedir. Bu konuda; muhasebe eğitimi müfredatı oluşturulurken hem iş dünyasının hem de muhasebe meslek mensuplarının görüşleri alınmalı yani üniversite ile sanayi işbirliği ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Günümüzde pek çok alanda olduğu gibi muhasebe mesleği de teknolojiye oldukça bağlı olarak işlemlerini yürütmektedir. Bilindiği gibi muhasebe eğitimi büyük ölçüde sınıf ortamında teorik olarak yürütülmektedir. Öğrencilerin teorik olarak muhasebe uygulamalarını bilmeleri/öğrenmeleri önemlidir. Ancak bu teorik eğitimin mutlaka uygulama ile de desteklenmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe derslerinin mutlaka bilgisayar başında da gerçekleştirilmesi yani teorik eğitimin bilgisayar vasıtası ile desteklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe derslerini veren akademisyenlerin de en az birkaç muhasebe paket programına hakim olacak şekilde kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir.

Muhasebe eğitiminde önemli konulardan biri staj uygulamasıdır. Yapılan çalışmalarda genellikle staj süresinin yetersizliğinden bahsedilmektedir. Bu sürenin örneğin bir yarıyıl ya da bir eğitim-öğretim yılı olarak planlanması öğrencilerin aldıkları teorik eğitim ile uygulama arasında sağlıklı bir bağ kurabilmelerini sağlayacaktır. Yükseköğretim kurulu tarafından 2011 yılında gündeme getirilen trimester uygulaması stajın yetersizliği konusundaki yakınmalarının çözümünü sağlayabilecektir. Öğrenciler bu şekilde uygulamalı olarak muhasebe mesleğini öğrenecek ve sektör uygulamalarına da hakim olabileceklerdir.

Meslek yüksekokulunda verilen muhasebe eğitiminin, muhasebe mesleğine katkısını belirlemeye yönelik olarak yapılan çalışmada elde edilen sonuçların literatürde yer alan benzer çalışmalar ile yakın sonuçlar verdiği söylenebilir. Muhasebe eğitiminde uygulamalı eğitimin artırılması, müfredatın uygulayıcıların görüşleri alınarak güncellenmesi, staj süresinin yetersizliği ve alınan muhasebe derslerinin mesleğe katkısı konusunda benzer sonuçlar elde edilmiştir.

Yapılan çalışma meslek yüksekokulundaki muhasebe eğitiminin uygulamada yeterliğinin değerlendirilmesi konusunda yararlı sonuçlar sağlamaktadır. Ancak böyle bir çalışmanın daha geniş ölçekte yapılması değerlendirme açısından daha iyi sonuçlar verecektir.

KAYNAKÇA

Abbott, J. I. & Palatnik, B. R. (2018). "Students' Perceptions of Their First Accounting Class: Implications for Instructors", *Accounting Education* www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09639284.2017.1381032.

Albayrak, A. S. (2006) *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.

Alkan, G. (2015). "İşletmelerin Önlisans Muhasebe Eğitiminden Beklentileri: İzmir'de Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 17 (1), 137-158.

Arsoy, A. P., Bora, T. ve Selimoğlu, S., (2014). “Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye’deki Akademisyenlere ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 10, Sayı 23, 121-136.

Ballantine, J. A., Duff, A. & Larres, P. M. (2008). “Accounting and Business Students’ Approaches to Learning: A Longitudinal Study”, *Journal of Accounting Education*.

www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575109000062

Can, A. V. ve Demirci, Ş. D., (2016). “Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriğine Uyum: Sakarya Üniversitesi Örneği”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16 Özel Sayısı, 319-338.

Christensen, J., Harrison, J. L. Hollindale, J. & Wood, K. (2018). “Implementing Team-Based Learning (TBL) in Accounting Courses”, *Accounting Education*,

www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09639284.2018.1535986

Civan, M. ve Yıldız, F. (2006) “Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi”

archive.ismmmo.org.tr/SEMPOZYUM_06/3Oturum/MehmetCivan.pdf

Çürük, T. ve Doğan, Z. (2001). “Muhasebe Eğitiminin İşletmelerin Taleplerini Karşılama Düzeyi: Türkiye Örneği”, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 28 (3-4), 281-310.

Ertuğrul, A. N. (2016). “İşletmelerin, Önlisans Muhasebe Bölümü Mezunlarından Beklentileri ve Ankara Organize Sanayi Bölgesi'nde Bir Araştırma”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 14 Sayı: 2, 133-147.

Gençtürk, M. (2006). “Alınan Eğitimin Meslek Yaşamındaki Yeterlilik Düzeyinin İşletmelerin Muhasebe-Finans Bölümünde Çalışanlar Üzerinde Tespitine Yönelik Bir Alan Çalışması: Isparta, Burdur, Denizli ve Antalya Organize Sanayi Bölgeleri Örneği”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (12) 2 : 55-82.

Howieson, B., Hancock, P., Segal, N., Kavanagh, M., Tempone, I. ve Kent, J. (2014). “Who Should Teach What? Australian Perceptions of the Roles of Universities and Practice in the Education of Professional Accountants”, *Journal of Accounting Education* 32 (3),

www.journals.elsevier.com/journal-of-accounting-education

Kalaycı, Ş. (2006). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Kutlu, H. A. (2010). “Muhasebe Eğitiminin Nitelikli İşgücü Yetiştirme Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 46, 232-246

Şengel, S. (2011). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Elemanı Talebi Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 50, 167-180.

Şenol, H. (2014). “Muhasebe Mesleğinin Toplum Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 6, Sayı 11, 102-120

Tan, M. L. & Laswad, F. (2018). Professional Skills Required of Accountants: What Do Job Advertisements Tell Us? *Accounting Education*. (403-432).

www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09639284.2018.1490189

Tugay, O. ve Ömürbek, V. (2014). “Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Derslerinin Uygulamada Kullanılma Düzeyi ve Yeterliliği Üzerine Bir Araştırma”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7 (3), 53-74.

Yelgen, E. ve Uyar, S. (2018). “Muhasebe Eğitimi ve Y kuşağı”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 148-168

Yıldız, G. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Yüksekokulu Muhasebe Programı Öğrencilerinden Beklentileri: Kayseri İlinde Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, sayı 73, 169-184.

Yürekli, E. ve Gönen, S. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Nitelikli Meslek Mensubu Yetiştirilmesine Yönelik Önlisans Programından Beklentileri”, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt, 6, Sayı, 10, 301-316.

Zaif, F. ve Ayanoğlu, Y. (2007). “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Artırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9/1. 115-136.

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2547.pdf> [Erişim Tarihi: 12.09.2018].

Türk Dil Kurumu Sözlük, www.tdk.gov.tr [Erişim Tarihi: 20.09.2018].

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Kanun-Metni--142> [Erişim Tarihi: 05.10.2018].

D. Ali KIZILYALÇIN

MUVJ / 2019-3

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR MÜKELLEFLERİNİN KALİTE ALGILARI: KARS İLİNDE BİR UYGULAMA*

Serkan MERİÇ^a
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 559-584

ÖZ

Hizmet sektöründe yer alan muhasebecilik mesleği belli kurallara ve yönetmeliklere dayanılarak icra edilmektedir. Her geçen gün sayıları artmakta olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin mükellefler tarafından tercih edilmeleri kaliteli hizmet sunmaları ile yakından ilgilidir. Muhasebe meslek mensuplarından hizmet alan mükelleflerin almış oldukları hizmete ilişkin kalite algılarını ortaya çıkarmak amacı ile yapılan bu çalışmada Kars il merkezinde faaliyet gösteren işletmelere Servperf ölçeğinin yer aldığı anket uygulanmıştır. 390 işletmeden elde edilen verilerin faktör analizi, t testi ve ANOVA analizine tabi tutulması sonucunda katılımcıların ve işletmelerin özelliklerine bağlı olarak hizmet kalitesi alt boyutlarının algılanmasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Meslek Mensubu, Muhasebe Hizmet Kalitesi, Servperf.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Meriç, S., Karabayır, M. E. (2019). Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Mükelleflerinin Kalite Algıları: Kars İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 559-584.

* Makalenin gönderim tarihi: 27.12.2018; Kabul tarihi: 31.01.2019, iThenticate benzerlik oranı %9

^a Kafkas Üniversitesi, İşletme Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi, serkan_meric@hotmail.com,
ORCID: 0000-0001-6953-2468

^b Kafkas Üniversitesi, İşletme Bölümü, karabayir@hotmail.com,
ORCID: 0000-0002-6698-3578

QUALITY PERCEPTIONS OF TAXPAYERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: AN APPLICATION IN KARS

ABSTRACT

Accountancy profession which takes place in the service sector is performed based on certain rules and regulations. Preference of certified public accountants who are increasing in number every day by taxpayers is closely related to providing quality services. In this study which was conducted in order to reveal the perceptions of the quality of service of taxpayers received from professional accountants, a survey including Servperf scale was applied to enterprises operating in the city center of Kars. As a result of factor analysis, t test and ANOVA analysis of the data obtained from 390 enterprises, statistically significant differences were observed in perception of service quality sub-dimensions depending on the characteristics of the participants and enterprises.

Keywords: Professional Accountant, Accounting Service Quality, Servperf.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1.GİRİŞ¹

Türkiye’de muhasebe meslek mensupları 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Kanun’da serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. 3568 Sayılı SM, SMM ve YMM Kanunu’nda değişiklik yapan 5786 sayılı ve 2008 tarihli Kanun’da muhasebe mesleği kavramından SM kısmı çıkarılmıştır. Dolayısıyla bugün; muhasebe meslek mensupları SMMM ve YMM şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Her bir gruptaki meslek mensuplarının sunacakları hizmetin sınırları kanun ve yönetmeliklerle belirlenmiştir.

Türkiye’de faaliyet gösteren firmaların tamamına yakını SMMM’lerin yetkili olduğu alanlarda hizmet satın almaktadır. Hizmet sektöründe yaşanan rekabet, diğer işletmelerde olduğu gibi muhasebe hizmeti veren işletmelerde de mükelleflerin memnuniyetini artırmak için çaba göstermeyi gerekli kılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının sundukları hizmetin kalitesini artırmaları ve mükellef tatminini rakiplerine oranla üst seviyede gerçekleştirmeleri için hizmet kalitesi ve müşteri tatmini ile ilgili stratejik başarı unsurlarının tespit edilmesi, işletme hedeflerine ulaşılmasında katkı sağlayacaktır.

Bu çalışma, iki gruba ayrılan meslek mensuplarından sadece SMMM’lerin sundukları hizmetin kalitesini ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla, Servperf (Cronin ve Taylor 1992) ölçeği kullanılarak Kars ilinde faaliyet gösteren

¹ Bu çalışma Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı’na sunulan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Mükelleflerinin Kalite Algısı: Kars İlinde Bir Uygulama" isimli yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

mükelleflerin SMMM'lerden almış oldukları hizmetten memnuniyet düzeylerini belirlemek amaçlanmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının sunmuş oldukları muhasebe hizmeti ile mükellef memnuniyeti arasındaki ilişkiye yönelik yapılan çalışmalarda genellikle Servqual ölçeği kullanılmıştır. Bu şekilde katılımcıların hem beklentileri hem de algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Literatürde hizmet sektöründe faaliyet gösteren diğer meslek mensuplarının (sağlık, ulaştırma vb.) hizmet kalitesini Servperf yöntemiyle ölçen çalışmalar olmasına istinaden bu çalışmada mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından almış oldukları hizmete ilişkin kalite algılarının Servperf yöntemiyle ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Çalışmanın SMMM'lerin hizmetlerini iyileştirme konusunda katkı sağlaması beklenmektedir.

Çalışma şu şekilde bölümlenmiştir: İkinci bölümde muhasebe ve muhasebecilik mesleği ile ilgili bilgi verilerek çalışmanın teorik altyapısı oluşturulmuş ve daha önce yapılan çalışmalar ve sonuçları tartışılmıştır. Üçüncü bölümde araştırmanın metodolojisi, veri toplama yöntemi ve kısıtları açıklanmış ve dördüncü bölümde araştırma bulguları sunularak yorumlanmıştır. Beşinci bölümde ise çalışma sonuçları özetlenerek literatüre katkısı belirtilmiş ve gelecekte yapılacak çalışmalara yönelik öneriler sunulmuştur.

2. TEORİK ÇERÇEVE VE LİTERATÜR

2.1. Muhasebe ve Muhasebecilik Mesleği

Muhasebe; firmalarda işlemlerin ve faaliyetlerin güvenilir ve sağlıklı bir biçimde ilerleyişini sağlayan birimdir. Muhasebeci ise firma ile ilgili bilgileri sağlayan ve kayıt altına alan, faaliyet sonuçlarını gerekli mevzuat kapsamında denetime tabi tutan, işletmenin faaliyetlerinde gerçek durumu işletme ile ilgili çıkar gruplarına taraf olmadan sunan ve meslek gereği yüksek mesleki standartlara sahip, kamu yararına sosyal sorumluluk duygusu ile hizmet eden ve bu çerçevede 3568 sayılı SM ve SMMM, YMM Kanunu'nun 2A ve 2B maddelerinde bulunan işlemleri yapmak ile yükümlü olan ve aynı yasanın 4. 5. ve 9. maddelerinde belirtilen özel ve genel şartları taşıyanlara muhasebe meslek mensubu denilmektedir (Ayboğa, 2003: 331).

Muhasebecilik yıllarca firmaların faaliyetleri karşılığında ödemek zorunda olacağı vergiyi hesaplamaya yarayan bir meslek olarak algılanmıştır. Muhasebenin vergileri hesaplamada önemli bir etkinliği olduğu şüphesiz ortadadır. Fakat muhasebe sadece vergiyi hesaplamaz; bunun yanında stok değerlendirme, firma nezdinde önemli finansal kararların alınması, yatırımların planlanması gibi geniş bir alanı kapsar. Firmanın iktisadi faaliyetlerinin takibi amacı ile gerçekleşen işlemleri kapsayan muhasebe için "Firmanın varlıkları ile kaynaklarında değişime neden olan mâli nitelikteki işlemlere

ait verilerin ilgili kaynaklarda toplanması, güvenilirliklerinin değerlendirilmesi, kayıt altına alınması, tanzim edilmesi, analiz edilip rapor haline dönüştürülmesi ile yetkililere sunulması ve yorumlanması" şeklinde bir tanım yapılabilir (Kutlu, 2009: 3). Muhasebede hazırlanan bilgilerin güvenilir, tarafsız ve doğru olması firma ile alakalı çıkar gruplarının doğru kararlar alabilmesi için büyük önem arz etmektedir. Bu konuda muhasebe meslek mensuplarına büyük sorumluluk düşmektedir. Ayrıca tarafsız ve işinde uzman kişilerin denetim yapması hazırlanan bilgilerin güvenilirliğini bir kat daha arttıracaktır (Demir, 2015: 342). Genel anlamda muhasebe; firmaların belirli bir dönem aralığında yapmış olduğu faaliyetler sonucunda mali bakımdan ortaya çıkan değişimleri değerlendiren sistematik süreçlerin tümüdür (Küçüksavaş, 2005: 9).

Meslekler; toplumun temel ihtiyaçlarından doğarlar, bazı ahlâki kurallar doğrultusunda kişiler tarafından icra edilirler, toplumdaki ekonomik, kültürel ve teknolojik yeniliklere bağlı olarak birtakım gelişmeler gösterebilirler ya da tamamen değişebilirler (Altan, 2004: 29). Muhasebe klasik tanımı ile bir firmanın mali faaliyetlerine ilişkin finansal verileri ölçmek ve çıkar gruplarına bu verileri raporlamak amacı ile kullanılan bir süreçtir. Bu süreç içerisinde gerekli veriler kayıt altına alınır, sınıflandırılır, özetlenir, analiz edilir, yorumlanır ve ilgili çıkar gruplarına raporlanır. Bu karmaşık süreci yöneten kişi ise muhasebecilerdir. Dolayısıyla muhasebeciler firmaların sadece mâli faaliyetleri ile alakalı verileri defterlere kaydeden kimseler değildir. Onlar bu verileri kayıt altına almasının yanı sıra, bu verileri firmanın çeşitli karar süreçlerinde kullanılabilir veriler haline getiren meslek sahipleridir. Bu sebeple meslek olarak muhasebe firmaların sürekliliği ve çıkar gruplarının beklentileri için oldukça çok önem arz eden bir meslektir (Karasioğlu, 2001: 8).

2.2. Muhasebecinin Sunduğu Hizmet Kalitesi

Operasyonel verimlilik elde etmek ve iş performansını artırmak için stratejik bir araç olarak kabul edilen kalite; hem mal hem de hizmet sektörü için geçerli olan bir kavramdır (Jain ve Gupta, 2004: 25). Parasuraman vd. (1985: 42) hizmet kalitesi ile ilgili çalışmalarını inceledikten sonra üç temel kritere ulaşmışlardır. Bunlar;

- Müşteriler için hizmet kalitesini değerlendirmek malların kalitesini değerlendirmekten zordur.
- Hizmet kalitesi algısı, müşteri beklentileri ile mevcut hizmet performansının karşılaştırılmasının sonucudur.
- Kalite değerlendirmesi sadece hizmetin bir sonucu değildir. Aynı zamanda hizmet sunum sürecinin de değerlendirilmesini içerir.

Hizmetleri mallardan farklılaştıran özellikleri sebebiyle hizmetlerde kalitenin kolaylıkla tanımlanamaması ve ölçülememesi hizmet

işletmelerinde hizmet kalitesinin yönetilmesini zorlaştırmaktadır. Hizmet kalitesinin çeşitli tanımları yapılmış ve bunlara bağlı olarak hizmet kalitesini ölçmek için farklı ölçekler öne sürülmüştür. Bunlardan service quality ve service performance hizmet kalitesini ölçmeye yönelik önemli iki ölçektir (Jain ve Gupta, 2004: 25).

Parasuraman vd. (1985: 47) yaptıkları çalışmada, hizmet kalitesinin müşteriler tarafından on boyutta değerlendirildiğini belirtmişlerdir. Bu boyutlar; güvenilirlik, heveslilik, yeterlilik, erişim, nezaket, iletişim, inanılabilirlik, güvenlik, anlayış ve somut unsurlardır. Parasuraman ve diğerleri 1991 yılında yaptıkları çalışmalarında daha önce belirttikleri bu on boyutu beş boyuta indirmişlerdir. Bunlar;

Fiziksel unsurlar: Hizmet işletmesinin fiziksel tesislerinin, araç-gereçlerinin, personelinin ve iletişim araçlarının görünümünü içermektedir.

Güvenilirlik: Hizmet verenin söz verdiği hizmeti güvenilir ve doğru bir şekilde yerine getirme yeteneğidir.

Heveslilik: Hizmet işletmesinin müşterilerine yardım etme ve hızlı servis sağlama isteğidir.

Güven: Hizmet işletmesi çalışanlarının bilgi ve nezaketinin yanı sıra müşterilerinde güven uyandırma yetenekleridir.

Empati: Hizmet işletmesinin müşterilerine gösterdiği özen ve müşterilerine gösterdiği bireysel ilgidir.

2.3. Literatür Araştırması

Cronin ve Taylor (1992: 64) hizmet kalitesinin bir tutum olarak ölçülmesi gerektiğini belirttiklerini ifade etmişlerdir. Hizmet kalitesinin ölçümünde performans temel olarak geliştirdikleri Serperf ölçeğinin Servqual ölçeğine kıyasla daha etkili olduğunu ifade etmişler ve Serperf ölçeğinde; Servqual ölçeğindeki 44 olan madde sayısını 22'ye indirmişlerdir.

Hoffman ve Bateson'un aynı hizmeti sunan birçok firmanın bulunduğu sınırlı bir coğrafi alanda bir firmanın kendini diğerlerinden farklılaştırmasının tek yolunun hizmetini kaliteli sunması ile mümkün olabileceğini belirttiklerini ifade eden Saxby vd. (2004: 75) göre muhasebe de belli kurallara ve yönetmeliklere dayanan bir hizmettir. Genellikle sınırlı bir coğrafi alanda birçok muhasebe firması bulunmaktadır. Dolayısıyla muhasebe firmalarının stratejik hedeflerinden birisi de müşterileri tarafından algılanan yüksek seviyedeki hizmet kalitesini sağlayabilmektir.

Literatürde Armstrong ve Smith (1996), müşterilerin muhasebe firmalarını seçmelerinde etkili olan faktörleri ve hizmet kalitesi algılarını ölçmek üzere yaptıkları araştırma sonucunda muhasebe firmalarının verdikleri hizmetlere ilişkin müşteriler açısından soyut ve dış faktörlerin fiziksel unsurlara göre daha etkili olduğunu bulmuşlardır.

Keng ve Liu (1998), Singapur'daki profesyonel muhasebe firmalarının hizmet kalitesini ortaya çıkarmaya yönelik yaptıkları çalışmalarında müşteri beklentilerinin genellikle yüksek olduğunu ve firma performanslarının müşteri beklentisinin seviyesinde olmadığını belirlemişlerdir. Firmaların özellikle heveslilik, güvenilirlik ve güveni temel alan hizmetler sunması gerektiğini tespit etmişlerdir.

Saxby ve diğerleri (2004), muhasebe firmalarının hizmet kalitesi ile müşterilerinin memnuniyeti ve firma/müşteri çatışması arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmak üzere 154 müşteri üzerinde bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Araştırma sonucunda hizmet kalitesinin ve müşterilerin memnuniyeti ile firma/müşteri çatışması arasında negatif ilişki tespit etmişlerdir.

Yayla ve Cengiz (2006), yaptıkları çalışmalarında muhasebe bürolarının hizmet kalitesini ve müşterilerinin memnuniyet düzeylerini araştırmak üzere Trabzon'da bir uygulama gerçekleştirmişlerdir. Bunun sonucunda güvenin hizmet kalitesini algılamada en etkili alt boyut olduğu sonrasında ise sırasıyla fiziki unsurların, hevesliliğin, güvenilirliğin ve empatinin etkisi belirlenmiştir.

Ağa ve Şafaklı (2007), Kuzey Kıbrıs'taki profesyonel muhasebe firmalarının hizmet kalitesini ve müşterilerinin bu hizmetten duydukları memnuniyeti araştırdıkları çalışmalarında hizmet kalitesi alt boyutlarından sadece empatinin müşteri memnuniyetini etkilediğini ortaya çıkarmışlardır.

Banar ve Ekerkil (2010), muhasebe meslek çalışanlarının verdikleri hizmetin kalitesini ve müşterilerinin memnuniyetini Servqual (Parasuraman ve diğerleri 1985) ölçeği ile ortaya çıkarmayı amaçladıkları çalışmalarında hizmet kalitesinin boyutlarından güvenilirlik, empati ve fiziksel özelliğin müşteri memnuniyetini pozitif olarak etkilediğini ortaya çıkarmışlardır.

Yanık ve Yıldız (2013), işletmelerin muhasebe hizmet kalitesine ilişkin beklenti ve algılarını değerlendirmek üzere yaptıkları araştırma sonunda işletmelerin aldıkları genel muhasebe hizmetlerinin kalitesi ile bekledikleri genel muhasebe hizmetlerinin kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu ortaya koymuşlardır.

Erbaş (2014), SMMM'lerin verdikleri hizmetin kalitesini ölçmeyi amaçladığı çalışmada 580 kişiye anket uygulamıştır. Sözü edilen katılımcılar, hizmet aldıkları SMMM'lerin fiziksel görünüm ve güvenilirlik beklentilerini karşılayamadıklarını belirtmişlerdir.

Koç ve diğerlerinin (2014), Balıkesir ilinde yaptıkları araştırma sonucunda ödeme, çalışan, eksik ve yanlış bilgi sunumu, yardım sever olmama ve firma isteklerinin dikkate alınmaması gibi hizmet hatalarının algılanan hizmet kalitesini olumsuz etkilediği ve bunun neticesinde müşteri memnuniyetinin azaldığı ortaya çıkmıştır.

Güney ve Dızman (2015), muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin beklentilerini karşılama düzeylerini ortaya çıkarmak üzere yaptıkları çalışmada Erzincan'da faaliyet gösteren 61 işletme yöneticisine anket uygulamışlardır. Elde ettikleri veriler doğrultusunda işletmelerin muhasebecilerinden memnun olma düzeylerinin genel olarak yeterli düzeyde olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Teğin (2015), Siirt ilinde 355 mükellef üzerinde yaptığı araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerinden beklenenlerin ve algılamanın mükelleflerin demografik özelliklerine bağlı olarak değiştiğini ortaya çıkarmıştır.

Mohammed (2017), muhasebecilerden alınan hizmetin kalitesi ile müşterilerin memnuniyetini ortaya çıkarmak üzere yaptığı çalışmasında Irak'ın Bağdat, Tikrit ve Samara bölgelerinde bir araştırma gerçekleştirmiş ve hizmet kalitesi boyutlarından güven ile güvenilirliğin müşteri memnuniyeti üzerinde etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1.Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu mükelleflerin hizmet aldıkları SMMM'lere ilişkin hizmet kalitesi algılarını ortaya koymaktır. Muhasebe meslek mensuplarının vermiş olduğu hizmetin kalitesini ve müşterilerinin aldıkları bu hizmetlere ilişkin memnuniyetini belirlemek için literatürde yapılmış birçok çalışma vardır. Bu çalışmalarda genellikle Servqual ölçeği kullanılmıştır. Bu çalışmada ise hizmet kalitesinin ölçümünde temel olarak performansın ele alındığı Servperf ölçeği yardımı ile Kars il merkezinde faaliyet gösteren mükellefler üzerinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

3.2.Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, Kars ilinde aktif olarak faaliyetlerini sürdürmekte olan mükelleflerin SMMM'lerden almış oldukları hizmetin kalitesine ilişkin algılarını tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda Kars ilindeki mükelleflere anket çalışması uygulanarak ortaya çıkan sonuçlar üzerinden mükelleflerin almış oldukları hizmet ile alakalı kalite algılarının ölçülmesine çalışılmıştır.

3.3.Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Çalışmada Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından verilen SMMM yetki belgesine sahip muhasebecilerden hizmet alan ve Kars il merkezinde aktif olarak faaliyet gösteren firmalar ele alınmıştır. Çalışmada muhasebe meslek mensubu olarak sadece SMMM'ler kastedilmektedir. Çalışma Kars il merkezinde uygulanmıştır. Dolayısıyla coğrafi bakımdan sınırlandırılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ettikleri muhasebe

büroları da hizmet işletmesi kategorisine girmektedir. Fakat çalışmada mükelleflerin bu işletmelerden aldığı hizmetin kalitesi değerlendirileceği için bu firmalar kapsam dışında bırakılmıştır. Maliye Bakanlığı'nca verilen güncel vergi levhası olmayan firmalar uygulama dışında bırakılmıştır. Kars'ta faaliyet göstermesine rağmen, şube niteliğinde olan ya da Kars'ta bir muhasebe mensubundan hizmet almayan işletmeler örneklem dışında bırakılmıştır. Kars'ta faaliyet göstermesine rağmen, işletmenin büyüklüğü nedeniyle kendi bünyesinde muhasebe departmanı bulunan işletmeler örneklem dışında bırakılmıştır. Kars Esnaf ve Sanatkâr Odaları'na bağlı üyelerin muhasebe bilgileri odanın anlaşmalı olduğu tek bir muhasebe mensubu tarafından üretildiği için bu tür işletmeler örneklem dışında bırakılmıştır. Kars'ta faaliyet gösteren 4493 işletmeye posta yoluyla ulaşmanın maliyeti, zaman ve geri dönme oranının çok düşük olması nedenleriyle yüz yüze görüşerek 400 işletme ile araştırmanın çerçevesi oluşturulmuştur.

3.4.Araştırmanın Hipotezleri

H₁: Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₂: Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₃: Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

H₄: Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

H₅: Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

H₆: Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

H₇: Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

H₈: Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsurlar boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

H₉: Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsurlar boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₀: Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

3.5.Örnekleme Süreci

Kars ilinde 2018 Mart ayı itibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan verilerde 4493 adet firma bulunmaktadır. Çalışmanın ana kütesini bu firmalar oluşturmaktadır. Söz konusu 4493 firmanın tamamına ulaşılmasının zorluğu (ulaşım zorluğu, maddi yetersizlik, zaman kısıtı, bazı firmaların anket çalışmasına katılmaması vb.) nedeniyle örneklem olarak basit tesadüfi yöntemle 400 firma seçilmiştir. Bu 400 firmanın tamamına yüz yüze görüşme yapılarak anket uygulanmıştır. Uygulama sonunda on adet ankette eksik bilgiler olmasından dolayı 390 adet anket analize tabi tutulmuştur. Anket çalışmasına dâhil edilecek firmaların sayısı belirlenirken basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılmıştır.

3.6.Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Araştırma yapmak için hazırlanan ölçek, uzmanların görüşleri doğrultusunda herhangi bir eksiklik ya da yanlışlık olup olmadığının kontrolü sağlandıktan sonra araştırma sahasına yönlendirilmiştir. Araştırma yapılacak sahada örneklem olarak seçilen 400 firmanın tamamına anket yapılmadan içlerinden tesadüfi olarak seçilen 20 firmaya ön test anketi uygulanmıştır. Yapılan ön test sonucunda, anket ile ilgili katılımcı firmalarda soru işareti bırakacak herhangi bir durum olmadığı görülmüştür. Araştırmadaki verilerin tamamı anket yöntemi kullanılarak firmalar ile yüz yüze görüşülerek toplanmıştır. Söz konusu anket, tek sayfadan ve iki bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde yer alan sorular, mükelleflerin demografik özelliklerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Bu bölüm, katılımcıların kişisel bilgi ve hizmet aldıkları muhasebecileri ile ilgili 13 sorudan oluşmaktadır. İkinci bölümde SMMM'lerden hizmet alan firmaların almış oldukları hizmetin kalitesini ve bu hizmetten memnuniyetlerini belirlemeye yönelik 22 adet önerme bulunmaktadır.

4.ARAŞTIRMA BULGULARI

Bu bölümde araştırma kapsamında kullanılan ölçeğin güvenilirliğini belirlemek amacıyla yapılan güvenilirlik analizi, örneklem özelliklerine ilişkin frekans dağılımı ve hipotezleri test etmek amacıyla yapılan analizlere ilişkin sonuçlar yer almaktadır.

4.1.Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler

Araştırmada kullanılan anketin güvenilirliği ve geçerliliği test edilmiştir. Verilerin analizinde faktör analizi, t-testi ve anova analizinden yararlanılmıştır. Değişkenler arasında anlamlı farkın tespit edildiği

durumlarda anlamlılığın yönünü belirlemek üzere çoklu karşılaştırma testlerinden olan En Küçük Önemli Fark (LSD) testinden yararlanılmıştır.

4.2.Güvenirlilik Analizi

İşletmelerin SMMM'lerden almış oldukları hizmetlerden memnun olma düzeylerini ortaya çıkarmaya yönelik oluşturulan ölçeğin Cronbach Alfa değeri % 83,3'tür. Tatmin edici içsel tutarlılığa sahip olduğu görüldüğünden ölçekten herhangi bir değişkenin çıkarılmasına gerek duyulmamış ve analizlere devam edilmiştir.

Tablo-1: Araştırmanın KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Ölçüm Değer Yeterliliği		,772
	Ki kare	3182,888
Bartlett Testi	Standart Sapma	231
	İstatistiksel Anlamlılık	,000

KMO değerinin % 70'in üzerinde olması verilerin analiz yapmaya uygun olduğunu göstermektedir. Araştırma için elde edilen verilerde değişkenler arasında kısmi korelasyon büyüklüğünü tespit eden KMO testinin sonucu 0,772 olarak hesaplanmıştır.

4.3.Faktör Analizi

Tablo-2: Araştırmanın Faktör Sonuçları

İlk Eigen Değerleri (Öz Değerler)			
	Öz Değer	Açıklanan Varyansın Yüzdesi	Kümülatif Varyansın Yüzdesi
Güven	5,292	24,057	24,057
Fiziksel Unsurlar	2,276	10,344	34,400
Güvenilirlik	2,107	9,575	43,976
Empati	1,844	8,382	52,358
Heveslilik	1,551	7,052	59,410

Faktör analizi sonucunda bulunan faktörlerin öz değerlerine ilişkin veriler **Tablo 2'de** verilmiştir. Buna göre elde edilen faktörler varyansın %59,410'unu açıklamaktadır. Servperf yöntemi hizmet kalitesi alt boyutları 1. Empati, 2. Güvenilirlik, 3. Güven, 4. Heveslilik, 5. Fiziksel Unsurlar olarak isimlendirilmiştir.

4.4.Örnekleme İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı

Tablo-3: Örneklem ile İlgili Genel Bilgiler

Cinsiyet	n	%	Muhasebecinin Cinsiyeti	n	%
Kadın	76	19,5	Kadın	69	17,7
Erkek	314	80,5	Erkek	321	82,3
Toplam	390	100,0	Toplam	390	100,0

Yaş Aralığı	n	%	Eğitim durumu	n	%
20 yaş ve altı	10	2,6	Okur-yazar	42	10,8
21-30 yaş aralığı	105	26,9	İlköğretim	67	17,2
31-40 yaş aralığı	121	31	Lise	182	46,7
41-50 yaş aralığı	106	27,2	Ön lisans	39	10,0
50 yaş ve üzeri	48	12,3	Lisans	49	12,6
Toplam	390	100,0	Lisansüstü	11	2,8
			Toplam	390	100,0

Faaliyet Konusu	n	%	Firmadaki Görev	n	%
Ticaret İşletmesi	298	76,4	İş sahibi-ortağı	264	67,7
Hizmet İşletmesi	42	10,8	Yönetici	50	12,8
Üretim İletmesi	50	12,8	Ön muhasebe elemanı	76	19,5
Toplam	390	100,0	Toplam	390	100,0

Firmanın Türü	n	%	Faaliyet Süresi	n	%
Şahıs	333	85,4	1 yıldan az	24	6,2
Adi	5	1,3	1-5 yıl arası	95	24,4
Kolektif	2	0,5	6-10 yıl arası	122	31,3
Komandit	3	0,8	11-15 yıl arası	53	13,6
Anonim	7	1,8	16-20 yıl arası	40	10,3
Limited	40	10,3	21 yıl ve üzeri	56	14,4
Toplam	390	100,0	Toplam	390	100,0

Personel Sayısı	n	%	Muhasebecisiyle Çalışma Süresi		
				n	%
0-5 personel	309	79,2	1 yıldan az	37	9,5
6-10 personel	54	13,8	1 -5 yıl arası	132	33,8
11-15 personel	8	2,1	6-10 yıl arası	118	30,3
16-20 personel	6	1,5	11-15 yıl arası	42	10,8
21 ve üzeri personel	13	3,3	16-20 yıl arası	27	6,9
Toplam	390	100,0	21 yıl ve üzeri	34	8,7
			Toplam	390	100,0

Muhasebeci Değiştirme Sayısı	n	%	Muhasebeci Değişikliği	n	%
Değiştirmemiş	287	73,6	Evet	103	26,4
1 Muhasebeci	67	17,2	Hayır	287	73,6
2 Muhasebeci	18	4,6	Toplam	390	100,0
3 Muhasebeci	14	3,6			
4 ve üzeri Muhasebeci	4	1,0			
Toplam	390	100,0			

Araştırmaya dâhil olan erkek katılımcılar kadın katılımcıların yaklaşık dört katından daha fazladır. Katılımcıların yaklaşık % 25'i 21-30 yaş aralığındadır. Anketi cevaplayanların yaklaşık % 70'i iş sahibi-ortağı olan kişilerdir. Katılımcıların yarısına yakını lise mezunudur. Ankete katılan firmaların faaliyet konusu bakımından büyük çoğunluğunu ticaret işletmeleri oluşturmaktadır. Yine bu firmalara bakıldığında firmaların tamamına yakını şahıs işletmeleri oluşturmaktadır. Faaliyet süreleri açısından ise yeni kurulan ve faaliyet süresi en fazla on yılı bulan firmalar; katılımcı firmaların yaklaşık yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Katılımcı 309 firmada çalışan personel sayısı 0-5 kişi arasındadır. Araştırmaya katılan firmaların tamamına yakını erkek muhasebecilerle çalışmayı tercih etmektedir. Araştırmaya katılan firmaların dörtte birine yakın kısmı faaliyetleri süresince çeşitli nedenlerden dolayı çalıştırdıkları muhasebecilerini değiştirmişlerdir. Çalışmaya katılan firmaların yarısından fazlası muhasebecileriyle en fazla on yıldır çalışmaktadır.

4.5.Araştırma Hipotezlerinin Test Edilebilmesi için Yapılan T Testi Sonuçları

H₁: Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo-4: Katılımcıların Cinsiyetine Göre Hizmet Kalite Boyut Algılarının İncelenmesi

Faktör Yükları	Cinsiyet	n	\bar{x}	Ss	T	P
Heveslilik	Kadın	76	3,88	0,69		
	Erkek	314	4,07	0,62	2,267	,024
Empati	Kadın	76	4,03	0,64		
	Erkek	314	4,13	0,59	0,959	,338
Güven	Kadın	76	4,16	0,71		
	Erkek	314	4,00	0,86	1,504	,133
Fiziksel Unsurlar	Kadın	76	3,52	1,16		
	Erkek	314	3,57	1,29	0,328	,743
Güvenilirlik	Kadın	76	4,09	0,64		
	Erkek	314	4,26	0,59	2,101	,036

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik ve güvenilirlik algılarında cinsiyetlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olduğu bulunmuştur. ($t_{388}=2,267$, $p < 0,05$), ($t_{388}=2,101$, $p < 0,05$). Buna göre mükelleflerin cinsiyetlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ve güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik ve güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten **H_{1a}** ve **H_{1e}** hipotezleri kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati, güven ve fiziksel unsurlar algılarında cinsiyetlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=1,504$, $p > 0,05$), ($t_{388}=0,959$, $p > 0,05$) ($t_{388}=0,328$, $p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin cinsiyetlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati, güven ve fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati, güven ve fiziksel unsurlar boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten **H_{1b}**, **H_{1c}** ve **H_{1d}** hipotezleri kabul edilmemiştir.

H₂: Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo-5: Muhasebeci Cinsiyetine Göre Hizmet Kalite Boyut Algılarının İncelenmesi

Faktör Yükleri	Cinsiyet	n	\bar{x}	Ss	T	p
Heveslilik	Kadın	69	4,52	0,73		
	Erkek	321	4,35	0,63	,130	,897
Empati	Kadın	69	4,16	0,90		
	Erkek	321	4,20	0,70	,437	,662
Güven	Kadın	69	4,27	0,70		
	Erkek	321	4,01	0,85	2,346	,019
Fiziksel Unsurlar	Kadın	69	4,04	0,70		
	Erkek	321	4,05	0,98	1,342	,180
Güvenilirlik	Kadın	69	4,07	0,81		
	Erkek	321	4,12	0,54	0,486	,627

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında çalıştığı muhasebeci cinsiyetine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olduğu bulunmuştur. ($t_{388}=2,346, p < 0,05$). Buna göre mükelleflerin çalıştığı muhasebeci cinsiyetine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten **H_{2c}** hipotezi kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik, empati, fiziksel unsurlar ve güvenilirlik algılarında çalıştığı muhasebeci cinsiyetine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=0,130, p > 0,05$), ($t_{388}=1,342, p > 0,05$), ($t_{388}=0,486, p > 0,05$), ($t_{388}=0,437, p > 0,05$). Buna göre mükelleflerin çalıştığı muhasebeci cinsiyetlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik, empati, fiziksel unsurlar ve güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebecinin cinsiyeti ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik,

empati, fiziksel unsurlar ve güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten **H_{2a}**, **H_{2b}**, **H_{2d}**, **H_{2e}** hipotezleri kabul edilmemiştir.

H₃: Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin (a) heveslilik (b) empati (c) güven (d) fiziksel unsurlar (e) güvenilirlik boyutlarında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo-6: Muhasebeci Değiştirilmesine Bağlı Olarak Hizmet Kalite Boyut Algılarının İncelenmesi

Faktör Yükleri	Cinsiyet	n	\bar{x}	Ss	T	P
Heveslilik	Evet	103	3,88	0,72		
	Hayır	287	4,11	0,61	3,068	,002
Empati	Evet	103	3,95	0,82		
	Hayır	287	4,17	0,70	2,588	,010
Güven	Evet	103	4,09	0,88		
	Hayır	287	4,05	0,82	0,490	,624
Fiziksel Unsurlar	Evet	103	3,41	1,22		
	Hayır	287	3,60	1,29	1,327	,185
Güvenilirlik	Evet	103	4,07	0,64		
	Hayır	287	4,27	0,58	2,857	,005

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik, empati ve güvenilirlik algılarında firmaların muhasebeci değiştirmelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olduğu bulunmuştur. ($t_{388}=3,068$, $p<0,05$), ($t_{388}=2,588$, $p<0,05$), ($t_{388}=2,587$ $p<0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecilerini değiştirmelerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik, empati ve güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik, empati ve güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten **H_{3a}**, **H_{3b}** ve **H_{3e}** hipotezleri kabul edilmiştir.

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur ve güven algılarında firmaların muhasebeci değiştirmelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan t Testi değerlendirmesinde ortalamalar arasında anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur. ($t_{388}=1,327$, $p>0,05$), ($t_{388}=0,490$, $p>0,05$). Buna göre mükelleflerin muhasebecilerini değiştirmelerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsur ve güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği

söylenbilir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur ve güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{3c} ve H_{3d} hipotezleri kabul edilmemiştir.

4.6.Araştırma Hipotezlerinin Test Edilebilmesi için Yapılan Anova Analizi Sonuçları

H_4 : Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo-7: Katılımcının Yaşına Göre Hizmet Kalitesinin Güvenilirlik Boyut Algısının İncelenmesi

Yaş	Yaş Aralığı	n	\bar{x}	S.s	Sd	F	P	Anlamlı fark
	20 yaş ve altı	10	3,40	1,42				
	21 ile 30	105	3,66	1,25				*21 ile 30
Güveni lilik	31 ile 40	121	3,47	1,37	4/385	3,625	,012	yaş Aralığı - 41 ile 50
	41 ile 50	106	3,07	1,39				yaş aralığı
	51 yaş ve üzeri	48	3,06	1,50				

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güvenilirlik algılarında yaş aralığına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür. ($F_{385} = 3,625$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda yaş aralığı 21-30 arasında olanların güvenilirlik algılarının yaş aralığı 41-50 arasında olanların güvenilirlik algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Yaş aralığı 21-30 olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 3,66$ ve yaş aralığı 41-50 arasında olanların aritmetik ortalamasının ise $\bar{x} = 3,07$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin yaş aralığına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güvenilirlik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların yaşı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_4 hipotezi kabul edilmiştir.

H_5 : Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo-8: Katılımcının Firmadaki Görevine Göre Hizmet Kalitesinin Güven Boyut Algısının İncelenmesi

Firma daki	Derecesi	N	\bar{x}	S.s	Sd	F	P	Anlamli fark
Görev								
	İş sahibi-ortağı	264	4,20	1,00				*Yönetici-Ön muhasebe elemanı
Güven	Yönetici	50	3,92	1,10	2/387	4,744	,009	
	Ön muhasebe elemanı	76	4,47	0,87				

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında firmadaki görevlerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür ($F_{387} = 4,744$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda firmadaki görevi yönetici olanların güven algılarının firmadaki görevi ön muhasebe elemanı olanların güven algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Firmadaki görevi yönetici olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 3,92$ ve firmadaki görevi ön muhasebe elemanı olanların aritmetik ortalamasının ise $\bar{x} = 4,47$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin firmadaki görevlerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların firmadaki görevi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_5 hipotezi kabul edilmiştir.

H_6 : Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo-9: Katılımcı Firmanın Faaliyet Türüne Göre Hizmet Kalitesinin Empati Boyut Algısının İncelenmesi

Faaliyet konusu	Faaliyetler	N	\bar{x}	S.s	Sd	F	P	Anlamli fark
	Ticaret	298	3,72	0,93				
Empati	Üretim	42	3,77	1,13	2/387	2,359	,096	
	Hizmet	50	3,41	1,03				

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından empati algılarında firmanın faaliyet türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{387} = 2,359$, $p > 0,05$). Buna göre firma faaliyet türüne bağlı

olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından empati ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın faaliyet türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin empati boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten **H₆** hipotezi kabul edilmemiştir.

H₇: *Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.*

Tablo-10: Katılımcının Eğitim Seviyesine Göre Hizmet Kalitesinin Heveslilik Boyut Algısının İncelenmesi

Eğitim	Eğitim Seviyesi	N	\bar{x}	S.s.	s.d.	F	P	Anlamlı fark
Heveslilik	Okur-yazar	42	3,02	1,35				
	İlköğretim	67	3,28	1,47				*Okuryazar-Ön lisans
	Lise	182	3,42	1,31	5/384	3,259	,007	
	Ön lisans	39	3,92	1,13				*Okuryazar-Lisans
	Lisans	49	3,91	1,35				
	Lisansüstü	11	3,45	1,21				

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından heveslilik algılarında eğitim düzeylerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür. ($F_{384} = 3,259$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda eğitim düzeyi lisans olanların heveslilik algılarının eğitim düzeyi okuryazar olanların heveslilik algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Eğitim düzeyleri lisans olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 3,91$ ve eğitim düzeyi okuryazar olanların ise $\bar{x} = 3,02$ olduğu anlaşılmaktadır. Eğitim düzeyleri ön lisans olanların aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 3,92$ ve eğitim düzeyi okuryazar olanların ise $\bar{x} = 3,02$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin eğitim düzeylerine bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından heveslilik ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcıların eğitim seviyesi ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin heveslilik boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten **H₇** hipotezi kabul edilmiştir.

H₈: *Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.*

Tablo-11: Katılımcı Firmanın Hukuki Türüne Göre Hizmet Kalitesinin Fiziksel Unsur Boyut Algısının İncelenmesi

İşletme Türü	İşletmeler	n	\bar{x}	S.s	Sd	F	P	Anlamlı fark
	Şahıs	333	3,57	1,26				
	Adi	5	4,00	1,58				
Fiziksel Unsurlar	Kolektif	2	4,50	0,70	5/384	1,802	,111	
	Komandit	3	4,66	0,57				
	Anonim	7	3,82	1,49				
	Limited	40	4,00	1,06				

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında firmanın hukuki türüne göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarındaki farkın anlamlı olmadığı görülmektedir. ($F_{384} = 1,802$, $p > 0,05$). Buna göre firmanın hukuki türüne bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir. Katılımcı firmanın hukuki türü ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_8 hipotezi kabul edilmemiştir.

H₉: Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsurlar boyutunda anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo-12: Katılımcı Firmanın Muhasebecisiyle Çalışma Süresine Göre Hizmet Kalitesinin Fiziksel Unsur Boyut Algısının İncelenmesi

Muhasebeciyle Çalışma Süresi	Süreler	n	\bar{x}	S.s	sd	F	P	Anlamlı fark
	1 yıldan az	37	3,83	0,85				
	1 ile 5 yıl	132	3,79	0,90				
Fiziksel Unsurlar	6 ile 10 yıl	118	3,70	0,83	5/384	2,359	,040	*16 ile 20 yıl arası-21 yıl ve üzeri
	11 ile 15 yıl	42	3,90	0,70				
	16 ile 20 yıl	27	4,02	0,89				
	21 yıl ve üzeri	34	4,13	0,73				

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından fiziksel unsur algılarında muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür ($F_{384} = 2,359$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda muhasebecileriyle 16-20 yıl çalışanların fiziksel unsur algılarının muhasebecileriyle 21 yıl ve üzerinde çalışanların fiziksel unsur algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Muhasebecileriyle 16-20 yıl çalışanların aritmetik ortalamasının $\bar{x} = 3,70$ ve muhasebecileriyle 21 yıl ve üzerinde çalışanların ise $\bar{x} = 4,13$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin muhasebecileriyle çalışma sürelerine göre hizmet kalitesinin alt boyutlarından fiziksel unsurlar ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcı firmanın muhasebecisi ile çalışma süresinin muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin fiziksel unsur boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_9 hipotezi kabul edilmiştir.

H_{10} : Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık vardır

Tablo-13: Katılımcı Firmanın Değiştirdikleri Muhasebeci Sayısına Göre Hizmet Kalitesinin Güven Boyut Algısının İncelenmesi

Değişen Muhasebeci	Değişen Muhasebeci Sayısı	n	\bar{x}	S.s	Sd	F	P	Anlamlı fark
	Değiştirmemiş	287	3,86	1,16				
Güven	1 muhasebeci	67	3,43	1,30				Değiştirmem iş-2 Muhasebeci Değiştirmiş
	2 muhasebeci	18	3,05	1,30				
	3 muhasebeci	14	3,64	1,00	4/385	3,866	,004	
	4 ve üzeri muhasebeci	4	4,5	0,57				

Mükelleflerin hizmet kalitesi boyutlarından güven algılarında değişen muhasebeci sayısına göre anlamlı bir farkın varlığını araştırmak üzere yapılan ANOVA testi değerlendirmesinde aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür ($F_{385} = 3,866$, $p < 0,05$). Grupların varyansları homojen olduğundan ($p > 0,05$) çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testi farkın ortalamalardan hangilerinin arasında olduğunu ortaya çıkarmak için uygulanmıştır. Bunun sonucunda muhasebeci değiştirmeyenlerin güven algılarının iki muhasebeci değiştirenlerinin güven algılarına göre anlamlı düzeyde farklılaştığı bulunmuştur. Muhasebeci değiştirmeyenlerin aritmetik

ortalamasının $\bar{x}=3,86$ ve iki muhasebeci değiştirenlerin aritmetik ortalamasının ise $\bar{x}=3,05$ olduğu görülmektedir. Buna göre mükelleflerin değişen muhasebeci sayına bağlı olarak hizmet kalitesinin alt boyutlarından güven ile ilgili algılarının anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir. Katılımcı firmanın değişen muhasebeci sayısı ile muhasebecilerinden aldıkları hizmet kalitesinin güven boyutunda anlamlı bir farklılık olduğunu belirten H_{10} hipotezi kabul edilmiştir.

5.SONUÇ

Ekonomik piyasa koşullarının zorlaşması, rekabetin artması ve vergi mevzuatının değişikliklere uğraması firmaların faaliyetlerini kontrol ve kayıt altında tutmasının gerekliliğini daha da artırmıştır. Dolayısıyla SMMM'lerin firmalara sunduğu hizmetin kalite düzeyi önemli hale gelmiştir.

SMMM'lerin sunduğu hizmetin kalitesini ölçmek amacıyla üç aylık süre zarfında 400 kişiye anket yapılmıştır. Anketlerden on tanesinin verilerinde eksiklikler olmasından dolayı 390 anket araştırmaya dâhil edilmiştir. Yapılan bu araştırma sonucunda toplanan veriler frekans analizi, faktör analizi, t testi ve ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Ayrıca kurulan hipotezler çerçevesinde elde edilen veriler doğrultusunda hizmet kalitesi boyutlarına verilen önemin mükelleflerin demografik özelliklerine göre anlamlı farklılaşmış farklılaşmadığı ölçülmüştür.

Yapılan faktör analizi sonucunda ankette yer alan hizmet kalite algısıyla ilgili ifadeler empati, fiziksel unsurlar, güven, güvenilirlik ve heveslilik olmak üzere beş faktör altında toplanmıştır. T testi sonucunda katılımcıların cinsiyetleri ile hizmet kalitesinin heveslilik ve güvenilirlik alt boyutları arasında anlamlı bir farklılık görülmüştür. Katılımcıların cinsiyetlerinin hizmet kalitesinin diğer alt boyutları olan empati, fiziksel unsurlar ve güven ile aralarında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeci cinsiyetine göre hizmet kalitesinin sadece güven alt boyutu ile aralarında anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür. Katılımcıların çalıştıkları muhasebeciyi değiştirip değiştirmemelerine bağlı olarak hizmet kalitesi alt boyutlarından sadece güven ve fiziksel unsurlar arasında anlamlı bir farklılık olmadığı ortaya çıkmıştır.

ANOVA analizi sonucunda katılımcıların yaşı ile hizmet kalitesinin güvenilirlik alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık vardır. Katılımcı firmadaki görevi ile hizmet kalitesi alt boyutlarından güven boyutu arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Katılımcı firmanın faaliyet türü ile hizmet kalitesi alt boyutlarından empati alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Katılımcıların eğitim durumu ile hizmet kalitesi alt boyutlarından heveslilik alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Katılımcı firmaların hukuki türü bakımından hizmet kalitesi alt boyutlarından fiziksel unsurlar alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Katılımcı firmaların muhasebecileriyle çalışma süreleri bakımından hizmet kalitesi alt boyutlarından fiziksel unsurlar alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Firmaların faaliyetleri süresince değiştirdikleri muhasebeci sayıları ile hizmet kalitesi alt boyutlarından güven alt boyutu arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir.

Araştırma sonunda meslek elemanlarına şu önerileri sunmak mümkündür:

SMMM'ler çalıştıkları mükelleflerden verdikleri hizmet karşılığında hak ettikleri ücretten daha fazlasını talep etmemelidirler. SMMM'ler mükelleflerinin istedikleri bilgi ve belgeleri zamanında doğru ve eksiksiz bir şekilde mükelleflerine ulaştırmalıdır. SMMM'ler mükellefler ile sağlıklı bir iletişim ağı geliştirmelidirler. Mükellefler istedikleri zamanda muhasebecilerine doğrudan ulaşabilmelidirler. SMMM'ler mesleğin gerektirdiği mesleki özeni göstermelidirler. Muhasebe meslek mensubu; sorumluluk bilinciyle kesimlerden bir tarafı mağdur etmeyecek biçimde, gerekli mesleki ve teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlâkının vermiş olduğu düşünce dâhilinde hareket etmelidir.

Erkek mükelleflerin kadın mükelleflere göre heveslilik ve güvenilirlik algıları daha yüksek olduğundan SMMM'ler kadın mükelleflerine yardım etme, hızlı servis sağlama, söz verdikleri hizmeti doğru ve güvenilir bir şekilde yerine getirme konularında daha özenli olmalıdırlar.

Kadın SMMM'lerle çalışan mükelleflerin güven algıları daha yüksek olduğundan erkek SMMM'ler bilgi ve nezaketin yanı sıra mükelleflerinde güven uyandırma konularında dikkatli olmadırlar.

Genç mükelleflerin güvenilirlik algıları orta yaş mükelleflerine göre yüksek olduğundan SMMM'ler orta yaş mükelleflerine söz verdikleri hizmeti daha güvenilir ve doğru şekilde yerine getirmelidirler.

Ön muhasebe elemanlarının güven algıları yöneticilere oranla daha yüksek olduğundan SMMM'ler yönetici konumundaki mükelleflerine bilgi ve nezaketin yanı sıra güven uyandırma konularında dikkatli olmadırlar. Yöneticilerin güvenilirlik algıları iş sahipleri ve ortaklarına göre daha yüksek olduğundan SMMM'ler iş sahibi ve ortağı konumundaki mükelleflerine söz verdikleri hizmeti daha güvenilir ve doğru bir şekilde yerine getirmelidirler.

Eğitim durumu ön lisans ve lisans olan mükelleflerin heveslilik algıları okuryazar mükelleflere göre yüksek olduğundan SMMM'ler okuryazar mükelleflerine yardım etme ve hızlı servis sağlama konularında daha özenli olmadırlar.

Faaliyeti süresince hep aynı muhasebeci ile çalışmış mükelleflerin güven algıları faaliyeti süresince iki kere muhasebecisini değiştirmiş firmalara göre yüksek olduğundan SMMM'ler muhasebecisini iki kere değiştirmiş firmalara karşı bilgi ve nezaketin yanı sıra güven uyandırıcı davranmalıdırlar.

Ayrıca araştırmamızın sadece Kars merkezde yapılmış olması göz önünde bulundurulduğunda daha sonraki çalışmaların Kars'a bağlı ilçeleri, TRA2 illerini ve daha batıdaki illeri kapsayacak şekilde yapılması bir karşılaştırma olanağı sağlayacaktır. Bunun yanı sıra araştırmanın sadece mükelleflere değil de muhasebe hizmeti sunan SMMM'ler uygulanması konuya muhasebeciler açısından farklı bir bakış açısı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Ağa, M., Şafaklı, O. V. (2007). "An Empirical Investigation of Service Quality and Customer Satisfaction in Professional Accounting Firms: Evidence from North Cyprus". *Problems and Perspectives in Management*, 5(3): 84-98.

Altan, M. (2004). "Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11: 29-54.

Armstrong, R., Smith, M. (1996). "Marketing Cues and Perceptions of Service Quality in The Selection of Accounting Firms". *Journal of Customer Service in Marketing & Management*, 2(2): 37-59.

Ayboğa, H. (2003). "Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi". *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18(1): 327-359.

Banar, K., Ekergil, V. (2010). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerinin Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması". *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (1): 39-60.

Cronin, J. J., Taylor, S. A., (1992). "Measuring Service Quality: A Reexamination and Extension". *Journal of Marketing*, 56: 55-68.

Demir, B. (2015). "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik". *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4).

Erbaş, E. R. (2014). *Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Servqual Modeliyle Kalitenin Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Güney, S., Dızman, Ş. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyi-Erzincan İli Uygulaması”. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3): 315-336.
- Jain, S. K., Gupta, G. (2004). “Measuring Service Quality: Servqual vs. Servperf Scales”. *Vikalpa*, 29(2): 25-38.
- Karasioğlu, F. (2001). *İnternet Tabanlı Finansal Raporlama*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Keng, K. A., Liu, P. (1998). "Expectation of Service Quality in Professional Accounting Firms: A Singapore Study". *Journal of Customer Service in Marketing & Management*, 5(2): 39-54.
- Koç, F., Şahin, N. K., Özbek, V. (2014). "Hizmet Hataları ve Algılanan Kalite Arasındaki İlişki Üzerinde Değişirme Maliyetinin Düzenleyici Etkisi: Küçük İşletmeler ve Hizmet Satın Aldıkları Muhasebecilere Yönelik Bir Uygulama". *Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 14: 21-46.
- Kutlu, H. A. (2009). *Tekdüzen Genel Muhasebe*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Küçüksavaş, N.(2005).*Finansal Muhasebe*. İstanbul: Kare Yayınları.
- Mohammed, W. N. M. (2017). *Muhasebecilerden Alınan Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyetinin Servqual Yöntemiyle Değerlendirilmesi: Irak Örneği*. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Parasuraman, A., Berry, L. L., Zeithaml, V. A. (1991). “Perceived Service Quality as a Customer-Based Performance Measure: An Empirical Examination of Organizational Barriers Using an Extended Service Quality Model”. *Human Resource Management*, 30(3): 335-364.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., Berry, L. L. (1985). “A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research”. *The Journal of Marketing*, 41-50.
- Saxby, C. L., Ehlen, C. R., Koski, T. R. (2004). “Service Quality in Accounting Firms: The Relationship of Service Quality to Client Satisfaction and Firm/Client Conflict”. *Journal of Business & Economics Research*, 2(11): 75-85.
- Teğin, S. (2015). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vermiş Oldukları Hizmet Kalitesi: Siirt'te Bir Uygulama*. Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Van.
- Yanık, A., Yıldız, F. (2013). “Evaluation of Accounting Service Quality Expected and Perceived by Businesses”. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 60: 85-93.

Yayla, H. E., Cengiz, E. (2006). ‘‘Muhasebe Bürolarında Algılanan Hizmet Kalitesi ve Mükelleflerin Tatmin Düzeylerine Yönelik Yapısal Bir Model  nerisi-II’’. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31): 175-183.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KİŞİLİK ÖZELLİKLERİ İLE İŞE BAĞLILIKLARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA *

Doç. Dr. Erdal YILMAZ^a
Dr. Öğr. Üyesi Zuhal ÇİLİNGİR ÜK^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 585-603*

ÖZ

Kişilik bireylerin mesleki yaşantılarının ve kariyer gelişimlerinin her aşamasında rol oynayan önemli bir kavramdır. Bu çalışmada ülke ekonomisinde önemli görevler üstlenen muhasebe meslek mensuplarının kişilik özelliklerinin tespit edilmesi ve bu özelliklerin işe bağlılıkları üzerindeki etkisinin araştırılması amaçlanmaktadır. Beş faktör kişilik modelinden yararlanılarak gerçekleştirilen çalışmada, Samsun ilindeki muhasebe meslek mensupları örneklem olarak seçilmiştir. Yapılan analizin sonucunda; muhasebe meslek mensuplarının, duygusal olarak dengeli, dışadönük, deneyime açık, geçimli ve sorumluluk bilinci yüksek bireyler olduğu, işe bağlılıklarının ise orta düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Kişiliğe yönelik beş boyuttan sadece duygusal dengelilik ve sorumluluk boyutu ile işe bağlılık arasında pozitif yönde zayıf bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın bir diğer sonucu ise dışadönüklerin içe dönüklere göre, yeniliğe açık olanların tutuculara göre ve sorumluların sorumluluğu düşük olanlara göre işlerine daha fazla bağlı olduklarıdır.

Anahtar Sözcükler: Kişilik, İşe Bağlılık, Muhasebe Meslek Mensupları

JEL Kodları: M10, M41, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Yılmaz, E., Çilingir Ük, Z. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri İle İşe Bağlılıkları Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 585-603.

* Makalenin gönderim tarihi: 14.03.2019; Kabul tarihi: 03.07.2019, iThenticate benzerlik oranı %10

^a Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, eyilmaz@omu.edu.tr
ORCID: 0000-0002-2491-446X

^b Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, zuhal.cilingir@omu.edu.tr
ORCID: 0000-0002-3271-7765

A RESEARCH ON THE DETERMINATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN PERSONAL TRAITS AND JOB COMMITMENT OF ACCOUNTANTS

ABSTRACT

Personality is an important concept that plays a role in every phase of professional life and career development of individuals. In this study, it is aimed to determine the personality traits of professional accountants who undertake important tasks in the national economy and to investigate the effect of these traits on their job commitment. In the study, which was undertaken by using the five factor personality model, the accounting professionals in Samsun were selected as samples. As a result, it was concluded that accounting professionals are generally individuals who are emotionally balanced, extroverted, open to experience, have high level of responsibility while their job commitment is moderate. Neuroticism (emotional stability) and conscientiousness are the dimensions that have a positive correlation with job satisfaction. Another result of the study is that the extroverts are more committed to their jobs than introverts and individuals that are open to experience and more conscientious are more committed to their jobs respectively than conventional and less conscientious individuals as well.

Keywords: Personality, Job Commitment, Accounting Professionals

JEL Codes: M10, M41, M42.

1. GİRİŞ

Ekonomik sistemin gelişmesine paralel olarak muhasebe mesleğinin önemi ve muhasebe mesleğinden beklentiler de artmaktadır. İşletme içi ve işletme dışı paydaşların işletme ile ilgili karar alırken ihtiyaç duydukları sağlıklı ve güvenilir bilgiler muhasebe meslek mensupları tarafından sağlanmaktadır. Muhasebe meslek mensupları, kendi gelirlerinin çok üstündeki meblağlarla işlemler gerçekleştiren, düzenledikleri mali tablolarla ekonomik hayatın birçok unsurunu etkileme potansiyeline sahip olan, devletin vergi gelirlerini ve mükelleflerinin vergi ödemelerini etkileyebilen kişilerdir. Bir ülkenin ekonomik hayatında bu kadar önemli role sahip olan bir mesleğe mensup kişinin yaptığı iş ile kişilik özelliklerinin uyumu, işin sağlıklı yapılması açısından büyük önem arz etmektedir. Yapılan birçok çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeylerinin yüksek olduğu sonucuna varılmıştır (Öztürk vd., 2013; Yılmaz, 2014; Okutan ve Yıldız, 2013; Taysı, 2012; Doğan ve Nazlıoğlu, 2010). İşe bağlılık, mesleki tükenmişliğin karşıtı olarak ortaya atılmış bir kavramdır. Herhangi bir meslek grubundaki kişinin işe bağlılık düzeyini birçok faktörün yanında meslek mensubunun kişilik yapısı da etkilemektedir. Dolayısıyla meslek mensuplarının işine bağlı olmalarının aynı zamanda kişilik özelliklerinin işine uygun olmasına da bağlı olduğu söylenebilir. Yapılan işin gerek mali boyutu gerekse etki alanının büyüklüğü nedeniyle hata kabul etmeyen

muhasebe mesleğine mensup kişilerin işlerini gerektiği gibi yapması için işe bağlılık düzeylerinin de yüksek olması gerekmektedir.

Bu çalışmada, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin kişilik özellikleri ile işe bağlılık düzeyleri arasındaki ilişkinin tespit edilmesi ve hangi kişilik özelliklerine sahip bireylerin işe bağlılık düzeylerinin daha yüksek olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Böylece, işe bağlılık düzeyinin yüksek olması gereken muhasebe mesleğini seçme eğiliminde olan bireyler için mesleğin kişilik özelliğine uygun olup olmadığı da tespit edilmiş olacaktır.

2. KİŞİLİK VE İŞE BAĞLILIĞA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde kişilik ve işe bağlılık kavramlarına ilişkin genel kavramlar, kuramlara yer verilmiştir.

2.1. Kişilik Kavramı ve Kişilik Kuramları

Kişilik Latince “personae” kelimesinden gelmekte ve tiyatro oyuncularının yüzlerine taktıkları maske veya oynadıkları karakteri ifade edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında kişilik, insanın dış dünyaya sunduğu ifadesini veya insanı diğerlerinden ayıran özelliklerin tümü olarak açıklanabilir (Koç, 2015, s. 338). TDK kişiliği “Bir kimseye özgü belirgin özellik, manevi ve ruhsal niteliklerinin bütünü, şahsiyet” olarak tanımlamaktadır. Kişilik, bireyi diğerlerinden ayıran, sürekli ve tutarlı olan bireye has özelliklerdir ve zamanla değişebilir (İslamoğlu ve Altunışık, 2013, s. 154). Çok farklı kişilik tanımları yapılmış olsa da, tanımlarda ortaya çıkan en belirgin ortak özellik, kişiliğin bireylere özgü ayırt edici yön olarak ele alınmasıdır (Çelik ve Oral, 2013, s.16).

Literatürde kişiliği açıklamaya çalışan çok sayıda kuram olmakla birlikte bunlar, Treyt (Özellik), Psikanalitik (Freudian) ve Davranışçı kuramlar olarak kategorize edilmektedir. Freud’a göre kişiliğin oluşumu bireylerin bilinçli olarak fark edemedikleri bazı bilinçaltı unsurlara da bağlanmaktadır. Buna göre kişilik id, ego ve süperegö olarak adlandırılan üç temel birimden etkilenmekte ve kişilik farklılıkları bu üç unsurun bireyler arası farklılığından kaynaklanmaktadır (Odabaşı ve Barış, 2002, s. 192-194). Davranışsal yaklaşımlara göre, bireylerin davranışları içsel ve dışsal çok sayıda faktörden etkilenmekte iken çevre bu faktörlerin en önemlilerinden biridir. Bireyin çevre ile etkileşimi sonucunda öğrenme yoluyla davranışının da biçimlendiğini savunan yaklaşım, kişileri özelliklerine göre değil durum ve şartlarına göre sınıflandırmaktadır (Şen Demir ve Kozak, 2013, s. 26-27).

Treyt Kuramı ise bireyler arasındaki farklılıkların ortaya koyularak, davranışların tahmin edilmesine ve dolayısıyla kişiliğin ölçülmesine odaklanmaktadır (Koç, 2015, s. 341). Bu kurama göre, kişisel özellikler büyük ölçüde erken yaşta gelişmekte ve değişmemekte iken, bireyin söz konusu temel özellikleri ölçülür ve belirlenebilirse kişiliği de öğrenilebilir (Odabaşı ve Barış, 2002, s. 200; Şen Demir ve Kozak, 2013, s. 27). Bu yaklaşımla kişiliğin ölçülmesinde çok sayıda soru envanteri oluşturulmuş olmakla birlikte kullanımda en yaygın “Büyük Beşli” olarak da bilinen McCrea ve Costa’nın beş faktör kişilik modelidir. McCrea ve Costa (2006, s. 227) beş faktör kişilik modelini kişilik özelliklerinin hiyerarşik, tam ve evrensel bir sınıflandırması olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Bireyler, sosyal hayatları içerisinde çeşitli olay, olgu, duygu ve düşüncelere karşı verdikleri tepkilerle kişilik özellikleri hakkında ipucu verebilmektedir. Tarihsel süreç içerisinde bireylerin bu kişilik özellikleri gözlemlenmiş, incelemiş ve konu ile ilgili çeşitli kuramlar ortaya konmuştur. Farklı çalışmalarda kişilik özellikleri ile ilgili her bir boyut farklı adlarla ifade edilmiş olsa da “beş faktör kişilik kuramı” bu görüşleri tek çatı altında toplamayı başarmıştır. Öyle ki, beş faktör kişilik kuramı son yıllarda yapılan çalışmalarda en çok yararlanılan kişilik modeli olmuştur (Doğar, 2016, s. 1238). Bu kurama göre, kişiliği birden fazla boyutta inceleyen ölçüm araçlarının temelinde beş faktörden oluştuğu düşünülür (Gültaş ve Tüzüner, 2017, s. 50).

1950’li yıllardan sonra yapılan kişilik çalışmalarında, kişilik özellikleri boyutlarının tespit edilmesi için faktör analizi yapılmıştır. Kişilik modellerinde faktör sayıları üç ile yedi arasında değişmekle beraber, kişiliğin beş boyutta açıklanması 1960’lı yıllarda kullanılmaya başlanmış, 980 ve 1990’lı yıllarda kişilik üzerine yapılan araştırmalar hız kazanmıştır (Güneş, 2016, s. 16). Kişilik kümelerinin gruplanması olarak ifade edilen beş faktör kişilik modeli, daha önce de sözü edilen Treyt (Özellikler) teorisinin temellerinden ortaya çıkmıştır. Bu beş faktör aslında bir teori olarak değil, bir kişilik modeli olarak düşünülebilir (De Fruyt vd., 2004, s. 207). Modeldeki ana düşünce; kişilerin ortaya koyduğu farklılıkların tüm dillerde kodlanabileceği, bu kodların kelimeler ile konuşma diline geçeceği ve kelimelerden yola çıkarak insanın kişilik yapısını açıklayacak bir sınıflamanın ortaya konabileceğidir (Tatlıoğlu, 2013).

Costa ve McCrea (2001) beş büyük faktörün kabul görmesinde, dağınık ve düzensiz olan çalışmaları toparlayarak literatüre katkı sağlamışlardır. Beş Faktör Kişilik Envanterinin herkes tarafından kabul görüp kullanılmasının temel sebebi, diğer kişilik kuramlarının aksine seçilen sıfatları kullanmak

suretiyle basit ve anlaşılır bir metotla kişiliği tanımlamasıdır. Bu sayede, envanter insan ilişkilerini konu alan birçok akademik çalışmada araç olarak kullanılmıştır (Tansel, 2015, s. 32).

Beş faktör kişilik modelinde tanımlanan beş boyutu betimleyen Türkçe'deki tipik davranışsal sıfatlar şöyledir (Somer ve Goldberg, 1999, s. 432):

- a. **Dışadönüklüğe (Extraversion) karşılık İçedönüklük (Introversion):** Buna göre cana yakın, enerjik, heyecan arayan kişilikler dışa dönük (yüksek puan); mesafeli, sakin, içedönük, yalnızlığı tercih edenler içe dönük (düşük puan) olarak nitelendirilmektedir.
- b. **Deneyime açıklığa (Openness) karşılık Tutuculuk (Conventionalty):** Farklı görüşlere açık, yaratıcı, analitik düşünen, duyarlı kişilikler açık görüşlü (yüksek puan); gelenekçi, sıradan, yeniliğe açık olmayan kişilikler tutucu (düşük puan) olarak ifade nitelendirilmektedir.
- c. **Duygusal Dengeliliğe (Emotional Stability) karşılık Nevrotiklik (Neuroticism):** Özgüveni olan, sabırlı, eleştiriye açık, strese toleranslı kişilikler duygusal dengeli (yüksek puan); endişeli, gergin, çekingen kişilikler nevrotik (düşük puan) olarak nitelendirilmektedir.
- d. **Geçimliliğe (Agreeableness) karşı Hırçınlık, Antagonizm (Hostility)** Alçak gönüllü, iş birliğine inanan, anlayışlı kişilikler geçimli (yüksek puan); şüpheli, dik başlı, inatçı, rekabetçi kişilikler *hırçın* kişilik (düşük puan) olarak nitelendirilmektedir.
- e. **Sorumluluğa (Conscientiousness) karşılık Sorumsuzluk (Undependability):** Sistemli, azimli, başarıya yönelimli, titiz kişilikler sorumlu (yüksek puan); plansız, erteleyen, tembel, düzensiz kişilikler sorumsuz (düşük puan) olarak nitelendirilmektedir.

Beş faktör modelinin %40-60 oranında kalıtsal nitelikte olduğunu ve özellikle faktörler arasında nevrotiklik ve dışa dönüklük kavramlarına ilişkin kalıtsal özelliklerin diğer faktörlere göre daha belirgin bir şekilde öne çıktığı belirtilmiştir (Garcia, 2011, s. 999-1017).

Beş faktör üzerinde yapılan araştırmalar, kişilik boyutları ile iş performans arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Bulguların çoğu güvenilir, tutarlı, özenli, planlı, düzenli, çalışkan, sebatkâr ve başarı odaklı bireylerin birçok işte daha yüksek performans sergiledikleri yönündedir (Yalçınkaya, 2014, s. 105).

Tablo-1: Kişilik Özellikleri ile İş Yaşamı

Beş Faktör Kişilik Özellikleri	Hangi Özelliği İş Hayatını Etkiliyor	Neyi Etkiliyor
Duygusal Dengelilik	Olumsuz duygu ve düşünceler ile tetikte bulunma düzeyinin düşük olması	İş ve yaşam tatmininin yüksek, stres düzeyinin düşük olması
Dışadönüklük	İletişim becerisi, sosyal olma ve kendini ifade etme düzeyinin yüksek olması	Performansının, iş ve yaşam tatmininin, liderliğinin yüksek olması
Deneyime Açıklık	Öğrenme isteği, yeniliklere açıklığı, yaratıcılığı ve esneklik düzeyinin yüksek olması	Eğitim performansı ve liderliğin gelişmesi, değişime hızlı uyum sağlaması
Geçimlilik	Sevilme hali, işbirlikçi ve uyumlu olma düzeyinin yüksek olması	Performansının yüksek, olağandışı davranışının düşük olması
Sorumluluk	Çaba, sabır, güdülenme ve disiplin düzeyinin yüksek olması	Performansının ve bağlılığının yüksek olması ve liderliğinin gelişmesi

Kaynak: Robbins ve Judge (2009)'dan aktaran Yalçınkaya (2014, s. 106).

Tablo 1’de beş faktör kişilik özelliklerinin iş yaşamına etkisi, her bir faktör açısından özetlenmektedir. Sözelimi dışa dönük bir bireyin, meslektaşları ile iletişimi, sosyalliği ve kendini ifade etme düzeyi yüksek olacağından, iş performansı ve iş tatmini de artacak, liderlik özellikleri de gelişecektir.

2.2. İşe Bağlılık Kavramı

İşe bağlılık, literatürde çalışanın işini etkin bir biçimde paylaşması, benimsemesi, yaşamının odağı, öz saygısının ve kişiliğinin bir parçası haline getirmesi şeklinde kavramsallaştırılmaktadır. Kavram, bireyin iş verimi düzeyinin etkisi ile hissettiği özsaygı ve öz değer olarak da ifade edilebilir (Arı vd., 2010, s. 148). İşe bağlılık, Schaufeli vd. (2008, s. 176) tarafından tükenmişlik algısının tersi olarak nitelendirilmiş ve iş ile ilgili faaliyetlerde daha enerjik ve etkili iletişimi olan işgörenlerin sahip oldukları algı olarak tanımlanmıştır. Eryılmaz ve Doğan (2012, s. 50) işe bağlılığı; sürekli olan, herhangi bir kişi ve nesneye bağlı olmayan, pozitif duygusal ve bilişsel bir durum olarak tanımlamışlardır.

İşgörenlerin motivasyonundaki en önemli unsur olarak görülen işe bağlılık, kişinin içsel motivasyon duyarak işi ile bütünleşmesi anlamına gelmektedir. İşine bağlı olan kişi, işini yaşamın merkezi ve kendine özsaygısının temeli olarak görür, işini zevkle yapması nedeniyle kişi kendini iş performansı ile tanımlar (Öztürk vd., 201, s. 86).

İşe bağlılık kavramı, aşağıda belirtilen 4 ayrı biçimde ifade edilmiştir (Saleh ve Hosek,1976, s. 214):

- İşini hayatının merkezinde bulundurma
- İşini etkili bir şekilde paylaşma ve işe katılım sağlama
- İşini onurunun unsuru olarak algılama
- İşini kişiliğinin unsuru olarak algılama.

Literatürde işe bağlılığı etkileyen faktörlerle ilgili iki farklı görüş vardır. Birinci görüşte; ihtiyaçlar, değerler ve kişilik özelliklerinin işe bağlılık üzerinde daha çok etkiye sahip olduğu ifade edilirken; diğer görüşte iş çevresi ve işin özelliğinin, işe bağlılık üzerindeki etkisinin daha önemli olduğu ifade edilmektedir (Kuruüzüm vd., 2010, s. 185).

İşe bağlılığın farklı boyutlara sahip bir yapı olduğu ifade edilmektedir. İşe bağlılığı oluşturan bileşenler; şevk duyma (vigor), adanmışlık (dedication) ve benimseme (absorption) şeklinde sıralanmaktadır (Turgut, 2013, s.2). Şevk duyma (dinçlik), kişinin yüksek enerji ile çalışması ve gerektiğinde kendisini hızlı bir şekilde toparlamasını ifade etmektedir (Bakker vd., 2012, s. 556). Adanmışlık, kişilerin işleriyle gurur duymaları, işlerine anlam yüklemeleri ve işini özel olarak değerlendirmeleri anlamında kullanılmaktadır (Eryılmaz ve Doğan 2012, s. 50). Benimseme (yoğunlaşma), kişilerin tam konsantrasyonla işine sarılmaları, sadece işlerini düşünmeleri ve çalışma esnasında mutlu olmaları anlamındadır (Eryılmaz ve Doğan, 2012, s. 50).

3. LİTERATÜR

Kişilik bireylerin hem iş hem de sosyal yaşamını etkilemektedir. Özellikle insan kaynakları alanında istihdam gerçekleştirilirken, kişilik testlerinden sıklıkla yararlanılmakta, söz gelimi içe dönük bir birey, takım çalışması gerektiren bir işte öncelikle düşünülmemektedir. Literatürde bireylerin kariyer seçimlerinde kişilik özelliklerinin önemli bir kriter olduğunu ifade eden ve bu durumun bireylerin mesleki ve özel yaşantılarını etkilediğini ileri

süren bir kanaatten de söz edilebilmektedir (Ömürbek ve Usul, 2008, s. 165; İyem ve Erol, 2013, s. 139).

Holland (1996)'a göre bireylerin kişilik özellikleri ile meslek seçimleri arasındaki güçlü bir ilişki vardır. Holland mesleki tercih tipolojisinde mesleklerin içerdikleri etkinliklere göre bireyleri gerçekçi, araştırmacı, artistik, sosyal, girişimci ve geleneksel tip olarak sınıflandırarak, muhasebeci, denetçi ve vergi uzmanlığı gibi mesleklerin geleneksel kişilik tipi ile örtüşüğünü ileri sürmüştür. Geleneksel tip bireyler, rutin işlerle uğraşmakta ve belirsizliklerden kaçınmaktadır. Ayrıca, bu bireyler sorumluluk sahibi, ağır başlı, dengeli ve güçlü olup, finansal başarıya önem vermektedirler (Dursun vd., 2015, s. 57; Kamaşak ve Bulutlar, 2010, s. 122). Bu açıdan bakıldığında, muhasebe departmanında çalışan bir bireyin dışa dönük olması çok önemli bir kişilik özelliği olmayabilir (Özsoy ve Yıldız, 2013, s.7).

Literatürde muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak gerçekleştirilen birkaç kişilik çalışmasına rastlanmaktadır. Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) Yozgat ilinde muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışları arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında, bireylerin kişiliklerini Gosling vd. (2003) 'nin 10 maddeli ölçeğinden yararlanarak değerlendirmişlerdir. Araştırmacılar, 5 faktör kişilik ölçeğinin sadece 2 boyutu ile etik karar verme davranışı arasında zayıf yönlü bir ilişkinin olduğu diğer boyutlar için ise istatistiki olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığı bulgusuna ulaşmışlardır. Dursun vd. (2015) Trabzon'da yaşayan muhasebe meslek mensuplarının kişilik-iş uyumunun iş yaşam doyumları ve duygusal tükenmişlikleri üzerindeki ilişkileri araştırdıkları çalışmalarında söz konusu uyumu yüksek olan bireylerin iş yaşam doyumlarının daha yüksek, duygusal tükenmişliklerinin ise daha düşük olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bitlisli ve Dinç (2015) Burdur ve Isparta ilinde yaşayan muhasebe meslek mensuplarının makyavelist kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışları arasındaki ilişkileri incelemişler, söz konusu değişkenler arasında orta düzeyde bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Araştırmacılar ayrıca örneklemin makyavelist kişilik özelliklerinden ahlak dışılık skorunun oldukça düşük, kontrol ve statü isteği ile başkalarına güvenmeme boyutlarına yönelik skorların ise yüksek olduğunu belirtmişlerdir. Tanç (2016) Kayseri'de bulunan muhasebe meslek mensuplarının, bir kişilik özelliği olan kontrol odaklılık düzeylerinin iş tatmini ve performansı üzerine olan etkilerini araştırmışlardır. Yazarlar, iç kontrol odaklı muhasebecilerin dış kontrol odaklılara nazaran iş tatmini ve performans düzeylerinin daha yüksek olduğu sonucunu elde etmişlerdir.

Boyar ve Güngörmüş (2016) proaktif kişilik özelliklerine sahip (dış etkenlerden kolay etkilenmeyen, insiyatif alabilen, hedefleri olan, sonuç odaklı) muhasebe meslek mensuplarının kariyer memnuniyetlerinin yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Karataş vd. (2017) Bartın ili muhasebe meslek mensuplarının beş faktör kişilik özellikleri ile mesleğe bağlılıkları arasındaki ilişkisinde iş tatmininin tam aracı role sahip olduğunu ileri sürmüşlerdir. Araştırmacılar mesleki bağlılığın, deneyime açıklık ve sorumluluk (özdisiplin) boyutları ile orta; dışa dönüklük ve duygusal denge (nevrotiklik) boyutları ile yüksek ilişkili olduğunu, uyumluluk boyutu ile ise arasında ilişki olmadığını ileri sürmüşlerdir.

4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile işe bağlılıkları arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bu amaçla, araştırmanın ana kütlesi Samsun ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lerdir. Samsun Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (SSMMMO)'na kayıtlı 539 SMMM bulunmaktadır. Evren bilindiği için hesaplama şu şekilde yapılmıştır:

Örneklem hesaplanmasında $n = \frac{N t^2 p q}{d^2 (N-1) + t^2 p q}$ formülünden yararlanılmıştır.

Formülde; n: örnek büyüklüğünü, p: topluluk tahminini, d: kabul edilebilir tolerans düzeyini, Z: istenilen güven aralığını ifade etmektedir. p parametresi bilinmediğinden, en yüksek değeri veren (0,5 x 0,5 = 0,25) değeri kullanılmıştır.

Sosyal bilimlerde araştırmacılar tarafından genel kabul görmüş güven aralığının %95olmasından dolayı, Z değeri 1.96 olarak esas alındığında 225 sonucu elde edilmiş olup, çalışmanın örnekleme 253 SMMM unvanına sahip meslek mensubundan oluşmaktadır.

Araştırma verilerinin toplanması amacıyla düzenlenen anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Formun ilk bölümünde katılımcıların demografik özellikleri belirlenmekte iken, ikinci bölümünde kişilik özelliklerini belirlemek için Gosling vd. (2003, s. 528) tarafından geliştirilen beş faktör kişilik envanterine uygun 10 maddelik ölçekten yararlanılmıştır. Türkiye'de kişiliği beş faktörle ölçmek için geliştirilen veya uyarlanan ölçekler (Somer, 1998; Somer ve Goldberg, 1999; Somer vd., 2001; Bacanlı vd., 2009) olmasına rağmen söz konusu ölçekler sırasıyla 235, 179, 220 ve 40 sıfat çiftinden oluşmaktadır. Bu ölçeklerin çok maddeli olması kullanışlılığını olumsuz etkilediğinden, araştırmada kısa ve kolay anlaşılabilir olmasının

yanında Türkiye’de geçerli ve oldukça güvenilir olduğu bilinen (Günel, 2010; Atak, 2013; Horzum vd., 2017) 10 maddeli ölçekten faydalanılmıştır. Katılımcıların kişiliklerini ölçmeye yönelik olarak ölçekte yer alan ifadeler dışadönük, eleştirisel, güvenilir, endişeli, yenilikçi, içine kapanık, sempatik, dağınık, sakin ve geleneksel olup, her bir faktör ikişer değişken ile ölçülmüştür. Anket formunun üçüncü bölümünde ise katılımcıların işe bağlılıklarının belirlenmesi amacıyla Kanungo (1982)’nun 10 maddelik işe bağlılık ölçeğinden yararlanılmıştır. Katılımcılardan her bir ifadeye ilişkin kendi durumlarını yansıtan cevaplar vermeleri istenmiş ve ölçümde 5’li Likert ölçeğinden yararlanılmıştır.

Araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilirlikleri test edilirken, en yaygın kullanım alanına sahip İç Tutarlılık Analizi metodu olan Cronbach Alfa Katsayısı kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre, beş faktörlü kişilik ölçeğinin genel alfa değeri 0,722; işe bağlılık ölçeğinin ise 0,735 bulunmuş olup, her iki ölçek de sosyal bilimlerce kabul edilen 0,70 değerinin üzerinde olduğundan ölçeklerin güvenilirliklerinin yüksek olduğu iddia edilebilir (Nunnally, 1978, s. 245; Bagozzi, 1994, s. 18; Hair vd., 1998, s. 118)

5. BULGULAR

Araştırmada yer alan 253 katılımcının cinsiyet, yaş, eğitim, tecrübe, mükellef sayısı ve aylık gelirlerine göre dağılımları Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo-2: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Demografikler		Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	85	33,6
	Erkek	168	66,4
	Toplam	253	100
Yaş	25-34	110	43,5
	35-44	73	28,9
	45-54	49	19,4
	55-64	20	7,9
	65 yaş ve üzeri	1	0,4
	Toplam	253	100

Eğitim	Önlisans	18	7,1
	Lisans	176	69,6
	Lisansüstü	59	23,3
	Toplam	253	100
Tecrübe	0-5 yıl	64	25,3
	6-10 yıl	52	20,6
	11-15 yıl	43	17,0
	16-20 yıl	42	16,6
	21 yıl ve üzeri	52	20,6
	Toplam	253	100
Mükellef Sayısı	0-25	53	20,9
	26-50	57	22,5
	51-75	32	12,6
	76-100	18	7,1
	101 ve üzeri	14	5,5
	Bağımlı	79	31,2
	Toplam	253	100
Aylık Gelir	2500 TL ve altı	68	26,9
	2501-5000 TL	78	30,8
	5001-7500 TL	55	21,7
	7501-10000 TL	24	9,5
	10000 TL ve üzeri	28	11,1
	Toplam	253	100

Tablo 2'ye göre katılımcıların %34'ü kadınlardan, %66'sı ise erkeklerden oluşmaktadır. Katılımcıların %92'si 55 yaş altındadır. Katılımcıların %77'si önlisans ve lisans mezunu iken, %23'ü lisansüstü düzeyde eğitim görmüştür. Katılımcıların %54'ü sektörde 10 yılı aşkın süredir hizmet vermektedir. Mükellef sayılarına göre değerlendirildiğinde, katılımcıların %43'ünün mükellef sayısı 50'nin altında iken, mükellef sayısı 100'ün üzerinde olanların oranı sadece %5 olmuştur. Katılımcıların %43'ünün aylık gelirin 5001 TL ve üzerinde olduğu görülmektedir.

Katılımcıların beş faktör kişilik özellikleri ve işe bağlılıklarına ilişkin ortalama ve standart sapmalar ile değişkenler arasındaki ilişkileri gösteren korelasyon matrisi Tablo 3'te görülmektedir. Tabloya göre, katılımcıların işe bağlılıklarının orta düzeyde olduğu söylenebilir (M=3.40, SS=0.68). Katılımcıların kişilik özelliklerine yönelik beş boyuta ilişkin ortalamaların ise genel olarak yüksek olduğu görülmektedir. Söz konusu örneklem için sorumluluk boyutu en yüksek ortalama değere sahip iken (M=4.27, SS=0.59), bunu 4.20 skoru ile deneyime açıklık boyutu izlemektedir.

Duygusal dengelilik kişilik boyutunun diğer boyutların altında bir değere sahip olduğu görülmektedir. (M=3.66, SS=0.61).

Tablo-3: Beş Faktör Kişilik Özellikleri ile İşe Bağlılık Arasındaki İlişkilere Yönelik Korelasyon Matrisi

Değişkenler	Ort.	SS.	1	2	3	4	5	6
1. Duygusal Dengelilik	3.664	0.617	1	0.286**	0.300**	0.221**	0.297**	0.114*
2. Dışadönüklük	3.790	0.769		1	0.478**	0.361**	0.287**	0.102
3. Deneyime Açıklık	4.205	0.680			1	0.277**	0.307**	0.073
4. Geçimlilik	3.946	0.530				1	0.300**	0.005
5. Sorumluluk	4.276	0.591					1	0.193**
6. İşe Bağlılık	3.404	0.687						1

**p < .01, * p<.10

Değişkenler arası korelasyonlara bakıldığında, kişiliğin beş boyutu arasında pozitif yönde orta düzeyde anlamlı ilişkiler olduğu görülmekte iken, işe bağlılık ile sadece sorumluluk boyutu arasında 0.05 önem düzeyinde pozitif yönde zayıf bir ilişkinin [$r(253) = 0.193, p < .01$], 0.10 anlam düzeyinde ise duygusal dengelilik ile işe bağlılık arasında pozitif yönde zayıf bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır [$r(253) = 0.114, p = 0.07$]. Kişiliğin diğer üç boyutu (dışadönüklük, deneyime açıklık ve geçimlilik) ile işe bağlılık arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki söz konusu değildir.

Çalışmada ayrıca her bir kişilik boyutuna ilişkin yüksek ve düşük skor alan bireylerin işe bağlılık düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığı t testi ile araştırılmıştır. 10 maddelik ölçek, her bir faktörde yer alan ters sorular düzeltildikten sonra ortalamaları alınarak, boyutlar medyan değeri yardımı ile düşük ve yüksek olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Tablo 4'te her bir boyuta ilişkin düşük ve yüksek skorların literatürdeki karşılıkları belirtilerek analiz gerçekleştirilmiş ve sonuçlar sunulmuştur.

Tablo-4: Katılımcıların Beş Faktör Kişilik Özellikleri ile İşe Bağlılık Arasındaki Farklılığı Araştıran t Testi Sonuçları

Beş Faktör Kişilik Özellikleri		n	Ort.	SS.	t	Sd.	p
Duygusal Dengelilik	Duygusal Dengeli	112	3.430	0.708	-0.527	251	0.598
	Nevrotik	141	3.384	0.672			
Dışadönüklük	Dışadönük	74	3.532	0.730	-1.909	251	0.057*
	İçedönük	179	3.352	0.664			
Deneyime Açıklık	Deneyime Açık	68	3.550	0.683	-2.050	251	0.041**
	Tutucu	185	3.351	0.683			
Geçimlilik	Geçimli	67	3.420	0.815	-0.224	251	0.823
	Hırçın	186	3.398	0.637			
Sorumluluk	Sorumlu	66	3.627	0.692	-3.110	251	0.002***
	Sorumsuz	187	3.326	0.670			

***p < .01, ** p<.05, * p<.10

Sonuçlar incelendiğinde, duygusal dengelilik ve geçimlilik boyutlarına yönelik değerleri yüksek olan bireyler ile düşük olan bireyler arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Nitekim söz konusu boyutlara ilişkin ortalamaların birbirine oldukça yakın olduğu görülmektedir. Dışadönüklük boyutuna bakıldığında, dışadönük bireylerin (M=3.53, SS=0.73) içedönük bireylere göre (M=3.35, SS=0.66) işe bağlılık değerlerinin daha yüksek olduğu söylenebilir [t(251)=-1.909, p=0.057<0.10]. Benzer şekilde deneyime açık bireylerin (M=3.55, SS=0.68), tutucu bireylere göre (M=3.35, SS=0.68) işe bağlılıkları daha yüksektir (p=0.04). Katılımcıların işe bağlılık ortalamaları arasındaki en büyük farklılığın ise sorumluluk boyutunda olduğu gözlemlenmektedir. Buna göre, sorumlu bireylerin işe bağlılık düzeyleri (M=3.62, SS=0.69) sorumluluk düzeyleri düşük bireylerden (M=3.32, SS=0.67) daha yüksektir [t(251)=-3.110, p<0.01].

6. SONUÇ

Kişilik bireylerin hem sosyal hem mesleki yaşantılarını etkilediğinden multidisipliner bir kavram olarak psikoloji dışındaki alanlarda da sıklıkla çalışılmıştır. Kişiliğin bireylerin meslek seçimlerinde önemli bir rol oynadığı ve mesleki tükenmişlikle ilişkili olduğu literatürce biliniyor iken, mesleki tükenmişliğin karşıtı olarak ele alınan işe bağlılık ile de ilişkili olduğu öngörülmektedir. Ekonomik hayatta önemli bir role sahip muhasebe meslek mensupları açısından kişilik ve işe bağlılık ilişkisinin ele alınmasının literatüre ve sektöre faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu amaçla gerçekleştirilen çalışmada Samsun ilinde yaşayan muhasebe meslek mensupları araştırmanın örneklemini oluşturmuştur.

Çalışmada kişiliğin ölçülmesinde Özellikler kuramı çerçevesinde ele alınan yaygın kullanım alanına sahip beş faktör kişilik modeline uygun şekilde veri elde edilerek, her bir faktöre ilişkin ortalamalar değerlendirilmiştir. Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının kişilik boyutlarına ilişkin ortalamaları genel olarak yüksek bir eğilim sergilemektedir. Beş faktör ortalamaları sırasıyla sorumluluk, deneyime açıklık, geçimlilik, dışadönüklük ve duygusal dengelilik olarak sıralanmaktadır. Bu sonuçtan yola çıkarak meslek mensuplarının yüksek sorumluluk bilincine sahip, yenilikçi, geçimli, dışadönük ve duygusal olarak dengeli bireyler olduğu söylenebilir. Çalışmada kişilik boyutlarından sadece duygusal dengelilik ve sorumluluk boyutu ile işe bağlılık arasında pozitif yönde zayıf bir ilişki olduğu diğer boyutlar için anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüştür. Dolayısıyla söz konusu muhasebe mensuplarının sorumluluk düzeyleri ve duygusal dengelilik durumları arttıkça işe bağlılıklarının artacağı ifade edilebilir.

Araştırmanın ikinci bölümünde muhasebe meslek mensuplarının beş boyut açısından kişilik özellikleri düşük ve yüksek olmak üzere ikiye bölünerek, bu durumun işe bağlılık üzerinde anlamlı bir farklılığa neden olup olmadığı araştırılmıştır. Duygusal dengelilik ve geçimlilik açısından örneklemin işe bağlılıkları arasında anlamlı bir farklılığa ulaşılmazken, dışadönüklük, deneyime açıklık ve sorumluluk boyutları söz konusu olduğunda bu boyutlarda yüksek skor alanların işe bağlılıklarının düşük skor alanlara göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bir diğer anlatımla, dışadönükler içe dönüklere göre, yeniliğe açık olanlar tutuculara göre ve sorumlular sorumsuz olanlara göre işlerine daha bağlıdırlar.

Samsun ili muhasebe meslek mensuplarının örnekleme olarak seçildiği bu çalışmada, beş faktör kişilik modelini esas alınarak, kişilik ile işe bağlılık arasındaki ilişkiler açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmada kişiliğin beş

faktörlü ölçümünde Gosling vd. (2003) 10 maddeli ölçeğinden yararlanılmıştır. Gelecek çalışmalarda, Türkiye için geliştirilen veya uyarlanan diğer çok maddeli ölçeklerden (Somer, 1998; Somer ve Goldberg, 1999; Somer vd., 2001; Bacanlı vd., 2009) yararlanılabilir. Ayrıca iş tatmininin kişilik ile işe bağlılık ilişkisindeki aracı rolü de bir başka çalışmanın konusu olabilir. Çalışmanın da kısıtı olan Samsun ili örneği tüm Türkiye geneline genişletilebilir.

KAYNAKÇA

- Arı, Y., Sağlam, G., Bal, A., Hasan, G. D., Bal, A., & Çına, G. D. E. (2010). İşe Bağlılığın Tükenmişlik ve İşten Ayrılma Niyeti İlişkisindeki Aracılık Etkisi: Yatırım Uzmanları Üzerinde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 15 (3) , 143-166.
- Atak, H. (2013). On-Maddeli Kişilik Ölçeğinin Türk Kültürüne Uyarlanması. *Archives of Neuropsychiatry*. 50(4), 312-320.
- Bacanlı H., İlhan T., & Aslan S. (2009). Beş Faktör Kuramına Dayalı Bir Kişilik Ölçeğinin Geliştirilmesi: Sıfatlara Dayalı Kişilik Testi (SDTK). *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*. 7, 261-279.
- Bagozzi, R. P. (1994). Measurement in Marketing Research: Basic Principles of Questionnaire Design, Bagozzi, Richard P. (Ed), *Principles of Marketing Research*, 1-49, Oxford England: Blackwell.
- Bitlisli, F., & Dinç, M. (2015). Makyavelist Kişilik Eğilimleri ve Etiksel Karar verme Davranışı İlişkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 17(4), 921-942.
- Boyar, E., & Güngörmüş, A. H. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Proaktif Kişilik Özelliklerinin, Kariyer Memnuniyeti İle UFRS'ye Bakış Açuları ve Bilgi Düzeyleri Üzerine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 70, 55-66.
- Çelik, G. T., & Oral, E. L. (2013). Türk İnşaat Sektörü Çalışanlarının Kişilik Özelliklerinin, Örgütsel Bağlılık ve İş Tatmini ile İlişkisi. *Çukurova Üniversitesi Mühendislik-Mimarlık Fakültesi Dergisi*. 28(2), 15-26.
- Dalğar, H., & Tekşen, Ö. (2014). Muhasebecilerin Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri İle Rol Çelişkisi Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 62, 37-54.

De Fruyt, F., McCrae, R.R., Szirmak, Z. & Nagy, J. (2004). The Five-Factor Personality Inventory as a Measure of the Five Factor Model: Belgian, American and Hungarian Comparisons with the NEO Personality Inventory- Revised. *Assessment*. 11, 207-215.

Demir, Ş. Ş., & Kozak, M. (2013). *Tüketici Davranışları*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Doğan, Z., & Nazlıoğlu, E. H. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişlik Sendromu Üzerine Bir Araştırma. *Isguc The Journal Of Industrial Relations And Human Resources*. 12(3), 97-116.

Doğar, N. (2016). Kişilik ile İş Tatmini Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Alan Araştırması. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 20(4), 1237-1247.

Dursun, S., Kaya, U., & İstar, E. (2015). Kişilik-İş Uyumunun Duygusal Tükenmişlik ile İş Ve Yaşam Doyumu Üzerindeki Etkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Uygulama. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*. (9), 55-69.

Eryılmaz, A. ve Doğan T., (2012). İş Yaşamında Öznel İyi Oluş: Utrecht İşe Bağlılık Ölçeğinin Psikometrik Niteliklerinin İncelenmesi. *Klinik Psikiyatri Dergisi*.15(1), 49-55

Eryılmaz, A., & Doğan T. (2012). İş Yaşamında Öznel İyi Oluş: Utrecht İşe Bağlılık Ölçeğinin Psikometrik Niteliklerinin İncelenmesi. *Klinik Psikiyatri Dergisi*. 15(1), 49-55.

Garcia, D. (2011). The Affective Temperaments: Differences Between Adolescents in the Big Five Model and Cloninger's Psychobiological Model of Personality. *Springer Science Business Media B.V., Journal Happiness Stud*. 13, 999-1017.

Günel, Ö. D. (2010). İşletmelerde Yıldırma Olgusu ve Yıldırma Mağdurlarının Kişilik Özelliklerine İlişkin Bir Araştırma. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 12(3), 37-65.

Güneş, N. (2016). Beş Faktör Kişilik Özelliklerinin Performansa Etkisi: Yerel Yönetimlerde Bir Uygulama. Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. E., & William C. B. (1998), *Multivariate Data Analysis with Readings*, Fifth Edition, New York: Prentice-Hall International Inc.

Horzum, M. B., Tuncay, A. Y., & Padır, M. A. (2017). Beş Faktör Kişilik Ölçeğinin Türk Kültürüne Uyarlanması. *Sakarya University Journal of Education*. 7(2), 398-408.

<http://www.tdk.gov.tr>

İslamoğlu, A. H., & Altunışık, R. (2013). *Tüketici Davranışları*, İstanbul: Beta Yayınları.

İyem, C., & Eol, E. (2013). Mesleki Yönelimlerde Bireylerin Kişilik ve Demografik Özelliklerinin Rolü; Sakarya Üniversitesi İşletme Bölümü örneği. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*. 5(1), 137-146.

Kamaşak, R. & Bulutlar, F. (2010). Kişilik, Mesleki Tercih ve Performans İlişkisi: Akademik Personel Üzerine Bir Araştırma. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 2(2), 119-126.

Kanungo, R. N. (1982). Measurement of Job and Work Involvement. *Journal of Applied Psychology*. 67(3), 341-349.

Karakaş, A., Saban, M., & Aslan, A. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özelliklerinin İş Tatmini ve Mesleki Bağlılıklarına Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*. 144, 41-62.

Koç, E. (2015). *Tüketici Davranışı ve Pazarlama Stratejileri: Global ve Yerel Yaklaşım: Pazarlama ve Tüketici Davranışı Kavramlarının İngilizceleriyle*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kuruüzüm, A., Irmak, S., & Çetin, E. İ. (2010). İşe Bağlılığı Etkileyen Faktörler: İmalat ve Hizmet Sektörlerinde Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Bilig Ahmet Yesevi Üniversitesi*. 53, 183-198.

Nunnally, J. C. (1978), *Psychometric Theory*, 2nd ed., New York: McGraw Hill.

Odabaşı, Y., & Barış, G. (2002). *Tüketici Davranışı*, İstanbul: MediaCat Yayınları.

Okutan, E., Yıldız, Ş., & Konuk, F. (2013). İş Hayatında Tükenmişlik Sendromu: Finans ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik Düzeylerinin Belirlenmesine İlişkin Bir Çalışma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*. 3(2), 1-17.

Ömürbek, V., & Usul, H. (2008). Muhasebe Mesleğinin Seçilmesinde Etkin Olan Etkenlerin Faktör Analiziyle İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 37, 164-173.

Özkan, A., & Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 5 (2), 37-52.

Özsoy, E., & Yıldız, G. (2013). Kişilik Kavramının Örgütler Açısından Önemi: Bir Literatür Taraması. *The Journal of Business Science*. 1(2), 1-12.

Öztürk, V., Koçyiğit, S. Ç., & Bal, E. Ç. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri İle İşe Bağlılık Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Örneği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 12(1), 84-98.

Saleh, S. D., & Hosek, J. (1976). Job Involvement: Concepts and Measurements. *Academy of Management Journal*. 19(2), 213-224.

Schaufeli, W. B., Arnold B., & Salanova, M. (2006). "The Measurement of Work Engagement With A Brief Questionnaire: A Cross-National Study, *Educational and Psychological Measurement*. 66(4), 701-716.

Somer O., & Goldberg L.R. (1999). Personality Processes and Individual Differences. *J Pers and Soc Psy*. 76, 431-450.

Somer O, Korkmaz, M. & Tatar, A. (2001). Kuramdan Uygulamaya Beş Faktör Kişilik Modeli ve Beş Faktör Kişilik Envanteri (5FKE). İzmir: Ege Üniversitesi Yayınları.

Somer O. (1998). Beş Faktör Kişilik Modeli. *Türk Psikoloji Yazıları*. (1), 35-62.

Tanç, A. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Tatmini Üzerinde Kontrol Odağı Etkisini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 69, 83-98.

Tansel, M. (2015). Beş Faktör Kişilik Yapısı ile Etkili Liderlik Arasındaki İlişkinin İncelenmesi, Kara Harp Okulu Savunma Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Tatlılıoğlu, K. (2013). Beş Faktör Kişilik Kuramı Bağlamında Kişilik Kavramına Genel Bir Bakış. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 3(6), 127-146.

Turgut, T. (2013). Başarı Hedef Yönelimleri ve İş Özelliklerinin Çalışmaya Tutkunluk Üzerindeki Katkıları. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*. 42(1), 1-25.

Yalçınkaya P., (2014). Kendini İşe Kaptırma-Kişilik-İş Niteliği İlişkisi: Farklı Meslek Gruplarının Kendini İşe Kaptırma Düzeyi Üzerine Bir Araştırma. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Yılmaz, E. (2014). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri İle İşe Bağlılık Düzeyleri Arasındaki İlişki: Samsun İlinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 3, 49-70.

FUTBOL KULÜPLERİNİN NAKİT AKIŞ PROFİLLERİNİN ANALİZİ: ULUSLARARASI BİR KARŞILAŞTIRMA*

Arş. Gör. Mehmet BEYAZGÜL^a
Doç. Dr. Erdiñ KARADENİZ^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 605-624

ÖZ

Bu çalışmanın temel amacı futbol kulüplerinin nakit akış performanslarının uluslararası olarak karşılaştırmalı analiz edilmesidir. Bu kapsamda Türkiye Spor Toto Süper Ligi ve Avrupa'daki 10 ulusal ligde bulunan 29 futbol kulübünün 2013-2018 yılları arasındaki nakit akış tabloları "Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi"ne göre analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre futbol kulüplerinin en çok sahip olduğu nakit akış profillerinin sırasıyla; Model 2: başarılı işletme, Model 6: genç işletme ve Model 4: büyüyen işletme olduğu belirlenmiştir. Çalışma sonucunda ayrıca Avrupa'daki futbol kulüplerinin genellikle işletme faaliyetlerinden pozitif, yatırım ve finansman faaliyetlerinden negatif nakit akışına sahip olduğu, Türkiye'deki futbol kulüplerinin ise genellikle finansman faaliyetlerden pozitif, işletme ve yatırım faaliyetlerinden negatif nakit akışına sahip olduğu saptanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi, Nakit Akış Profili, Futbol Kulüpleri, Türkiye, Avrupa.

JEL Kodları: G00, G30, Z23.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Beyazgül, M., Karadeniz, E. (2019). Futbol Kulüplerinin Nakit Akış Profillerinin Analizi: Uluslararası Bir Karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 605-624.

* Makalenin gönderim tarihi: 02.05.2019; Kabul tarihi: 03.07.2019, iThenticate benzerlik oranı %14

^a Mersin Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, m.beyazgul1553@mersin.edu.tr
ORCID: 0000-0002-3139-4351

^b Mersin Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, ekaradeniz@mersin.edu.tr
ORCID: 0000-0003-2658-8490

ANALYZING THE CASH FLOW PROFILES OF FOOTBALL CLUBS: AN INTERNATIONAL COMPARISON

ABSTRACT

The main objective of this study is to analyze a comparative international analysis of cash flow performance of football clubs. In this context, cash flow statements of 29 football clubs where in Turkey Spor Toto Super League and ten national leagues in Europe is analyzed according to the “Cash Flow Patterns Method” between the years 2013-2018. According to the results of the analysis, it is determined that the cash flow profiles that football clubs have the most are Model 2: successful company, Model 6: young company and Model 4: growing company. As a result of the study also it is determined that the football clubs in Europe generally have positive cash flows from operating activities and negative cash flows from investing and financing activities, and the football clubs in Turkey generally have positive cash flows from financing activities and negative cash flows from operating and investing activities.

Keywords: Cash Flow Patterns Method, Cash Flow Profile, Football Clubs, Turkey, Europe.

JEL Codes: G00, G30, Z23.

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin esas amacı, firma değerinin maksimize edilmesi olarak kabul görmektedir. Firma değerinin artırılmasında, işletmenin sürdürülebilir şekilde yönetilmesi ve yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilebilmesi için nakit yaratılması, nakit giriş ve çıkışlarının miktar ve zamanlama açısından etkin bir şekilde yönetilmesi büyük önem arz etmektedir. İşletmelerin, yatırım harcamaları dâhil olmak üzere işçi ücretlerinin ödenmesi ve üretim için yapılacak harcamaların karşılanması için nakit varlığa ihtiyaç duyması sebebiyle finans yazınında nakit akışı en önemli unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir (Önal, 1996: 93). “TMS 7 Nakit Akış Tabloları” standardına göre, “işletmedeki nakit ile vadesiz mevduat nakit olarak tanımlanırken, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımlar ise nakit benzeri olarak tanımlanmaktadır. Nakit akışı ise nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışları olarak tanımlanmaktadır” (Karadeniz, 2017). Nakit akış bilgisi, işletmelerin nakit ve nakit benzeri varlık yaratma becerisini değerlendirmede faydalı olup kullanıcılar için farklı işletmelerin gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerini değerlendirme ve karşılaştırma imkânı sunar. Ayrıca nakit akış bilgisi, aynı işlem ve olaylar için farklı muhasebe uygulamalarının kullanılmasından kaynaklanan etkileri ortadan kaldırdığı için işletmelerin karşılaştırılma imkânını da artırır (TMS 7, 2018: m.4).

1990’lardan sonra futbol bir spor dalı olmasının yanında gösterinin de önem kazandığı endüstriyel bir iş koluna dönüşmüştür. Bu değişim ile birlikte futbol kulüplerinin yönetimlerinde de küresel anlamda ciddi gelişmeler

olmuştur (Uluyol, 2014: 5717). Özellikle son yıllarda gündemde olan Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA)'nin "Finansal Fair Play" kuralları, futbol kulüplerinin finansal faaliyetlerini kısıtlamaktadır. Bu nedenle futbol kulüplerinin nakit akışlarının etkin yönetilmesi büyük önem teşkil etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'deki ve Avrupa'daki futbol kulüplerinin nakit akış profillerini "Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi"ne göre analiz etmek suretiyle finansal performans açısından farklılıklarını ve bu farklılıkların nedenlerini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye ve Avrupa'da finansal verilerine erişilebilen 29 futbol kulübünün 2013-2018 yılları arasındaki nakit akışları analiz edilmiştir. Bu kapsamda çalışma, altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, giriş bölümü yer alırken ikinci bölümde nakit akış tablosu ve nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler yöntemi hakkında bilgiler verilmektedir. Üçüncü bölümde konuyla ilgili literatür taraması, dördüncü bölümde çalışmanın yöntemi ve beşinci bölümde analiz sonucunda elde edilen bulgular verilmektedir. Sonuç bölümünde ise çalışmanın genel bir değerlendirmesi yapılarak hem futbol kulüplerine hem de ileride yapılacak çalışmalara yönelik öneriler sunulmuştur.

2. NAKİT AKIŞ TABLOSU VE "NAKİT AKIŞLARININ SAĞLANDIĞI FAALİYETLER YÖNTEMİ"

Nakit akış tablosu, bir hesap döneminde oluşan nakit giriş ve çıkışlarını, başka bir deyişle işletmenin nakit tahsilât ve ödemelerini, kaynakları ve kullanım yerleri ile birlikte gösteren tablodur. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarının nasıl oluştuğu ve nasıl kullanıldığı ile de ilgilenmektedirler. "Nakit akış tablosu, bir faaliyet dönemi içinde işletmede ortaya çıkan nakit akışlarını; işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akışları ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları olarak gösteren bir tablodur" (Akdoğan ve Tenker, 1992: 223). "Nakit akış tablosuyla, diğer finansal tablolarla birlikte işletmenin net varlıklarındaki değişimi, gerçek likiditesini, borç ödeme gücünü, finansal performansını ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişkenlik gösteren iktisadi şartlara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneği tespit edilmeye çalışılmaktadır" (Elmas, 2015; Karadeniz, 2017).

Tablo-1: Nakit Akış Tablosu (Direkt Yöntem)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
A. İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları		
1. Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)		
a) Satışlardan sağlanan nakit girişleri (+)		
b) Gelirlerden sağlanan nakit girişleri(+)		
2. Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)		
a) Satılan mal ve hizmet maliyetleri ve stok değişimlerine ilişkin nakit çıkışları(+)		
b) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (+)		
Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı(1-2)		
3. Diğer Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit Girişleri +		
4. Diğer Gider ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışları(-)		
5. Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)		
6. İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (+) (-)		
a) Varlık Artışları (-)		
b) Varlık Azalışları (+)		
c) Yabancı Kaynak Artışları (+)		
d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)		
7. Dönem Kar Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerle İlişkin Nakit Çıkışları (-)		
a) Önceki Dönem Karından Ödenen (+)		
b) Geçici Vergiler(+)		
B. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları		
1. Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)		
2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)		
C. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları		
1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri		
2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)		
D. Kur Farklarının Nakit Ve Nakit Benzerlerine Etkileri (+), (-)		
E. Nakit Ve Nakit Benzerlerinde Meydana Gelen Net Artış (+) (Azalış) (-)		
F. Dönem Başı Nakit Ve Nakit Benzerleri Mevcudu		
G. Dönem Sonu Nakit Ve Nakit Benzerleri Mevcudu		

Kaynak: TMS 7, (2018).

Nakit akış tablosu direkt yöntem ve endirekt yöntem olmak üzere iki yönteme göre hazırlanabilmektedir. Direkt yöntemde brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışları ana gruplar itibarıyla açıklanır. Endirekt yönteminde ise dönem kârı veya zararı, gayri nakdî işlemlerin, geçmişte veya gelecekte işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişi veya çıkışı doğurmuş veya doğuracak olan ertelemeler ile tahakkukların ve yatırım veya finansman faaliyetlerinden nakit akışlarıyla ilgili gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltilir (TMS 7, 2018). Hangi yöntemin kullanılacağına işletme faaliyetlerinin raporlanma şekline göre karar verilir (Karapınar ve Ayıkoğlu Zaif, 2013: 155). Türkiye Muhasebe Standartı (TMS) 7’de (m. 19), gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi açısından yararlı bilgiler vermesi nedeniyle nakit akış tablolarının direkt yönteme göre raporlanması önerilmektedir. Tablo 1’de TMS 7’deki direkt yönteme göre oluşturulan nakit akış tablosu formatı sunulmuştur.

2.1. Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi

Gup ve diğ. (1993), nakit akışlarının hangi kaynaklardan elde edildiğini ve nerelerde kullanıldığını detaylı olarak belirlenmesine önem vererek “Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi”ni geliştirmişlerdir. Bu yöntemde işletmelerin nakit akış tablosundaki işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinin negatif veya pozitif olma durumuna göre sekiz temel farklı işletme profili tanımlanmıştır (Gup ve diğ.,1993:75). Bu yönteme göre tanımlanan işletme profilleri ayrı birer model olarak sınıflandırılabilir.

“Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi”ne göre belirlenen nakit akış modelleri Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo-2: Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yönteminde Nakit Akış Modelleri

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

Kaynak: (Gup ve diğ.,1993; Karğın ve Aktaş, 2011; Karadeniz 2017).

Tablo 2’de görülen nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler yöntemine göre belirlenen profillerin sınıflandırıldığı sekiz farklı model aşağıda açıklanmaktadır (Gup ve diğ.,1993; Karğın ve Aktaş, 2011; Karadeniz,2017).

Model 1 (Nadir Durum): Bu modele sahip olan işletme; tüm faaliyetlerinden nakit girişi sağlamaktadır (+, +, +). Yani işletme, hem işletme faaliyetlerinden, hem varlık satışından, hem de borç veya öz sermaye artışından nakit elde etmektedir. Böyle bir profilin nadir rastlanan bir durum olduğu ve geçici olduğu kabul edilmektedir. Bu profile sahip olan bir işletmenin yakın zamanda yüksek düzeyde bir ödemeye hazırlandığı düşünülebilir.

Model 2 (Başarılı İşletme): Bu modele sahip olan işletme; sadece işletme faaliyetlerinden nakit girişi sağlarken, yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit çıkışına sahiptir (+, -, -). Bu durumda işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit girişi ile hem günlük faaliyetlerin finanse edildiği hem borçların ödenebildiği hem de varlıklara yatırım yapılabildiği görülmektedir. Nakit akışları bu şekilde olan işletmeler finansal yönetimde başarılı ve yüksek kârlılığa sahip olan işletme olarak değerlendirilmektedir.

Model 3 (Gerileyen veya Yeniden Yapılanan İşletme): Bu modele sahip olan işletme; işletme ve yatırım faaliyetlerinden nakit girişi sağlarken, finansman faaliyetlerinden nakit çıkışına sahiptir (+,+,-). Bu durumda işletmenin yükümlülüklerini karşılamada, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit girişlerinin yetmediği bunun için ilave olarak varlıkların elden çıkarılması yoluna gidildiği görülmektedir. Diğer bir görüşe göre işletme faaliyetlerinden elde edilen gelir ile varlıkların yenilenmesi yoluna gidilmiş olabilir.

Model 4 (Büyüyen İşletme): Bu modele sahip olan işletme; işletme ve finansman faaliyetlerinden nakit girişi sağlarken, yatırım faaliyetlerinden nakit çıkışına sahiptir (+,-,+). Bu durumda işletmenin yatırım faaliyetlerini finanse etmede işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit girişine ilaveten borç veya özsermaye yoluyla nakit girişi sağladığı görülmektedir. Nakit akışları bu şekilde olan işletmelerin varlıklarını arttırarak daha fazla gelir elde etmek istediği ve böylece büyüyeceği düşünülebilir.

Model 5 (Küçülen İşletme): Bu modele sahip olan işletme; işletme faaliyetlerinden nakit çıkışına sahipken, yatırım ve finansman faaliyetlerinden nakit girişine sahiptir (-, +, +). Bu durumda olan işletmeler ana faaliyetlerinden nakit girişi sağlayamadıkları gibi bu faaliyetlerin sürdürülmesi için hem borçlandığı hem de varlık satışı gerçekleştirdiği görülmektedir. Nakit akışları bu şekilde olan işletmelerin bir yandan varlıklarının azalması diğer yandan da borçlarının artması ile küçülen bir yapıya sahip olduğu düşünülebilir.

Model 6 (Hızlı Büyüyen-Genç İşletme): Bu modele sahip olan işletme; işletme ve yatırım faaliyetlerinden nakit çıkışına sahipken, finansman faaliyetleri yoluyla nakit girişi sağlamaktadır (-, -, +). Bu durumda olan işletmelerin ana faaliyetlerini ve yatırımlarını tamamen borç ve özsermaye yoluyla finanse ettiği görülmektedir. Nakit akışları bu şekilde olan işletmelerin finansman yoluyla elde ettiği nakit girişlerini varlıklara yatırması ile büyüdüğü ve işletme nakit akışının da pozitif döneceği düşünülebilir.

Model 7 (Likiditasyona Giden İşletme): Bu modele sahip olan işletme; işletme ve finansman faaliyetlerinden nakit çıkışına sahipken, yatırım faaliyetlerinden nakit girişine sahiptir (-, +, -). Bu durumda işletmenin sadece varlık satışları ile gelir elde edebildiği ve bu yolla da

yükümlülüklerin ve ana faaliyet giderlerinin karşılanmaya çalışıldığı görülmektedir. Nakit akışları bu şekilde olan işletmelerin varlıklarını elden çıkararak likiditasyona gittiği düşünülebilir.

Model 8 (Nadir Durum): Bu modele sahip olan işletme; hiçbir faaliyetten nakit girişi sağlayamamaktadır (-, -, -). Bu durumun nadir rastlanan bir durum olduğu ve geçici olduğu kabul edilmektedir. Bu profile sahip olan bir işletmenin yakın zamanda yüksek düzeyde bir ödeme yapmış olduğu düşünülebilir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Konuyla ilgili literatür incelendiğinde farklı sektörlerde şirketlerin nakit akış profillerini “Nakit Akışların Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi”ne göre inceleyen bazı çalışmaların olduğu görülmektedir. “Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi”ni geliştiren Gup ve diğ. (1993), çalışmalarında 1745 şirketin nakit akış profilini incelemişlerdir. Çalışmada en çok rastlanan modelin, Model 2 (Başarılı İşletme) olduğu belirtilmiş bunu izleyen diğer modelin ise Model 4 (Büyüyen İşletme) olduğu saptanmıştır. Konuyla ilgili bir diğer çalışmada Steyn-Bruwer ve Hamman (2005), aynı model ile Güney Afrika’da faaliyet gösteren şirketleri analiz etmiş ve yine Gup ve diğ. çalışmasına benzer şekilde en çok gözlemlenen modelin Model 2 (Başarılı İşletme) olduğu sonucuna varmışlardır. Kordestani ve diğ. (2011) ise şirketlerin nakit akış profillerini kullanarak finansal başarısızlıklarını tahmin etmeye çalışmışlardır. Çalışma neticesinde şirketlerin finansal başarısızlıkları ile nakit akış profillerinin birbiri ile ilişkili olduğu belirtilmiştir. Nakit akışların sağladığı faaliyetler yöntemini kullanan bir diğer çalışmada Aktaş ve diğ. (2012), Türkiye’deki 176 halka açık şirketin nakit akış profillerini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda incelenen şirketlerin en çok sırasıyla Model 2 (Başarılı İşletme), Model 4 (Büyüyen İşletme) ve Model 6 (Genç İşletme) profillerine sahip olduklarını belirtmişlerdir. Konuyla ilgili bir diğer çalışmada Karadeniz (2017), halka açık konaklama şirketlerinin nakit akış profillerini uluslararası karşılaştırmalı olarak yıl ve kıta bazında analiz etmiştir. Çalışma neticesinde Amerika, Avrupa ve Asya-Pasifik kıtalarındaki payları borsaya kote olan konaklama şirketlerinin en çok Model 2 (Başarılı İşletme), daha sonra Model 4 (Büyüyen İşletme) ve üçüncü olarak da Model 3 (Gerileyen ve Yeniden Yapılanan İşletme) profillerinde oldukları belirtilmiştir.

Literatürde futbol kulüpleri üzerinde gerçekleştirilen çalışmalar tarandığında futbol kulüplerinin finansal performanslarının analiz edildiği veya sportif başarı ile borsa performansları arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmalara rastlanmıştır. Barajas ve Rodriguez (2010), İspanya’daki profesyonel futbol kulüplerinin finansal performanslarını inceledikleri çalışmada finansal oranları kullanmışlardır. Çalışma neticesinde incelenen şirketlerin

dokuzunun teknik olarak batmış durumda olduğu belirtilmiştir. Spor şirketlerinin incelendiği bir diğer çalışmada Dimitropoulos (2010), Yunanistan birinci ligindeki futbol kulüplerinin 1996-2006 yılları arasındaki finansal performanslarını finansal oranlar ile incelediği görülmüştür. Çalışma neticesinde Yunan futbol kulüplerinin genel olarak çok yüksek kaldıraç derecesine sahip oldukları, likiditelerinin hassas olduğu ve kâr elde etmede sorunlarının olduğu ortaya koyulmuştur. Ecer ve Boyukaslan (2014), Türkiye’deki futbol kulüplerinin finansal performanslarını oran analizi ile incelemiştir. Çalışmada ayrıca Türkiye’deki dört büyük futbol kulübünün finansal performansının ölçülmesinde likidite, mali yapı ve kârlılık oranlarından hangisinin en önemli göstergeye sahip olduğunu ortaya çıkarmak için gri ilişkisel analiz uygulanmıştır. Çalışma neticesinde Fenerbahçe’nin likidite, mali yapı ve kârlılık oranları açısından diğer kulüplerden daha iyi finansal performans sergilediği ortaya çıkmıştır. Ayrıca gri ilişkisel analiz neticesinde finansal performansın ölçülmesinde en önemli göstergenin mali yapı oranlarının olduğu tespit edilmiştir. Temizel, Özata ve Esen (2013)’in çalışmasında 2005-2010 sezonlarında Galatasaray, Beşiktaş ve Fenerbahçe kulüplerinin kazandıkları maçlar ile borsa performansları arasında anlamlı ilişkinin olduğu, kaybettikleri maçlar ile borsa performansları arasında ise anlamlı ilişkinin olmadığı belirtilmiştir. Zeren ve Gümüş (2013)’ün çalışmasında, 2007-2011 sezonlarında sadece Galatasaray kulübünün kazandığı maçlar ile borsa performansı arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Kaybedilen maçlar ile borsa performansı arasında anlamlı ilişki tespit edilen kulüplerin ise Fenerbahçe, Juventus, Roma ve Borussia Dortmund olduğu belirtilmiştir. Futbol kulüplerinin sportif başarıları ile borsa performansları arasındaki ilişkiyi inceleyen bir diğer çalışmada Kaya ve Gülhan (2013) 2008-2010 sezonlarında Türkiye’deki futbol kulüplerinin Süper Lig, Avrupa Ligi ve Türkiye Kupası futbol müsabakalarındaki sonuçların hisse senedi fiyatlarında anormal değişikliğe sebep olup olmadığını araştırmışlardır. Çalışma neticesinde tüm kategorilerdeki müsabakaların hisse senedi fiyatlarında anormal değişikliğe sahip olduğu ve en çok değişikliğe sebep olan müsabaka sonuçlarının Süper Lig müsabakaları olduğu belirtilmiştir.

Futbol kulüpleri üzerinde gerçekleştirilen çalışmalar incelendiğinde şirketlerin finansal performanslarının analiz edilmesinde oran analizi ve borsa performanslarının analiz edilmesinde t-testi veya regresyon gibi yöntemlerin kullanıldığı görülürken, Karadeniz ve diğer.(2018) tarafından futbol kulüplerinin nakit akış profillerinin “Nakit Akışların Sağladığı Faaliyetler Yöntemi”ne göre incelendiği çalışma dışında bu yöntemle incelenen bir çalışmaya tarafımızca rastlanmamıştır. Karadeniz ve diğer. payları Borsa İstanbul’da işlem gören futbol kulüplerinin nakit akış profillerini incelemiştir. Bu çalışmada ise Türkiye’deki halka açık futbol kulüplerine ek olarak Avrupa’daki birçok futbol kulübünün de nakit akış

profilleri analiz edilmiş ve karşılaştırma yapılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

4. YÖNTEM

Bu çalışmanın amacı futbol kulüplerinin nakit akış profillerinin “Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi”ne göre analiz etmek ve uluslararası bir karşılaştırma yapmaktır. Bu doğrultuda finansal verilerine erişilebilen 29 futbol kulübünün 2013-2018 yılları arasındaki nakit akışları analiz edilmiştir. Analize dâhil edilen futbol kulüplerinden 22’sinin payları borsaya kote olup diğer 7 futbol kulübü ise halka açık olmayan şirkettir. Çalışmada incelenen halka açık futbol kulüplerinin verileri Thomson & Reuters EIKON veri tabanından elde edilmiştir. Özel şirket statüsünde olan futbol kulüplerinin verileri ise kendi web adreslerinden elde edilmiştir. Çalışmaya dâhil edilen futbol kulüpleri Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo-3: Analize Dâhil Edilen Futbol Kulüpleri

TÜRKİYE (4) Beşiktaş Futbol Yat. A.Ş. Fenerbahçe Futbol A.Ş. Galatasaray Sportif A.Ş. Trabzonspor Sportif A.Ş.	İNGİLTERE (8) Arsenal Holdings Plc Everton FC West Ham United FC Manchester United Plc Manchester City Plc Liverpool FC Leicester City FC Chelsea FC	PORTEKİZ (4) Futebol Clube do Porto F.SaD Sport Lisboa e Benfica F.SaD Sporting Clube de Braga F.SaD Sporting Clube de Portugal F.SaD
İTALYA (3) AS Roma SpA Juventus FC SpA SS Lazio SpA	İSPANYA (1) Real Madrid CF	DANİMARKA (4) Aalborg Boldspilklub A/S Broendbyernes IF Fodbold A/S Silkeborg IF Aarhus GF
ALMANYA (1) Borussia Dortmund GmbH	İSKOÇYA (1) Celtic FC	HOLLANDA (1) AFC Ajax NV
FRANSA (1) Olympique Lyonnais Groupe		İSVEÇ (1) AIK Fotboll AB

5. BULGULAR

Çalışmanın amacı doğrultusunda “Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi”ne göre analiz edilen 29 futbol kulübünün 2013-2018 yılları arasında nakit akış profilleri Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo-4: Futbol Kulüplerinin 2013-2018 Yılları Arasındaki Nakit Akış Profilleri

Profiller	2013		2014		2015		2016		2017		2018	
	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran
Model 1	0	0%	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%
Model 2	12	41%	9	31%	8	28%	7	24%	14	48%	9	31%
Model 3	2	7%	1	3%	3	10%	6	21%	1	3%	1	3%
Model 4	2	7%	4	14%	6	21%	7	24%	6	21%	6	21%
Model 5	1	3%	3	10%	1	3%	2	7%	3	10%	2	7%
Model 6	9	31%	10	34%	7	24%	3	10%	2	7%	4	14%
Model 7	2	7%	2	7%	3	10%	2	7%	3	10%	6	21%
Model 8	1	3%	0	0%	0	0%	2	7%	0	0%	1	3%
Toplam	29	100%	29	100%	29	100%	29	100%	29	100%	29	100%

Tablo 4 incelendiğinde analize dâhil edilen futbol kulüplerinin 2013-2018 yılları arasında 2014 yılı hariç olmak üzere en fazla Model 2 (Başarılı İşletme) profilinde yer aldıkları görülmektedir. Futbol kulüpleri yüzde 48 oran ile en yüksek başarılı işletme (Model 2) performansını 2017 yılında gerçekleştirmişlerdir. Futbol kulüplerinin Model 2 (Başarılı İşletme) performansları 2013 yılında yüzde 41 düzeyinde iken 2014 yılında işletme faaliyetlerinden nakit akışı negatif olan ve finansman faaliyetlerinden nakit akışı pozitif olan kulüp sayısının artması ile birlikte bu yılda Model 6 (Hızlı Büyüyen-Genç İşletme) profili en fazla performans gösterilen model olmuştur. 2014 yılında en fazla hızlı büyüyen işletme performansı gösteren futbol kulüplerinin takip eden yıllardaki performansları değerlendirildiğinde 2015 yılında büyüyen işletme (Model 4) oranının arttığı yani bir önceki yılda negatif işletme nakit akışına sahip işletmelerin bazılarının tekrardan işletme faaliyetlerinden pozitif nakit akışı sağladığı söylenebilir. 2016 yılında hızlı büyüyen işletme (Model 6) profili iyice azalırken büyüyen işletme (Model 4) profili ve yeniden yapılanan işletme (Model 3) profili oranlarının arttığı görülmektedir. Buna göre futbol kulüplerinin bazılarının yatırım harcamalarının durduğu ve borç ödeme yoluna giderek yeniden yapıldığı söylenebilir. 2017 yılında ise futbol kulüplerinin çoğunun başarılı işletme (Model 2) profilinde yer aldığı görülmektedir. Buna göre

geçmiş yıllarda yatırım harcaması duran futbol kulüplerinin tekrar yatırıma yöneldiği ve bir yandan da borçlarını ödemeye devam ettiği görülmektedir. 2018 yılına gelindiğinde likiditasyona giden işletme (Model 7) profilindeki futbol kulübü oranının çarpıcı bir şekilde arttığı görülmektedir. Buna göre 2018 yılında birçok futbol kulübünün işletme faaliyetlerinden nakit geliri yaratamadığı ve borç ödemeleri için varlıklarını elden çıkarma yoluna gittiği söylenebilir.

Çalışmanın amaçları doğrultusunda futbol kulüplerinin nakit akış profillerinin uluslararası karşılaştırılmasına yönelik Türkiye'deki ve Avrupa'daki futbol kulüplerinin 2013-2018 yılları arasında nakit akış profilleri ayrı ayrı analiz edilmiştir. Buna göre Türkiye'deki 4 halka açık futbol kulübü ile Avrupa'daki verilerine erişilebilen 25 futbol kulübü analiz edilmiştir. Türkiye'deki futbol kulüplerinin 2013-2018 yılları arasındaki nakit akış profilleri tablo 5'te verilmiştir.

Tablo-5: Türkiye'deki Futbol Kulüplerinin 2013-2018 Yılları Arasındaki Nakit Akış Profilleri

Profiller	2013		2014		2015		2016		2017		2018	
	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran
Model 1	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Model 2	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Model 3	0	0%	0	0%	0	0%	2	50%	1	25%	1	25%
Model 4	1	25%	1	25%	1	25%	0	0%	1	25%	1	25%
Model 5	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	25%	0	0%
Model 6	3	75%	3	75%	3	75%	2	50%	1	25%	2	50%
Model 7	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Model 8	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Toplam	4	100%	4	100%	4	100%	4	100%	4	100%	4	100%

Tablo 5'te Türkiye'deki futbol kulüplerinin nakit akış profilleri incelendiğinde 2013-2014 ve 2015 yıllarında 4 futbol kulübünün 3'ünün hızlı büyüyen işletme (Model 6) profilinde yer aldığı göze çarpmaktadır. Buna göre 2013-2015 yılları arasında Türkiye'deki futbol kulüplerinin çoğunun finansman faaliyetlerinden nakit girişi sağladığı ancak işletme faaliyetlerinden nakit girişi sağlayamadığı ve yatırım harcamalarına devam ettiği bunu da tamamen finansman faaliyetlerinden özellikle borçlanma yoluyla nakit girişlerini sağladıkları söylenebilir. 2016 yılında futbol kulüplerinin ikisinin yeniden yapılanan işletme (Model 3) profilinde yer aldığı görülmektedir. Buna göre geçmiş yıllarda tamamen finansal

kaynaklara yönelmiş olan bu futbol kulüplerinin 2016 yılından itibaren hem işletme faaliyetleri hem de varlık satışı yoluyla borçlarını eritmeye başladıkları söylenebilir. 2017 yılında ise hızlı büyüyen işletme (Model 6) profilinde sadece bir futbol kulübü yer alırken bir futbol kulübünün küçülen işletme (Model 5) performansı gösterdiği, bir futbol kulübünün büyüyen işletme (Model 4) performansı gösterdiği diğere bir futbol kulübünün ise yeniden yapılanan işletme (Model 3) performansı sergilediği görülmektedir. 2018 yılına gelindiğinde ise iki futbol kulübünün tekrar tamamen finansman faaliyetleri ile nakit girişi sağlayarak faaliyetlerine devam ettiği, bir kulübün ise yeniden yapılanma performansı gösterdiği, diğere bir kulübün ise büyüme performansı gösterdiği görülmektedir.

Genel olarak bakıldığında Türkiye'deki futbol kulüplerinin analiz döneminde hızlı büyüyen işletme (Model 6) performansı sergilediği ve sürekli borçlanma yoluyla faaliyetlerine devam ettiği söylenebilir. Ancak son üç yılda bazı futbol kulüplerinin yeniden yapılanma yoluna giderek borçlarını azaltmaya çalıştığı da dikkat çekmektedir.

Avrupa'daki futbol kulüplerinin 2013-2018 yılları arasındaki nakit akış profilleri tablo 6'da verilmiştir.

Tablo-6: Avrupa'daki Futbol Kulüplerinin 2013-2018 Yılları Arasındaki Nakit Akış Profilleri

Profiller	2013		2014		2015		2016		2017		2018	
	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran
Model 1	0	0%	0	0%	1	4%	0	0%	0	0%	0	0%
Model 2	12	48%	9	36%	8	32%	7	28%	14	56%	9	36%
Model 3	2	8%	1	4%	3	12%	4	16%	0	0%	0	0%
Model 4	1	4%	3	12%	5	20%	7	28%	5	20%	5	20%
Model 5	1	4%	3	12%	1	4%	2	8%	2	8%	2	8%
Model 6	6	24%	7	28%	4	16%	1	4%	1	4%	2	8%
Model 7	2	8%	2	8%	3	12%	2	8%	3	12%	6	24%
Model 8	1	4%	0	0%	0	0%	2	8%	0	0%	1	4%
Toplam	25	100%	25	100%	25	100%	25	100%	25	100%	25	100%

Tablo 6'da Avrupa'daki futbol kulüplerinin nakit akış profilleri incelendiğinde 2013 ve 2014 yıllarında başarılı işletme (Model 2) profili ve hızlı büyüyen işletme (Model 6) profili en çok orana sahip profiller oldukları görülmektedir. Buna göre Avrupa'daki futbol kulüplerinin yarısına yakını 2013 ve 2014 yıllarında işletme faaliyetlerinden nakit girişi sağlarken bunu yatırımlarda ve borç ödemesinde kullanabilmektedir. Öte yandan diğere işletmelerin çoğunun sadece finansman kaynaklarından nakit girişi

sağlayarak işletme faaliyetlerini ve yatırımlarını karşıladığı söylenebilir. 2015 yılında hızlı büyüyen işletme profilindeki (Model 6) futbol kulübü sayısının azaldığı, buna karşın büyüyen işletme profilinde (Model 4) yer alan futbol kulübü sayısının arttığı görülmektedir. Buna göre 2015 yılında geçmiş yıllardan farklı olarak bazı işletmelerin işletme faaliyetlerinden nakit girişine ek olarak finansman faaliyetlerinden de nakit girişi yaratarak büyüme yoluna gittiği söylenebilir. 2016 yılında hızlı büyüyen işletme profiline (Model 6) sahip işletme sayısının iyice azaldığı bunun yanında büyüyen işletme (Model 4) ve yeniden yapılanan işletme (Model 3) profillerinin arttığı görülmektedir. Ayrıca 2016 yılında çok nadiren rastlanan Model 8 profiline sahip iki futbol kulübünün olduğu görülmektedir. Buna göre 2016 yılında Avrupa'daki futbol kulüplerinden bir kısmı borçlarını azaltma yoluna giderek yeniden yapılandığı ve bir kısmının ise finansman kaynaklarına yönelerek büyüme yoluna gittiği söylenebilir. 2017 yılında ise Avrupa'daki futbol kulüplerinin yarısından fazlasının başarılı işletme (Model 2) performansı gösterdiği ve 5 futbol kulübünün de büyüyen işletme (Model 4) performansı gösterdiği görülmektedir. Bu bağlamda Avrupa'daki futbol kulüplerinin 2017 yılında geçmiş yıllara göre en iyi nakit akış performansına sahip oldukları söylenebilir. Son olarak 2018 yılı incelendiğinde bir önceki yıla göre likiditasyona giden işletme (Model 7) profilindeki futbol kulübü sayısının artış gösterdiği görülmektedir. Buna göre 2018 yılında Avrupa'daki futbol kulüplerinin bazıları işletme faaliyetlerinden nakit girişi sağlayamadığı gibi borçlarını azaltmaya devam etmiş ve bunun için varlık satışına yönelmişlerdir. Tüm yıllar genel olarak değerlendirildiğinde Avrupa'daki futbol kulüplerinin en fazla nakit akış performansı gösterdikleri profillerin başarılı işletme (Model 2), büyüyen işletme (Model 4) ve hızlı büyüyen işletme (Model 6) profilleri olduğu söylenebilir.

Türkiye ve Avrupa'daki futbol kulüplerinin nakit akış performans bulguları karşılaştırıldığında, Türkiye'deki futbol kulüplerinin en fazla performans gösterdikleri profilin hızlı büyüyen işletme (Model 6) olduğu, Avrupa'daki futbol kulüplerinin ise en fazla performans gösterdikleri profilin başarılı işletme (Model 2) olduğu görülmektedir. Buna göre incelenen 2013-2018 yıllar itibari ile genel olarak Avrupa'daki futbol kulüplerinin Türkiye'deki futbol kulüplerine göre daha başarılı nakit akış performansı sergilediği belirtilebilir. Daha detaylı incelendiğinde ise Avrupa'daki futbol kulüplerinin en iyi nakit akış performanslarını 2016 ve 2017 yıllarında gösterdiklerini, 2018 yılında ise işletme faaliyetlerinden nakit girişi sağlayan futbol kulübü sayısının arttığı söylenebilir. Öte yandan Türkiye'deki futbol kulüplerinin 2016 yılına kadar tamamen finansal faaliyetlerden nakit girişi sağlayarak faaliyetlerini sürdürdükleri, 2016 ve 2017 yıllarında yapılanmaya gittikleri ancak 2018 yılında tekrardan finansal faaliyetlerden nakit girişi sağlama yoluna dönen futbol kulüplerinin olduğu anlaşılmaktadır.

Çalışmada ayrıca nakit akış profilleri incelenen futbol kulüplerinin nakit akış performanslarının süreklilik gösterip göstermediği merak edilmiş ve incelenen yıllar itibari ile başarılı işletme (Model2), büyüyen işletme (Model 4) ve hızlı büyüyen işletme (Model6) performansları süreklilik gösteren futbol kulüpleri listelenmiştir.

Tablo 7’de Model 2, Model 4 ve Model 6 profili süreklilik gösteren futbol kulüpleri yer almaktadır.

Tablo-7: “Model 2”, “Model 4” ve “Model 6” Profilleri Süreklilik Gösteren Futbol Kulüpleri

Model 2	Model 4	Model 6
Arsenal (6 yıl)	Lazio (5 yıl)	Trabzonspor (5 yıl)
Manchester City (6 yıl)	Liverpool (5 yıl)	AS Roma (4 yıl)
Borussia Dortmund (5 yıl)		Galatasaray (4 yıl)
West Ham United (5 yıl)		Olympique Lyon (3 yıl)
Manchester United (5yıl)		Broendbyernes (3 yıl)
Celtic (4 yıl)		Fenerbahçe (3 yıl)
Real Madrid (4 yıl)		
Aalborg (4 yıl)		
Everton (3 yıl)		
Juventus (3 yıl)		
Leicester City (3 yıl)		

Tablo 7 incelendiğinde Arsenal ve Manchester City futbol kulüplerinin 2013-2018 yılları arasında 6 yıl boyunca sürekli olarak başarılı işletme (Model 2) profiline sahip oldukları, Borussia Dortmund, West Ham United ve Manchester United’ın 5 yıl boyunca, Celtic, Real Madrid ve Aalborg futbol kulüplerinin ise 4 yıl boyunca başarılı işletme (Model 2) profiline sahip oldukları görülmektedir. Buna göre tablo 7’de sürekli olarak başarılı işletme (Model 2) performansı gösteren futbol kulüplerinin ağırlıklı olarak İngiliz kulüpleri olduğu söylenebilir. Sürekli olarak başarılı işletme (Model 2) profilinde yer alan bu kulüplerin işletme faaliyetlerinden nakit girişlerinin de süreklilik arz ettiği ve buradan elde ettikleri nakitlerin yatırımlarda kullanıldığı aynı zamanda düzenli borç ödeme güçlerinin oldukları söylenebilir. Yine tablo 7’de büyüyen işletme (Model 4) profilinde süreklilik gösteren futbol kulüplerinin Lazio (İtalya) ve Liverpool (İngiltere) kulüpleri olduğu görülmektedir. Buna göre Lazio ve Liverpool futbol kulüplerinin 5 yıl boyunca işletme ve finansman faaliyetlerinden nakit akışları ile yatırımlarını finanse ettikleri ve sürekli bir büyüme sağladıkları söylenebilir. Tablo 7’ de en çok hızlı büyüyen işletme (Model 6) profiline

sahip olan futbol kulüplerinin sırasıyla Trabzonspor, Roma, Galatasaray, Olympique Lyon, Broendbyernes ve Fenerbahçe kulüpleri olduğu görülmektedir. Buna göre sürekli olarak büyüyen işletme (Model 6) performansı gösteren futbol kulüplerinin ağırlıklı olarak Türkiye kulüpleri olduğu söylenebilir.

Çalışmada daha önce belirtildiği gibi Türkiye'deki futbol kulüplerinin sürekli olarak finansman faaliyetleri yoluyla nakit girişi sağladıkları ancak işletme faaliyetlerinden nakit girişi sağlayamadıkları göze çarpan bir bulgu olmuştur. Genel olarak değerlendirildiğinde İngiltere, Almanya, İspanya ve İtalya futbol kulüplerinin nakit akışlarını iyi şekilde yönettikleri, buna karşın Türkiye'deki futbol kulüplerinin ise sağlıklı bir nakit akış yönetimine sahip olmadığı söylenebilir.

6.SONUÇ

İşletmeler için “Nakit Yönetimi” finansal başarının sağlanmasında çok önemli bir unsurdur. Şirketler faaliyetlerini sürdürmede ihtiyaç duyacakları nakdi işletme faaliyetlerinden elde edebilecekleri gibi yatırım ve finansman faaliyetlerinden de elde edebilirler. Ancak şirketlerin hangi faaliyetlerden nakit sağladığı ve bu nakdi hangi faaliyetler için kullandığı, şirketin performansı ve gelecekteki olası durumu hakkında bilgi sahibi olunması açısından önem teşkil etmektedir.

Futbol endüstrisine yıllar boyunca uluslararası boyutta geniş kitlelerce ilgi duyulması ve futbol kulüplerinin kıyasıya rekabet etmesi neticesinde astronomik olarak tabir edilen yüksek harcamaların ve bununla birlikte kulüplerin devasa borçların altına girmesi birçok futbol kulübünün iflas riskini ortaya çıkarmıştır. Futbol kulüplerinin nakit girişlerinin esas faaliyet gelirlerinden çok finansal faaliyetlerden oluşması ve aynı zamanda kulüp yöneticilerinin mali disiplinden uzak harcamalar yapması ile borçların yıllar boyunca katlanarak devam etmesi Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA)'nin Finansal Fair Play uygulamasını hayata geçirmesini gerekli kılmıştır. UEFA'nın kulüplerin mali disiplinin sağlanması amacıyla getirdiği bu kurallar ile futbol kulüpleri de finansal yapılanmaya gitmiş ve nakit giriş ve çıkışları dengeli olmayan kulüplerin nakit akışlarında değişimler meydana gelmeye başlamıştır.

Çalışmada öncelikle analize tabi tutulan tüm kulüplerin nakit akış profilleri birlikte yorumlanmış daha sonra Türkiye ve Avrupa'daki futbol kulüpleri ayrı ayrı yorumlanarak bulgular karşılaştırılmıştır.

Çalışmanın bulguları incelendiğinde 2013-2018 yılları arasında analiz edilen tüm futbol kulüplerinin nakit akış profilleri içerisinde en çok rastlanan profilin başarılı işletme (Model 2) profili olduğu görülmektedir. Ayrıca 2013-2015 yılları arasında hızlı büyüyen işletme (model 6) profili yüksek

oranda gözlenirken 2016-2018 yılları arasında büyüyen işletme (Model 4) profilinin oranının arttığı görülmektedir. Buna göre çalışmada analiz edilen futbol kulüpleri genel olarak değerlendirildiğinde bu kulüplerin yarısına yakınının incelenen yıllar itibariyle işletme nakit akışlarından gelir yaratıp yatırımları finanse ettiği aynı zamanda da bu gelirlerle borçlarını azaltabildiği yani başarılı bir nakit akış profiline sahip olduğu söylenebilir. Ancak diğer kulüplerin büyük çoğunluğunun 2015 yılına kadar sadece finansman faaliyetlerden nakit girişi sağladığı, 2016 yılından itibaren ise finansman faaliyetlerinden nakit akışı sağlamaya devam etmekle birlikte işletme faaliyetlerinden de nakit girişi sağladığı görülmektedir. Bu bulgulardan yola çıkıldığında incelenen futbol kulüplerinin çoğunun ortak özelliğinin yatırım faaliyetlerinden nakit akışlarının negatif olduğudur. Yani futbol kulüpleri bir şekilde yatırımlarını finanse etmeye devam etmekte ve büyümektedir. Ancak bunların yarısına yakını sağlıklı ve istikrarlı bir büyüme içerisinde iken diğer kulüplerin çoğu ise borçlanma yoluyla büyümektedir.

Türkiye ve Avrupa'daki futbol kulüplerinin nakit akış profilleri ayrı ayrı incelendiğinde Türkiye'deki futbol kulüplerinin çoğunlukla hızlı büyüyen işletme (Model 6) profilinde yer aldığı ancak 2016 yılından itibaren bazı kulüplerin yeniden yapılanan işletme (Model 3), bazılarının ise küçülen işletme (model 5) profiline sahip olduğu görülmektedir. Buna göre Türkiye'deki futbol kulüplerinin 2016 yılına kadar tamamen finansman faaliyetlerinden nakit girişi sağlama yoluyla büyüdüğü, 2016 yılından itibaren ise bazı kulüplerin borçlarını azaltma yoluna gittiği söylenebilir. Avrupa'daki futbol kulüplerinin ise çoğunlukla başarılı işletme (Model 2) profilinde yer aldığı ve 2016 yılından itibaren hızlı büyüyen işletme (Model 6) profilinin ciddi miktarda azalarak büyüyen işletme (Model 4) profilindeki sayının arttığı göze çarpmaktadır. Bu bulgulara göre çalışmada analiz edilen Avrupa'daki futbol kulüplerinin nakit akış profillerinin başarılı olduğu ve genel olarak mali disipline uygun hareket ettikleri söylenebilir. Ancak Türkiye'deki futbol kulüplerinin 2016 yılına kadar borçlanarak yatırım faaliyetlerini finanse etmeye devam ettikleri ve 2016 yılından itibaren ise kısmen yapılanmaya gittikleri söylenebilir.

Futbol kulüplerinin finansal durumunu iyileştirmek için UEFA tarafından düzenlenen Finansal Fair Play kuralları, analiz kapsamındaki 4 Türk futbol kulübünün borçlarının artmasının önüne geçememiştir. Analiz bulgularından da saptandığı gibi söz konusu futbol kulüpleri esas faaliyetlerinden veya yatırım faaliyetlerinden ziyade finansman faaliyetlerinden yabancı kaynak kullanarak nakit yaratma eğiliminde olmaları neticesinde, 2012 yılında 2 milyar 62 milyon lira olan toplam borç rakamı, 2018 yılında 9 milyar 896 milyon liraya yükselmiştir. Bunun neticesinde UEFA'nın uyguladığı Finansal Fair Play kuralları gereğince bu kulüplerin bazı yaptırımlara maruz kaldıkları görülmektedir. Bu bağlamda Galatasaray ve Beşiktaş kulüpleri

Avrupa kupalarından men edilmiş, yine Beşiktaş, Fenerbahçe ve Trabzonspor kulüplerine ise bazı kısıtlamalar getirilmiştir. Ayrıca bu kulüplerin yine UEFA tarafından takibe alındığı ve tekrar ceza alma ihtimallerinin olduğu bilinmektedir. Beşiktaş'ın, 2015 yılında yaptığı UEFA anlaşması, 2018-2019 futbol sezonunda tamamlanacaktır. Söz konusu sezon sonunda Beşiktaş kulübü UEFA tarafından yeniden değerlendirilecektir. UEFA ile Finansal Fair Play anlaşmasına giden bir diğer kulüp Trabzonspor'dur. 2016 yılında anlaşma kurallarına kısmen uyan Trabzonspor'un futbolcu sayısındaki kısıtlaması sürmektedir. Fenerbahçe kulübü de UEFA'yla 2015-2016 sezonundan 2019-2020 sezonuna kadar geçerli olan Finansal Fair Play anlaşması yapmıştır. Galatasaray ise 2018'de yaptığı Finansal Fair Play anlaşması gereği hem para cezası hem de Avrupa kupalarında futbolcu sayısı kısıtlaması cezası almıştır. Kulübün denetiminin ise 2021-2022 sezonu sonuna kadar devam edeceği görülmektedir (Fanatik, 2019; TRT Spor, 2019).

Çalışma kapsamında ayrıca 2013-2018 yılları arasında nakit akış profilleri süreklilik gösteren futbol kulüpleri ayrı ayrı incelenmiştir. Çalışma bulgularında Arsenal, Manchester City, Borussia Dortmund, West Ham United ve Manchester United'ın en az beş yıl başarılı işletme (Model 2) profiline sahip olduğu görülmektedir. Lazio ve Liverpool'un ise en az dört yıl büyüyen işletme (Model 4) profiline sahip olduğu görülmektedir. Buna göre nakit akış profilleri en başarılı olan futbol kulüplerinin genellikle İngiliz kulüplerinden oluştuğu ortaya çıkmıştır. Ancak incelenen yıllarda Türk futbol kulüplerinin nadiren büyüyen işletme (Model 4) profiline sahip olduğu ancak bunun süreklilik arz etmediği dikkat çekmiştir. Türk futbol kulüplerinin en çok hızlı büyüyen (Model 6) profilinde süreklilik gösterdiği bunun da hali hazırda yüksek olan borç yüklerinin daha da arttığını gösterdiği söylenebilir.

Genel olarak değerlendirildiğinde Türk futbol kulüplerinin çoğunlukla finansal risklerinin yüksek olduğu ve UEFA'nın Finansal Fair Play yaptırımları ile yeniden yapılanmaya gitme durumunda oldukları söylenebilir. Ancak bu yapılanmaların yeterli ve sürdürülebilir olmadığı ve Türk futbol kulüplerinin UEFA tarafından tekrar men cezası alma olasılıklarının yüksek olduğu görülmektedir. Bu kulüplerden bazılarının tekrar ceza almamak için sermaye artırımı, feda kampanyası, bağış kampanyası veya küçülme gibi yollara gittiği görülmektedir. Ancak öncelikli olarak finansman yoluyla nakit girişinin durdurulması ve bununla birlikte borçların azaltılması bu kulüplerin mali disiplininin daha çabuk sağlanması açısından faydalı olacağı düşünülmektedir. Bunun için de Türk futbol kulüplerinin yüksek bonservis, menajerlik komisyonları ve sözleşme ücretleri ile futbolcu transferlerine son vermeleri, alt yapıya önem vererek futbolcu yetiştirmeleri ve bu oyuncuları satıp esas işletme faaliyetlerinden nakit girişlerini arttırarak özellikle borçlarını azaltmaları gerekmektedir.

Ayrıca 2018-2019 futbol sezonunun devre arasında Türkiye Futbol Federasyonu ile Türkiye Bankalar Birliği arasında imzalanan anlaşma çerçevesinde futbol kulüplerinin borçlarının yapılandırılmasının, söz konusu finansal sorunlara çözüm olacağı düşünülmektedir. Anlaşma çerçevesinde idari ve mali yapılanmanın hem bankacılık hem de futbol federasyonu denetiminde yapılacak olması, futbol kulüplerinin gelirlerine göre nakit akışlarını planlamalarına, bütçelerini belirlemelerine ve böylelikle sürdürülebilir bir nakit akış yönetimine olanak sağlayacak finansal yapının oluşmasına katkıda bulunacağı ümit edilmektedir.

Çalışma sınırlı süre ve sınırlı sayıdaki ülkenin futbol kulüplerini kapsamaktadır. İleride yapılacak çalışmalarda daha çok futbol kulübünün analizi yapılarak ülkeler adına daha genelleştirilebilir sonuçlar elde edilebilir. Bununla beraber futbol kulüplerinin nakit akış profilleri ile farklı finansal performansları arasındaki ilişkilerin tespitinin de literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Tenker, N.(1992). *Finansal tablolar ve mali analiz teknikleri*, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara: Gazi Yayınevi.

Akgüç, Ö. (2011). *Mali tablolar analizi*, İstanbul: Avcıol Basım ve Yayın.

Aktaş, R., Karğın, S. ve Karğın, M. (2012), “Nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler yöntemi ile işletmelerin nakit akış profillerinin incelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56, 110-118.

Barajas, Á. ve Rodríguez, P. (2010), “Spanish football clubs' finances: Crisis and player salaries”, *International Journal of Sport Finance*, 5(1), 52-66.

Dimitropoulos, P. (2010), “The financial performance of the Greek football Clubs”, *Xophya Sport Management International Journal*, 6(1). 5-27.

Ecer, F. ve Boyukaslan, A. (2014), “Measuring performances of football clubs using financial ratios: The gray relational analysis approach”, *American Journal of Economics*, 4(1), 62-71.

Elmas, B. (2015), *Finansal tablolar analizi: TMS/TMRS'ye göre kaleme alınmış piyasadan gerçek örnekler üzerinden analizler*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık.

Fanatik, (2019), UEFA, Finansal fair play'den en çok türk kulüplerini men ediyor. Erişim Adresi (10.02.2019): <https://www.fanatik.com.tr>

Gup, B.E., Samson, W.D., Dugan, M.T., Kim, M.J. ve Jittrapanun, T. (1993), “An analysis of patterns from the statement of cash flows”, *Financial Practice and Education*, 3(2), 73-79.

Karadeniz, E. (2017), “Halka açık konaklama işletmelerinin nakit akış profillerinin analizi: Uluslararası bir karşılaştırma”, *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 14(3), 167-185.

Karadeniz, E., Beyazgül, M., Günay, F. ve Dalak, S. (2018, Mayıs). *Payları Borsa İstanbul’da işlem gören futbol kulüplerinin nakit akış profillerinin analizi*. Asos Congress, IV. Uluslararası Sosyal Beşeri ve İdari Bilimler Sempozyumu, Alanya, Türkiye.

Karapınar, A. ve Ayıkoğlu Zaif, F. (2013), *Finansal analiz (Uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu)*, Yenilenmiş 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Karğın, M. ve Aktaş, R. (2011), “Türkiye muhasebe standartlarına göre raporlanmış nakit akış tablosu ve analizi”, *Muhasebe-Finansman Dergisi*, 52, 1-23.

Kaya, A. ve Gülhan, Ü. (2013), “Spor kulüpleri performanslarının hisse senedi fiyatlarına etkisi: BIST’de bir uygulama”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(2), 1-20.

Kordestani, G., Biglari, V. ve Bakhtiari, M. (2011), “Ability of combinations of cash flow components to predict financial distress”, *Business: Theory and Practice*, 12(3), 277-285.

Önal, Y.B. (1996), “Nakit yönetiminin önemi ve işleyişi: Türkiye örneği”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(4), 93-104.

Steyn-Bruwer, B. W. ve Hamman, W.D. (2005), “Cash flow patterns in listed south african industrial companies”, *Meditari Accountancy Research*, 13(1), 1-17.

Temizel, F., Özata, E., ve Esen, E. (2013), “Futbol kulüplerinin sportif performansları ile hisse senedi getirileri arasındaki ilişkinin analizi: türkiye örneği”, *TISK Academy/TISK Akademi*, 8(15).

TRTSpor, (2019), "Dört büyüklerin" borçları hızla artıyor. Erişim Adresi (11.04.2019): <https://www.trtspor.com.tr>

Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 7. (2018), Nakit akış tabloları. Erişim Adresi (17.04.2018): <http://kgk.gov.tr>

Uluyol, O. (2014), “Süper lig futbol kulüplerinin finansal performans analizi”, *Journal of Yaşar University*, 9(34), 5716-5731.

Zeren, F. ve Gümüş, F. B. (2013), “Türk ve yabancı futbol takımlarının borsa performansları üzerine bir uygulama”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(2), 34-54.

MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILATIN ÖZELLİKLİ DURUMLAR ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ*

Dr. Çağrı AKSOY HAZIR^a

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 625-649*

ÖZ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, daha önceki hasılat standardının eksiklerinin giderilmesi amacıyla 2014 yılında hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik yeni standardı “UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” olarak yayınlamıştır. Yeni standartta hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik 5 Aşamalı Model geliştirilmiş ve bu standart ile farklı sektörler arasındaki tutarlılık ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması hedeflenmiştir. Bu çalışmada, yeni hasılat standardının önemli finansman bileşeninin varlığı, değişken bedel, indirimler ve iade hakkı, asıl-vekil değerlendirmesi ve garantiler gibi unsurlar açısından ele alınması ve yeni standardın farklı açılardan daha iyi anlaşılmasına katkı sağlamak hedeflenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Sözleşmede Değişiklik, Değişken Bedel, İade Hakkı, Asıl-Vekil Değerlendirmesi.

JEL Kodları: M40, M41, M48.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Aksoy Hazır, Ç. (2019). Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatın Özellikli Durumlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 625-649.

* Makalenin gönderim tarihi: 13.11.2018; Kabul tarihi: 24.04.2019, iThenticate benzerlik oranı %22
^a Marmara Üniversitesi, Almanca İşletme Bölümü, cagri.aksoy@marmara.edu.tr,
ORCID: [0000-0003-1172-1412](https://orcid.org/0000-0003-1172-1412)

ASSESSMENT OF REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS WITHIN SPECIAL ISSUES

ABSTRACT

In 2014, International Accounting Standards Board released the new standard on revenue recognition as “IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers” to overcome the deficiencies of current standard. It creates a five-step model for revenue recognition from contracts with customers and it is aimed that this new standard can promote consistency and comparability across different kinds of industries. This study examines the new revenue standard from the viewpoints of special issues; significant financing component, variable consideration, discounts and sales with a right of return, principal vs. agent consideration and warranties. It is expected that the study would contribute to the better understanding of the new standard by giving supportive examples.

Keywords: Revenue Recognition, Contract Modifications, Variable Consideration, Sale with a Right of Use, Principal versus Agent Consideration.

JEL Codes: M40, M41, M48.

1. GİRİŞ

Hasılat işletme paydaşları için, işletme performansının değerlendirilmesinde en önemli göstergelerden biridir. Hasılatın tanımlanması ve finansal tablolara nasıl, ne zaman ve hangi tutarda yansıtılacağı gerek vergi mevzuatında gerekse uluslararası finansal raporlama standartlarında düzenlenmiştir (Ataman, Cavlak, 2017: 404). Hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik yeni bir standardın oluşturulmasından önce; mal ve hizmet satışları ile işletme varlıklarının başkalarına kullandırılmasından doğan hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirilmesinde UMS 18 – Hasılat kullanılmakta olup, UMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri standardı da yüklenici işletmelerin, yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeleri kapsamaktaydı (Aktaş, Varol, 2017: 28). Ancak her iki standart da hasılatın tanımlanabilmesi açısından detaylı düzenlemeleri içermediğinden ve yoruma açık uygulamaların gerçekleşmesine neden olduğundan, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yeni bir standardın geliştirilme ihtiyacı duyulmuştur. UMS 18 ve UMS 11 farklı sektörlerde faaliyet gösteren ancak benzer nitelikteki sözleşmeleri içeren finansal olaylarda, farklı muhasebeleştirme uygulamalarına ve sınıflandırmanın çeşitliliğinden kaynaklı farklı finansal tablo sunumlarına neden olmaktadır (Schurbohm-Ebnet, Viemann, 2015: 181).

Yeni bir standardın oluşturulmasında öncelikli hedef; ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması olup, bunun yanı sıra önemle üzerinde durulan bir diğer hedef de sektörel farklılıklar söz konusu olsa da hasılatın karşılaştırılabilir nitelikte finansal tablolara alımını sağlamaktır

(Schurbohm-Ebneth, Ohmen, 2015: 7). Bu hedeflerin yerine getirilmesi amacıyla UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat ilk olarak 2010 yılında taslak olarak yayınlanmış (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 194), 2014 yılında ise standart resmi olarak yayınlanmış, Türkiye’de de 2016 yılında “TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” olarak Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

TFRS 15’in uygulama kapsamı işletmelerin müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmeleri içerir. İstisnai olarak ise TMS 17 kapsamındaki kira sözleşmeleri, TFRS 4¹ kapsamındaki sigorta sözleşmeleri ve TFRS 9, TFRS 10, TFRS 11, TMS 27 ile TMS 28 kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmelere dayalı hak ile yükümlülükleri kapsamaz (TFRS 15.5). Ancak standartta belirtilmiş olan TMS 17 kapsamındaki kiralama sözleşmeleri TMS 17 yürürlükten kaldırılıp, bu sözleşmeler için TFRS 16 geçerli olduğundan, TFRS 16 kapsamındaki kiralama sözleşmeleri olarak dikkate alınabilir. TFRS 15’in yürürlüğe girmesiyle; TMS 11, TMS 18, TFRS Yorum 13, TFRS Yorum 15, TFRS Yorum 18 ile TFRS Yorum 31 yürürlükten kaldırılmıştır (TFRS 15. C10).

Zamansal açıdan ise standart 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanmış olup, geçiş esnasında işletmelere TMS 8 – Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca sunulan her geçmiş raporlama dönemi için geriye dönük uygulama ya da standardın ilk defa uygulanmasının kümülatif etkisiyle geriye dönük uygulama seçenekleri sunulmuştur (TFRS 15. C1 ve C3).

Standartta önce çıkanlar; edim yükümlülüklerinin tanımlanması ve bu edim yükümlülüklerine tespit edilen işlem bedelinin yerine getirildiği zamanda dağıtılması gerektiğidir. Daha açık bir ifade ile satış bedelinin ödenmesinin yanı sıra, edim yükümlülüklerinin yerine getirilme tarihlerinin de hasılatın muhasebeleştirilmesinde göz önünde bulundurulması gerektiğidir (Gruss, Wied ve Reichel, 2012: 48). Standardın uygulamasında yol gösterme amacıyla UMSK tarafından, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik “5 Aşamalı Model” sunulmuştur.

Bu çalışmada, akademik yazında yer alan standardın 5 Aşamalı Model’e göre uygulamasına yönelik çalışmalardan farklı olarak, standartta yer alan, hasılatın muhasebeleştirilmesinde dikkate alınması gereken ve ölçüm ile muhasebeleştirmede farklı uygulamalara neden olan özellikli durumların

¹ TFRS 4’ün yerini alacak olan ve taslak metni kamuoyuna açılmış olan TFRS 17 – Sigorta Sözleşmeleri de 1 Ocak 2021 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde yürürlüğe gireceğinden, ilgili maddede belirtilmiş olan sigorta sözleşmelerinin de TFRS 17 kapsamında dikkate alınmaları gereklidir.

(<http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1481/TFRS-17-Sigorta-Sözleşmeleri-Standardı-Taslak-Metni-Kamuoyu-Görüşüne-Açılmıştır>, Erişim Tarihi: 18.09.2018).

açıklanması ve farklı sektörlerden uygulama örnekleri ile açıklanması hedeflenmiştir. Standartta öne çıkan unsurlar olan; sözleşmede değişiklik, birden fazla edim yükümlülüğünün varlığı, finansman bileşeninin mevcudiyeti, garanti, indirim ve iade hakkının kullanılması ile asıl/vekil değerlendirmesi başlıkları bu çalışmasının temelini oluşturmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde 5 Aşamalı Model genel olarak anlatılmış, üçüncü bölümde ise özellik arz eden durumlara yönelik standart düzenlemeleri farklı sektörlerden uygulama örnekleri ile detaylı biçimde açıklanmış ve son bölümde bu durumlarda ortaya çıkan muhasebeleştirme ve ölçme farklılıkları özetlenerek, genel bir değerlendirme sunulmuştur.

2. TFRS 15'E GÖRE "5 AŞAMALI MODEL"

TFRS 15'den önce; işletmelerin mal veya hizmetlerin sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri müşteriye devretmiş olmaları, hasılatın muhasebeleştirilmesi açısından yerine getirilmesi gereken öncelikli unsurlardan biriydi. Ancak yalnızca risk ve getirilerin müşteriye devredilmesi şartı, farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin hasılatının finansal tablolar alımını tutarsız hale getirmekte ve finansal tablolarda sunumun karşılaştırılabilirliğinin zarar görmesine neden olmaktaydı (Hagemann, 2014: 228). TFRS 15'de ise Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de yer alan varlık-borç yaklaşımına uygun biçimde, işletme ya da müşteri sözleşmeyi yerine getirdiğinde, işletmenin edimi ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişki gözetilerek, işletme sözleşmeyi varlığı ya da yükümlülüğü olarak finansal tablolarda sunabilir (Hommel, Schmitz ve Wüstemann, 2009: 374 ve TFRS 15.105). Hasılatın finansal tablolarda alımında dikkate alınması gereken unsur; varlığın kontrolünün müşterinin eline geçtikçe veya geçtiğinde varlığın devredilmiş olacağıdır (TFRS 15.31).

Standardın amacı, müşteri ile yapılan sözleşmeden kaynaklanan hasılat ve nakit akışlarının yapısı, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında, finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sunmak için işletmenin uygulayacağı ilkeleri belirlemektir. Bu ilkeler doğrultusunda hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğini belirlemek için beş aşamalı bir modelin uygulanması gerekmektedir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015: 195). UMSK tarafından hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik geliştirilmiş olan "5 Aşamalı Model" aşağıda sunulmuştur.

- Sözleşmenin Tanımlanması
- Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması
- İşlem Bedelinin Belirlenmesi
- İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması
- Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

Bu model ilk olarak Haziran 2010’da standardın ilk taslak çalışmasında yer almış, ilgili tarihten günümüze yalnızca genel düzenlemeler yapılmış ve belirli alanlarda değişikliklere gidilmiştir. Bu bölümde gerek uluslararası alanda gerek Türkiye’de geçerli olan standardın son hali üzerinden “5 Aşamalı Model” genel hatlarıyla anlatılacaktır.

2.1. Sözleşmenin Tanımlanması

Sözleşme iki veya daha çok taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır ve sözleşmeye ilişkin uygulama ve süreçler hukuki şartlar, sektörler veya işletmelere göre değişiklik gösterebilir (TFRS 15.10). Müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetler henüz devredilmemiş ve karşılığında herhangi bir bedel tahsil edilmemiş ise işletme açısından sözleşme varlığından bahsedilemez (TFRS 15.12). Müşteri, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır (TFRS 15.6). İşletmenin müşteri ile yapılan sözleşmeyi muhasebeleştirme hakkı ancak aşağıdaki şartlar yerine getirildiğinde ortaya çıkar (TFRS 15.9).

- *Edimlerin Yerine Getirilmesine Yönelik Taahhüt:* Her iki tarafın sözleşmeyi onaylayıp, kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş olmaları gereklidir.
- *Hakların Tanımlanması:* İşletme, devredilecek mal veya hizmete ilişkin her bir tarafın haklarını tanımlayabilmelidir.
- *Ödeme Koşullarının Tanımlanması:* Devredilecek mal veya hizmetlere ait ödeme koşullarının işletme tarafından tanımlanmış olması gereklidir.
- *Ticari Nitelik:* Sözleşme ticari nitelikte olmalıdır.
- *Tahsilatın Muhtemelliği:* Müşteriye devredilecek mal veya hizmetten kaynaklı bedelin işletme tarafından tahsil edilebilmesi muhtemel olmalıdır.

2.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

İşletme bu adımda, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirlemelidir. Ayrı yükümlülükler söz konusu olduğunda sözleşme tutarının da bölünerek farklı edim yükümlülüklerine dağıtılması gereklidir (Aktaş, Varol, 2017: 33). UFRS 15’deki bu düzenleme ile birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmelerin daha şeffaf ve anlaşılır biçimde muhasebeleştirilmesine yönelik UMS 18’de mevcut olmayan düzenleme eksikliği giderilmiştir (Fischer, Burghardt, 2011: 356).

Müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin ayrı edim yükümlülükleri olarak sınıflandırılabilmesi için aşağıdaki kriterlerin bir arada yerine getirilmesi gereklidir (TFRS 15.27).

- Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanmalıdır.
- İşletmenin müşteriye mal veya hizmet taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlanabilir nitelikte olmalıdır.

Mal veya hizmetlerin ayrı olarak tanımlanabilmesi; işletmenin mal veya hizmetleri sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetler ile bütünleştiremiyor olması, bir veya daha fazla mal veya hizmetin sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetleri önemli ölçüde değiştiremiyor olması ve mal veya hizmetlerin yüksek derecede birbiriyle bağımlı olmamasını gerektirir (TFRS 15.29).

2.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

Edim yükümlülükleri tanımlanıp yerine getirildiği takdirde, ilgili edim yükümlülüklerine tekabül eden işlem bedellerinin hasılat olarak işletme tarafından muhasebeleştirilmesi gereklidir (TFRS 15.46). İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (TFRS 15.47). İşlem bedeli belirlenirken aşağıdaki bileşenlerin dikkate alınması gereklidir.

- Değişken Bedel (TFRS 15.50-59)
- Önemli Finansman Bileşenleri (TFRS 15.60-65)
- Gayri Nakdi Bedeller (TFRS 15.66 – 69)
- Müşteriye Ödenebilir Bedeller (TFRS 15.70-72)

Sözleşmede taahhüt edilen bedel değişken bir tutar içeriyorsa, bu değişken bedelin tahmin edilmesi gereklidir. Bu bedel, indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle veya belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesine bağlı olarak değişebilir ve sözleşmede açıkça belirtilmiş olabilir (TFRS 15.50-51-52). Değişken bedelin tahmininde, işletme beklenen değer veya en muhtemel tutarı kullanabilir (TFRS 15.53). İşletmenin, beklenen değer veya en muhtemel tutara göre tahmin ettiği değişken bedel tutarının bir kısmını veya tamamını işlem bedeline dâhil edebilmesi için, değişken bedelle ilgili belirsizlik sonradan ortadan kalktığında, finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağına kuvvetle muhtemel olması gerekir (TFRS 15.56). İşletme, her raporlama dönemi sonunda, dönem sonunda mevcut olan şartları ve dönem boyunca şartlarda meydana gelen değişiklikleri doğru

biçimde yansıtmak amacıyla tahmini işlem bedelini güncellemelidir (TFRS 15.59).

Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması ile edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi arasında uzun bir süre söz konusu olduğunda, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapmalıdır. Bu durum da sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı olarak ifade edilir (TFRS 15.60). Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe), müşteri ilgili mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır (TFRS 15.61). İşletme, taahhüt edilen bedeli önemli bir finansman bileşeni kadar düzeltirken, sözleşme başlangıcında taraflar arasında ayrı bir finansman işlemi yapılmış olsaydı varsayımı altında dikkate alınacak iskonto oranından yararlanılmalıdır (TFRS 15.64). Önemli bir finansman bileşeninin varlığının belirlenmesinde ise aşağıdakiler dikkate alınmalıdır (TFRS 15.61a/61b).

- Taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetin nakit satış bedeli arasındaki farklar.
- Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye devredildiği zaman ile müşterinin ödeme yaptığı zaman arasındaki sürenin uzunluğu ve ilgili piyasadaki faiz oranlarının birleşik etkileri.

Öte yandan, işletme sözleşmenin başlangıcında, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olacağı öngörülürse, işletme taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir (TFRS 15.63).

2.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşlem bedeli, nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılmalıdır (TFRS 15.74). Bunun için sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin, sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatları tespit edilmeli ve işlem bedeli bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtılmalıdır (TFRS 15.76). Tek başına satış fiyatı, işletmenin taahhüt ettiği bir mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satmış olması durumunda talep edeceği fiyatı ifade eder (TFRS 15.77). İndirimler de sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı biçimde dağıtılır. Ancak aşağıdaki şartlar kümülatif biçimde yerine getirildiği takdirde, indirimler edim yükümlülüklerinin tamamına değil bir veya daha fazlasına dağıtılır (TFRS 15.82).

- Sözleşmedeki farklı bir mal veya hizmet düzenli olarak tek başına satılıyor olabilir.
- Düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmı paket olarak, her bir pakete dahil olan mal veya hizmetin tek başına satış fiyatlarına göre indirimli satılıyor olabilir.
- Yukarıda belirtilen her bir mal veya hizmet paketine yapılan indirim, sözleşmede yer alan indirim ile büyük ölçüde aynı olabilir.

Mal veya hizmetin tek başına satış fiyatının belirlenmesinde düzeltilmiş piyasa değeri yaklaşımı, beklenen maliyet artı kar yaklaşımı veya bakiye yaklaşımı da kullanılabilir (TFRS 15.79).

Bir sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel, sözleşmenin tamamıyla veya sözleşmenin belirli bir kısmıyla ilişkilendirilebilir (TFRS 15.84). Bu durumda işlem bedelinde sonradan ortaya çıkan herhangi bir değişiklik, sözleşme başlangıcındakiyle aynı esaslar kullanılarak edim yükümlülüklerine dağıtılmalıdır (TFRS 15.88).

2.5. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur (TFRS 15.31). Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır (TFRS 15.33).

Edim yükümlülükleri belirli bir anda veya zamana yayılı olarak yerine getirilebilir. Zamana yayılı edim yükümlülükleri aşağıdaki biçimlerde gerçekleşebilir (TFRS 15.35).

- İşletme edimi yerine getirdikçe, müşteri edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketebilir.
- İşletme edimi oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturulabilir.
- Edim, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmayabilir ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkı bulunabilir.

Edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getiriliyor ise ilerlemenin ölçümünde girdi ve çıktı yöntemleri kullanılır (TFRS 15.41). Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara almasını ifade eder (TFRS 15.B18).

Çıktı yöntemleri ise o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerinin, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçülerek hasılatın finansal tablolara alımını ifade eder (TFRS 15.B15).

Edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilir. İşletme kontrolünün belirli bir anda devredildiğinin göstergeleri aşağıdaki gibidir (TFRS 15.38).

- İşletme varlık karşılığında tahsil hakkına sahiptir.
- Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir.
- İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir.
- Müşterinin varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri mevcuttur.
- Müşteri varlığı kabul etmiştir.

3. MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILATTA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde sözleşme ve sözleşmeye dahil edim yükümlülükleri tanımlanmalı, işlem bedeli tespit edilmeli, işlem bedeli ilgili edim yükümlülüklerine dağıtılmalı ve edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılat tutarı finansal tablolara alınmalıdır. Hasılatın finansal tablolara alımında birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmeler olabileceği gibi, sözleşmeler değişken bedel üzerinden düzenlenebilir, sözleşmede finansal bileşenin varlığı söz konusu olabilir, işletme aracılık faaliyetinde bulunmuş olabilir veya işletme müşteriye indirim, iade hakkı veya garanti sunmuş olabilir. Tüm bu unsurların 5 Aşamalı Model'in uygulamasında göz önünde bulundurulması gerekir. Bu bölümde yukarıda ifade edilen farklı unsurlar sözleşmeye dahil olduğu takdirde dikkate alınması gereken standart düzenlemelerine uygulama örnekleri ile yer verilmiştir.

3.1. Birden Fazla Edim Yükümlülüğü İçeren Sözleşmeler

İşletmeler, belirli şartların yerine getirilmesi ile aynı müşteri ile aynı veya yakın zamanlarda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilebilir. Birden fazla sözleşmenin birleştirilebilmesi için; sözleşmenin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi, sözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlanması veya sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması gereklidir (TFRS 15.17) Aşağıda, birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmeler söz konusu olduğunda standardın sunduğu 5 Aşamalı Model gözetilerek hasılatın

muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek sunulmuştur. (Bardens, Wallek, 2016: 330)

Örnek:

Medikal Sağlık A.Ş., medikal ürünlerin satışını gerçekleştiren bir işletmedir. İşletme yapılan sözleşme çerçevesinde; müşteriye hemodiyaliz makinesi ve diyaliz solüsyonu satmıştır. Sözleşmeye, sözleşme süresince geçerli olmak üzere servis hizmeti ve 3 yıllık ek garanti süresi de dahil edilmiştir. Makinenin yasal olarak 2 yıllık garantisi mevcuttur. Sözleşme 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olacak olup, sözleşme süresi 5 yıldır. Hemodiyaliz makinesi müşteriye 35.000 TL'ye satılmış olup, aynı gün teslimi de gerçekleştirilmiştir. Müşteri, Medikal Sağlık A.Ş.'ye yıllık 87.500 TL ödeyecek olup, bu tutar sözleşmeye dahil hizmetler olan servis, nakliye ve ek garanti süresini içermektedir.²

Hemodiyaliz makinesinin tek başına satış fiyatı; 52.500 TL, nakliye bedeli 3.500 TL, diyaliz solüsyonunun yıllık, tek başına satış fiyatı 70.000 TL ve servis hizmetinin yıllık tek başına satış fiyatı ise 14.000 TL'dir. Üçüncü yıldan itibaren geçerli olacak olan garanti hizmetinin yıllık tek başına satış fiyatı ise yıllık 7.000 TL'dir.

Çözüm:

Yukarıdaki satış işlemi genel olarak değerlendirildiğinde, Medikal Sağlık A.Ş.'nin ana faaliyet konusu medikal ürünlerin satışı ve bu ürünlere ilişkin hizmetlerin sunumudur. TFRS 15.6 ve 15.9'a göre sözleşme müşteri ile uygulanmış olup, sözleşmede taraflar kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş, devredilecek mal veya hizmetlere ait haklar tanımlanmış, ödeme koşulları belirtilmiş, özü itibarıyla ticari nitelikte olup, işletmenin hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. (1. Aşama) Müşteriye sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmetler olan; hemodiyaliz makinesi, nakliye hizmeti, diyaliz solüsyonu, servis hizmeti ve ek garanti hizmeti ayrı edim yükümlülüklerini ifade etmektedir. Bu durumda sözleşmede 5 ayrı edim yükümlülüğü mevcuttur. Nakliye yükümlülüğü yalnızca nakliye hizmeti yerine getirilip, ürünün devredilmesi halinde bir edim yükümlülüğünü ifade edeceğinden, bu olayda da ürünün devredildiği yani kontrolünün müşteriye geçtiği varsayılmıştır. (2. Aşama) Bir diğer aşama olan işlem bedelinin belirlenmesinde müşterinin ödemekle yükümlülüğü olduğu tüm tutarların dikkate alınması gereklidir. Sözleşmenin işlem bedeli; hemodiyaliz makinesi için ödenecek olan 35.000 TL ve diğer hizmetler için ödenmesi gereken 437.500 TL (87.500*5)'den oluşmaktadır. (3. Aşama) İşlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtılmasında ise tek başına satış fiyatları dikkate alınacaktır. (4. Aşama) İşlem bedeli

² Hemodiyaliz makinesinin işlem bedeli 35.000 TL olup, yıllık diyaliz solüsyonu, servis, nakliye ve ek garanti süresine ait toplam işlem bedeli ise 437.500 TL'dir.

hemodiyaliz makinesinin tek başına satış fiyatı esas alınarak dağıtıldığından, ilgili makinenin göreceli tek başına satış fiyatı; 49.912 TL ((52.500 / 497.000) * 472.500)'dir. Her bir edim yükümlülüğüne ait göreceli tek başına satış fiyatları benzer biçimde hesaplanarak aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo-1: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim Yük.	İşlem Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı			Edim Yük. Yerine Getirilmesi
		Tek Başına Satış Fiyatı	Tek Başına Satış Fiyatı (%)	Göreceli Tek Başına Satış Fiyatı	
Hemodiyaliz Makinesi	35.000	52.500	10,56%	49.912	Sözleşme Başlangıcı
Nakliye	437.500	3.500	0,70%	3.327	Sözleşme Başlangıcı
Diyaliz Solüsyonu		350.000	70,42%	332.746	Sözleşme Süresince Teslim Tarihinde
Servis Hizmeti		70.000	14,08%	66.549	Sözleşme Süresince
Ek Garanti Hizmeti		21.000	4,23%	19.965	Sözleşme Süresince
Toplam		472.500	497.000	100,00%	472.500

Medikal Sağlık A.Ş. ile müşteri arasında gerçekleştirilen satış sözleşmesine göre hemodiyaliz makinesinin ve nakliye hizmetinin yerine getirilmesi sözleşme başlangıcı tarihi olan 01.01.2018 tarihidir. Diyaliz solüsyonlarının teslim tarihi ise bu edim yükümlülüğüne ait yerine getirilme tarihidir. Hemodiyaliz makinesi teslimi ve nakliye hizmetinin yerine getirilmesi standart çerçevesinde belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüklerine dahildir. Servis hizmeti ve ek garanti hizmeti ise zamana yayılı edim yükümlülüklerine dahildir. (5. Adım) Bu kısımda özellikli olan durum diyaliz solüsyonunun her döneme ait teslimat tarihinde gerçekleşiyor olmasıdır. Diyaliz solüsyonunun satışı, sözleşme süresi olan 5 yıl boyunca doğrusal biçimde gerçekleşecektir. Servis hizmeti ve garanti süresinin uzatımı (01.01.2020'den itibaren) ise hizmetin alımı süresince zamana yayılı olarak yerine getirilecektir.

Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi halinde (zamana yayılı ve belirli bir anda) Medikal Sağlık A.Ş.'nin finansal durum tablosu, kar/zarar tablosu ve nakit akış tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo-2: Medikal Sağlık A.Ş. Özet Finansal Tabloları

Edim Yük.	Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi						Toplam
	1.01.2018	31.12.2018	31.12.2019	31.12. 2020	31.12.2021	31.12.2022	
Nakit Akış Tablosu							
<i>Operasyonel Faal. Nakit Girişi</i>	35.000	87.500	87.500	87.500	87.500	87.500	472.500
Kar/Zarar Tablosu							
<i>Hasılat</i>	53.239	79.859	79.859	86.514	86.514	86.514	472.500
- Hemodiyaliz Makinesi	49.912	0					49.912
- Nakliye	3.327	0					3.327
- Diyaliz Solüsyonu	0	66.549	66.549	66.549	66.549	66.549	332.746
- Servis Hizmeti	0	13.310	13.310	13.310	13.310	13.310	66.549
- Ek Garanti Hizmeti	0	0	0	6.655	6.655	6.655	19.965
Finansal Durum Tablosu							
- Sözleşme Varlığı	18.239	10.599	2.958	1.972	986	-	

Medikal Sağlık A.Ş., edim yükümlülüklerini yerine getirdiği sözleşme süresince, her bir edim yükümlülüğü farklı zamanlarda yerine getirildiğinden, şirketin nakit akış tablosu ve kar/zarar tablosunda yerine getirilen edim yükümlülüğüne göre farklı tutarlarda nakit girişi sağlanacak ve hasılat tutarı değişecektir. 01.01.2018 tarihinde işletme yerine getirilmeyen edim yükümlülüklerine bağlı olarak 18.239 TL tutarında sözleşme varlığını finansal durum tablosuna alacak, daha sonraki dönemlerde ise edim yükümlülüğü yerine getirildikçe sözleşme varlığının defter değeri azalacaktır.

3.2. Finansman Bileşenlerinin Varlığı

Sözleşme taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapmalıdır. Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe) müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (diğer bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın, işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır (TFRS 15.60-61).

Bu kısımda, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren bir işletme dikkate alınarak, değişken bedelin belirlenmesi ve önemli bir finansman bileşeninin varlığının söz konusu olup olmadığına dair bir örnek sunulmuştur. (Wulf, Hartmann, 2016: 87)

Örnek:

Alkan Otomotiv A.Ş., farklı sınıflarda ticari araç satışı yapan bir işletmedir. Müşteri ilişkilerini geliştirmek amacıyla satış paketine dahil pek çok ekstra hizmet de sunmaktadır. Bu hizmetler arasında bakım-onarım da mevcuttur. Bakım-onarım hizmeti, satılmış olan ticari araç için ya her 30.000 km’de bir ya da sözleşme tarihinden itibaren 2 yılda bir sunulabilir ve bakım-onarım maliyetleri işletme için 2.100 TL tutarındadır.

İşletme, Seden A.Ş. ile işlem bedeli 140.000 TL olan ticari bir aracın satışını içeren bir sözleşme imzalamıştır. Bu bedele, bedeli 7.000 TL olan bakım-onarım hizmeti de dahildir. (Aracın tek başına satış fiyatı 140.000 TL’dir.) Ticari aracın normal şartlar altında yıllık kullanımı 15.000 km’ye tekabül etmektedir. Ödeme şartları ise araç siparişi verildiği tarihte işlem bedelinin 50%’inin nakit ödenmesi ve teslimattan itibaren 6 ay içerisinde de kalan 50%’lik tutarın ödenmesi şeklindedir. Teslimat süresi sözleşme tarihinden itibaren 3 aydır. Alkan Otomotiv A.Ş., müşterinin borcunu ödeyememesine karşılık, işlem bedeline 2% oranında vade farkı uygulamaktadır.

Seden A.Ş. ile sözleşme 30.03.2017 tarihinde imzalanmış ve 30.06.2017 tarihinde ise teslimat gerçekleşmiştir. Seden A.Ş. ekonomik nedenlerden dolayı ödeme güçlüğü yaşamakta olup, teslimat tarihine kadar işlem bedelinin 75%’ini ödeyebileceğini taahhüt etmiştir. 05.11.2017’de ise Seden A.Ş., durumunun düzeldiğini ve 70.000 TL’yi ödeyebileceğini ifade etmiştir.

Çözüm:

Ticari aracın Seden A.Ş.’ye satışı bakım-onarım hizmeti de içermekte olup, toplam işlem bedeli 140.000 TL’dir. Sözleşme başlangıç tarihinde edim yükümlülüklerinin tanımlanması gereklidir. Taahhüt edilen ticari araç ve bakım-onarım hizmetinden müşteri tek başına faydalanabilir ve ticari araç ile bakım-onarım hizmeti birbirinden bağımsız olduğu için bütünleştirilemez (TFRS 15.29a/29c). Bunun bir diğer önemli göstergesi de bakım-onarım hizmetine ait maliyetlerin ayrı biçimde tespit edilebiliyor olmasıdır (TFRS 15.26c). Bu olayda iki ayrı edim yükümlülüğünden bahsedilebilir. Ticari aracın satışı belirli anda yerine getirilen bir edim yükümlülüğü iken, bakım-onarım hizmeti zamana yayılı bir edim yükümlülüğüdür (TFRS 15.35/38).

Alkan Otomotiv A.Ş.’nin Seden A.Ş. ile yaptığı sözleşmeye göre, bu satış işleminin işlem bedeli sabit tutarlı olup, 140.000 TL değerindedir. Ödeme şartları incelendiğinde sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin olup

olmadığı incelenmelidir. Seden A.Ş., işlem bedelinin yarısını nakit ödeyecek, kalan yarısını ise 6 ay içerisinde ödeyecektir. Vade farkı oranı olan 2% dikkate alınarak, işlem bedelinin nakit satış bedeli hesaplanmalıdır. Bu hesaplamada, aracın teslim tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süre de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu durumda işlem bedelinin nakit satış bedeli 138.621 TL $(140.000 \cdot (1+2\%)^{-0.5})$ 'dir. İşlem bedeli ile nakit satış bedeli arasındaki fark finansman bileşenini ifade eder. Ancak ticari araç ve bakım-onarım hizmetinin devri ile ödeme tarihi arasındaki süre bir yıldan az olduğundan, bu finansman bileşeninin etkisine yönelik finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur (TFRS 15.63).

İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımında tek başına satış fiyatları esas alınacak ve işlem bedeli orantılı olarak dağıtılacaktır. Aşağıdaki tabloda işlem bedelinin tek başına satış fiyatları esas alınarak edim yükümlülüklerine dağılımı sunulmuştur.

Tablo-3: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim Yük.	İşlem Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı			Edim Yük. Yerine Getirilmesi
		Tek Başına Satış Fiyatı	Tek Başına Satış Fiyatı (%)	Göreceli Tek Başına Satış Fiyatı	
Ticari Araç	133.000	140.000	95,24%	133.333	Belirli Bir Anda
Bakım Hizmeti	7.000	7.000	4,76%	6.667	5 Yıla Yayılı (6.667/5 = 1.333)
Toplam	140.000	147.000	100,00%	140.000	

Sözleşmeye göre 70.000 TL, 30.03.2017 tarihinde ödenmiş olup, hasılat gerçekleşmemiştir. Bu tutarın yükümlülük (sözleşme yükümlülüğü) olarak finansal durum tablosuna alınması gereklidir.

30.06.2017'de araç teslim edilmiş olup, edim yükümlülüğü gerçekleşeceğinden, hasılat da finansal tablolara alınmalıdır. Ancak Alkan Otomotiv A.Ş., Seden A.Ş.'nin taahhüt ettiği oran olan 75%'i, hasılatı muhasebeleştirirken dikkate almalıdır. 70.000 TL nakit ödenen kısma ait hasılat tutarı, 52.500 TL $(70.000 \cdot 75\%)$ ise daha sonra ödenecek olan kısma ait hasılat tutarıdır. Aynı tarihte 52.500 TL tutarında ticari alacak da finansal tablolara alınmalıdır. Bunun yanı sıra bakım-onarım hizmeti daha gerçekleşmediğinden, toplam hasılat 30.06.2017 tarihinde 122.500 TL yerine 115.833 TL'dir. Bakım-onarım hizmetine ait toplam 6.667 TL sözleşme yükümlülüğü olarak dikkate alınacaktır.

Kalan 25%'lik kısmın 05.11.2017 tarihinde ödenebileceği muhtemel olduğunda, Alkan Otomotiv A.Ş., 17.500 TL tutarını da hasılatı dahil edecek ve ticari alacakları da bu tutarda borçlandıracaktır.

Bakım-onarım hizmetinin, Seden A.Ş.'nin ticari aracını kullanım miktarına bağlı olarak ya da sözleşme süresince 5 yıl boyunca her yıl olacağına karar verilmiştir. Bu olayda 5 yıl boyunca düzenli olarak bakım-onarım yapılacağı varsayıldığında, Alkan Otomotiv A.Ş.'nin bakım-onarım hizmetine bağlı olarak her dönem elde edeceği hasılat tutarı 1.333 TL'dir. (6.667/5) İlgili tutar 30.06.2017 – 30.06.2021 tarih aralığında her dönem hasılat olarak muhasebeleştirilecek, 30.06.2017 tarihinde finansal tablolara alınan sözleşme yükümlülükleri ise doğrusal olarak 1.333 TL tutarında her dönem borçlandırılacaktır.

3.3. Sözleşmede Değişiklik

Sözleşmelerin kapsamında ya da fiyatında taraflarca onaylanan bir değişiklik söz konusu olduğunda, bu durum hasılatın muhasebeleştirilmesinde sözleşme değişikliği olarak dikkate alınmalıdır (TFRS 15.18) Sözleşme değişikliği de ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmeyecekse, işletme sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla mal veya hizmetlerin henüz devredilmemiş kısımlarını;

- Daha önce devredilen mal veya hizmetlerden ayrı nitelikte iseler, yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirilebilir.
- Daha önce devredilen mal veya hizmetlerden farklı nitelikte değil ise, sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin parçasıymış gibi muhasebeleştirilebilir.
- Yukarıdaki durumların birleşimi söz konusu ise değişikliğe uğramış sözleşmedeki ifa edilmemiş edim yükümlülükleri üzerindeki değişikliğin etkilerini muhasebeleştirmelidir (TFRS 15.21).

Müşteri ile yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini de içerebilir (TFRS 15.47). Değişken bedeller ise indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, fiyat avantajları, teşvikler veya cezalar gibi unsurlar nedeniyle değişebilir (TFRS 15.51). Değişken bedellerin tahmin edilmesinde gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamı olan “beklenen değer” ya da gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki en muhtemel tutar olan “en muhtemel tutar” tahmin edilmelidir (TFRS 15.53). Daha açık bir ifade ile, standart çerçevesinde tanımlanan değişken bedel nedeniyle, işletmenin edineceği hasılat tutarı her zaman fatura tutarı ile uyumlu olmayabilir (Schurbohm- Ebneith, Viemann, 2016: 92).

Aşağıda değişken işlem bedelindeki değişiklik nedeniyle sözleşmede değişikliğe ilişkin bir örnek sunulmuştur (Wulf, Hartmann, 2016: 92).

Örnek:

Deniz Ltd. Şti, beyaz eşya üreticisi olan Ar-De A.Ş.'nin ürünlerini son tüketiciye ulaştıran bir işletmedir. Ar-De A.Ş. ile Deniz Ltd. Şti. arasında belirli bir satış rakamına ulaşılabildiği takdirde fiyat avantajı sağlanabileceği konusunda bir sözleşme mevcuttur. Sözleşmeye göre Deniz Ltd. Şti'nin bir yıl içerisinde satış fiyatı 16.000 TL'den 50 adet A1 model çamaşır makinesi satma yükümlülüğü mevcuttur. 100 adet A1 model çamaşır makinesine ulaşıldığı takdirde, daha önceden satılan ürünlere de uygulanmak üzere satış fiyatının 14.400 TL olacağı kararlaştırılmıştır. Deniz Ltd. Şti'nin 80% ihtimalle yılda 70 adet daha A1 model çamaşır makinesi satma ihtimali olup, 20% ihtimalle de 40 adet daha satabilme olasılığı mevcuttur.

2017 yılında Deniz Ltd. Şti., dönem başından 15.02.2017 tarihine kadar 35 adet, 30.07.2017 tarihine kadar 20 adet çamaşır makinesini Ar-De A.Ş.'den satın almıştır. 30.09.2017 tarihinde ise Ar-De A.Ş., Deniz Ltd. Şti'ne 50 adet A1 model çamaşır makinesi daha göndermiştir.

Çözüm:

Deniz Ltd. Şti. ile Ar-De A.Ş. arasındaki sözleşme standarttaki sözleşme tanımına uymakta olup, ilgili sözleşme fiyat değişikliği içermektedir. Fiyat değişikliğinde dikkate alınacak işlem bedelinin ise değişken bedel kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Yukarıdaki olayda Ar-De A.Ş., değişken bedelin tahmininde gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılıklarının ağırlıklı toplamı olan; beklenen değerleri tahmin etmelidir (15.53a). Bu veriler çerçevesinde Deniz Ltd. Şti'nin satın alacağı beklenen çamaşır makinesi sayısı $114 (= 50 + 80\%*70 + 20\%*40)$ 'dür. Bu durumda da Deniz Ltd. Şti.'nin fiyat avantajı elde edebileceği ifade edilebilir. Normalde çamaşır makinesinin tek başına satış fiyatı 16.000 TL iken, 100 adet çamaşır makinesi satıldığı takdirde (geriye yönelik uygulama söz konusudur) satış fiyatı 14.400 TL'ye düşmektedir.

İlk teslimat tarihi olan 15.02.2017'de 35 adet çamaşır makinesinin toplam satış tutarı olan 504.000 TL'nin $(35*14.400)$ hasılat olarak, aradaki fiyat avantajından kaynaklı ortaya çıkacak 56.000 TL'nin ise $(1.600*35)$ ise sözleşme yükümlülüğü olarak finansal tablolara alınması gereklidir. Ar-De A.Ş.'nin ticari alacak tutarı ise 560.000 TL'dir. $(16.000*35)$

30.07.2017'de ise ikinci teslimat gerçekleşmiş olup, Ar-De A.Ş., Deniz Ltd. Şti'ne 20 çamaşır makinesini satmıştır. Bu durumda ilgili tarihte Ar-De A.Ş., 288.000 TL'yi $(14.400*20)$ hasılat olarak, fiyat farkından kaynaklı olan 32.000 TL'yi $(1.600*20)$ sözleşme yükümlülüğü olarak finansal tablolarına alacaktır. İlgili tarihteki ticari alacaklar ise 320.000 TL $(20*16.000)$ tutarında borçlandırılacaktır.

30.09.2017'de 100 adet çamaşır makinesi satışı aşılmış olacağından, Deniz Ltd. Şti. için satın alınmış olan çamaşır makinelerinin maliyet bedeli 1.512.000 TL olacaktır. (105*14.400) Daha önceden Ar-De A.Ş.'nin ticari alacak olarak muhasebeleştirilmiş olduğu tutarlar, toplam tutardan düşüldüğünde, kalan tutar olan 632.000 TL (1.512.000 – 880.000) 30.09.2017 tarihinde ticari alacak olarak muhasebeleştirilecektir. Hasılat bu tarihte 720.000 TL (50*14.400) olarak muhasebeleştirilecek, edim yükümlülükleri yerine getirilmiş olduğundan daha önce finansal tablolara alınmış olan sözleşme yükümlülükleri ise 88.000 TL (56.000+32.000) kadar borçlandırılacaktır.

3.4. İndirim ve İade Hakkı

Sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamının sözleşmede bunlar için taahhüt edilen bedeli aşması durumunda, müşteri bir mal veya hizmet paketi satın alması karşılığında indirim almış demektir. İşletme, indirimi sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtır (TFRS 15.81).

Bazı sözleşmelerde, işletme bir ürünün kontrolünü müşteriye devreder ve ayrıca bu müşteriye çeşitli gerekçelerle ürünü iade etme hakkını verir. İade; ödenen bedelin bir kısmının ya da tamamının iadesi, işletmeye borçlanılan veya borçlanılacak tutarlara karşılık bir kredi şeklinde ya da iade edilen ürün yerine başka bir ürün sunulması biçiminde gerçekleşebilir (TFRS 15.B20). İşletme, bir müşteriden tahsil ettiği bedelin bir kısmını veya tamamını bu müşteriye geri ödemeyi bekliyorsa, finansal tablolara bir iade yükümlülüğü yansıtır. İade yükümlülüğü, işletmenin tahsil ettiği (veya edeceği) bedelin hak etmeyi beklemediği kısmı üzerinden (başka bir ifadeyle, işlem bedeline dâhil olmayan tutarlar üzerinden) hesaplanır. İade yükümlülüğü (ve işlem bedelinde ve dolayısıyla sözleşme yükümlülüğünde yol açtığı mukabil değişim), şartlardaki değişiklikler göz önünde bulundurularak her raporlama dönemi sonunda güncellenir (TFRS 15.55).

Aşağıda müşteriye indirim ve iade hakkı sunulduğunda standardın uygulamasına yönelik örneğe yer verilmiştir. (Wulf, Hartmann, 2016: 91)

Örnek:

Kraft Otomotiv A.Ş., faaliyet konusu ticari araçların satışı olan bir işletmedir. İşletme, taşıtlarını yenilemeye karar veren Meriç Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye 1 adet Model A, 3 adet Model B ve 6 adet Model C satmıştır. Model A'nın satış fiyatı 240.000 TL, Model B'nin satış fiyatı 150.000 TL ve Model C'nin satış fiyatı 75.000 TL'dir. Satılan modellerin toplam satış bedeli 1.140.000 TL'dir. Kraft Otomotiv A.Ş.'nin, Meriç Ticaret ve Sanayi A.Ş.'ye sunduğu fiyat teklifi 3% iskonto dahil 931.200 TL'dir. İskontosuz işlem bedeli 960.000 TL'dir. Bunun yanı sıra Kraft Otomotiv A.Ş., müşteriye Model A için satıştan itibaren 3 yıl sonra, 60.000

km'ye kadar kullanım sınırı ile aracı 120.000 TL'den iade edebilme hakkı sunmuştur. İşlem bedelinin tamamının ödenmesiyle, 05.01.2017 tarihinde araçlar teslim edilecektir.

Çözüm:

Yukarıdaki olayda Model B ve C'nin satışı; taraflar sözleşmeyi onaylamış, devredilecek araçlara ilişkin her bir tarafın hakları ve ödeme koşulları tanımlanmış, ticari nitelikli bir olay olduğu ve Kraft Otomotiv A.Ş.'nin de alacağını tahsil etmesi mümkün olduğundan sözleşme niteliği taşımaktadır. Bunun yanı sıra müşteriye iskonto sunulmuş olduğundan, taahhüt edilen bedele ilişkin değişkenlik de söz konusudur (TFRS 15.22). Model A için ise Kraft Otomotiv A.Ş. tarafından müşteriye iade hakkı tanınmıştır. İade hakkı, model için ödenecek bedelin bir kısmının geri iadesini içermektedir. Kraft Otomotiv A.Ş., iade hakkı tanınan Model A'nın devir işlemini muhasebeleştirme için aşağıdakileri finansal tablolarına alır (TFRS 15.B21).

- Devredilen Model B ve C için işletmenin hak etmeyi beklediği bedel kadar hasılat.
- Bir iade yükümlülüğü
- İade yükümlülüğü yerine getirildiği takdirde işletmenin müşteriden aracı geri alma hakkı karşılığında bir varlık.

Kraft Otomotiv A.Ş., 3%'lük iskontoyu tüm edim yükümlülüklerine, araçların nispi tek başına satış fiyatlarını dikkate alarak dağıtılmalıdır. İşletmenin sunmuş olduğu iskontosuz toplam işlem bedeli 960.000 TL olup, iskontolu işlem bedeli ise 931.200 TL'dir. Aşağıdaki tabloda işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımını sunulmuştur.

Tablo-4: İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Edim Yük.	İşlem Bedeli	Tek Başına Satış Fiyatı			İskonto Sonrası İşlem Bedeli
		Tek Başına Satış Fiyatı	Tek Başına Satış Fiyatı (%)	Göreceli Tek Başına Satış Fiyatı	
Model A	960.000	240.000	21,05%	202.105	196.042
Model B		450.000	39,47%	378.947	367.579
Model C		450.000	39,47%	378.947	367.579
Toplam	960.000	1.140.000	100,00%	960.000	931.200

Normal şartlar altında araçların teslimatı 05.01.2017 tarihinde gerçekleştiğinden 931.200 TL'lik tutarın ilgili tarihte hasılat olarak finansal tablolara alınması gereklidir. Ancak Model A'ya ait iade hakkı söz konusu olup, 05.01.2017'de yalnızca Model B ve Model C satışının yerine getirilmesi dikkate alınıp, bu modellerden elde edilecek tutar olan 735.158 TL'nin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gereklidir.

Model A'nın satışında ise iade hakkı tanınan bir satış söz konusu olup, Model A'ya ait işlem bedeli olan 196.042 TL iade yükümlülüğü ve sözleşme yükümlülüğü olarak ayrıştırılmalıdır. 05.01.2017 tarihinde işletme 120.000 TL tutarında iade yükümlülüğü ve 76.042 TL tutarında sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolarına alacaktır. 2017 ve 2018 yılı sonlarında 25.347 TL (76.042/3) hasılat olarak finansal tablolara alınacak ve karşılığında sözleşme yükümlülükleri ilgili tutarlarda borçlandırılacaktır. 31.12.2019'da ise araç müşteri tarafından teslim edildiğinden, 25.347 TL tutarından o yıla ait işlem bedeli hasılat olarak finansal tablolara alınacak ve karşılığında sözleşme yükümlülüğü de borçlandırılacaktır. Aynı zamanda müşteriye ödeme yapıldığında 05.01.2017 tarihinde finansal tablolara alınan iade yükümlülükleri de borçlandırılacaktır. İade edilen araç ile ona karşılık gelen satışların maliyeti de finansal tablolara 2019 yılında alınacaktır.

3.5. Asıl – Vekil Değerlendirmesi

Aracılık işlemlerinde, hasılatın finansal tablolara alınmasında dikkate alınması gereken unsur; ilgili işletmenin asıl ya da vekil nezdinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir.

Başka bir taraf, mal veya hizmetin müşteriye sağlanmasına müdahil olduğunda işletme taahhüdünün niteliğinin belirlenen mal veya hizmeti sağlamaya (asıl olması) veya diğer tarafa sağlanan bu mal veya hizmete aracılık etmeye (vekil olmaya) yönelik bir edim yükümlülüğü olduğunu belirler (TFRS 15.B34). Bu taahhüdün niteliğinin belirlenmesinde ise;

- Müşteriye sağlanacak belirlenmiş mal veya hizmetler tanımlanmalıdır.
- Müşteriye devri gerçekleştirilmeden önce belirlenmiş her mal veya hizmeti kontrol edip etmediğini değerlendirmelidir (TFRS 15.B34A).

Asıl olan işletme, belirlenmiş mal veya hizmetleri müşteriye devri gerçekleşmeden kontrol eden işletmedir (TFRS 15.B35). Bu durumda asıl olan işletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya yerine getirdikçe, devredilen belirlenmiş mal veya hizmet karşılığında hak etmeyi beklediği bedelin brüt tutarı kadar hasılatı muhasebeleştirmelidir (TFRS 15.B35B). Vekil olan işletme ise diğer tarafça sağlanan belirlenmiş mal veya hizmeti, mal veya hizmet müşteriye devredilmeden önce kontrol etmez. Kontrol etmediğinden dolayı da edim yükümlülüğünü yerine

getirdikçe veya getirdiğinde, başka tarafa sağlanacak belirlenmiş mal veya hizmetlere aracılık etmesi karşılığında, hak etmeyi beklediği ücret veya komisyon tutarını hasılat olarak muhasebeleştirebilir (TFRS 15.B36).

Aşağıda telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren bir işletme üzerinden asıl vekil değerlendirmesine yönelik örnek uygulama sunulmuştur (Brücks vd., 2017: 185).

Örnek:

Tele İletişim A.Ş. ile Soft Ltd. Şti. arasında virüs koruma yazılımı lisansının satın alınmasına yönelik bir sözleşme düzenlenmiştir. Soft Ltd. Şti., Tele İletişim A.Ş. her talep ettiğinde yazılımı kullanıma hazır halde getirmek ve kullanım süresince tüm güncellemeleri yükleme sorumluluğuna sahiptir. Her bir lisans için üzerinde anlaşılan satış fiyatı 100 TL'dir. Tele İletişim A.Ş., her telefon satışında müşterisine bu yazılımın kullanım hakkını tanımaktadır. İlgili yazılım Soft Ltd. Şti. markası ile satılacaktır. Müşteri her sipariş verdiğinde, Tele İletişim A.Ş., Soft Ltd. Şti. ile görüşmekte, Soft Ltd. Şti. de yazılımı hazır hale getirip, telefonlara yüklenebilmesini sağlamaktadır. Tele İletişim A.Ş. tarafından müşteriye sunulan yazılımın aylık satış fiyatı 250 TL'dir. Sözleşmeye göre yazılıma ilişkin herhangi bir problem ortaya çıktığında ya da müşterinin ödememe durumunda tüm yükümlülüğü Tele İletişim A.Ş. üstlenmektedir.

Çözüm:

Yukarıdaki örnekte hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için dikkate alınması gereken unsur; Tele İletişim A.Ş.'nin asıl ya da vekil olup olmadığıdır. Asıl ya da vekil olunup olunmamasının değerlendirilmesinde işletmenin ilgili ürünü kontrol edip etmemesi göz önünde bulundurulur (Dietrich, Malsch, 2016: 335).

Yazılım lisansının kullanımı sözleşmede yer alan diğer taahhütlerden (telefon satışı) ayrı olarak tanımlanabilir ve farklı bir hizmeti ifade etmektedir (TFRS 15.22-27). Bunun yanı sıra ilgili olay işletme tarafından satın alınmış hizmete ait hakların yeniden satışını ifade etmektedir (TFRS 15.26c).

Tele İletişim A.Ş., müşteriye yazılımı devretmeden önce Soft Ltd. Şti.'den teslim aldığı için asıl olarak değerlendirilmelidir (TFRS 15.B35a). Tele İletişim A.Ş.'nin asıl olarak değerlendirilmesinde dikkate alınacak mevcut diğer unsurlar ise aşağıda sıralanmıştır (TFRS 15.B37).

- Belirlenmiş mal veya hizmetin sağlanması taahhüdünün yerine getirilmesinde esas olarak işletme sorumludur. Bu olayda da yazılım her ne kadar Soft Ltd. Şti. markası ile sunulacak olsa da Soft Ltd. Şti. yazılımı zamanında teslim etmediğinde ya da yazılımın kullanımında problem ortaya çıktığında tüm sorumluluk Tele İletişim A.Ş.'ye aittir.

- İşletmenin belirlenmiş mal veya hizmetin müşteriye devredilmesinden önce veya müşteriye kontrolün devredilmesinden sonra stok riski vardır. Bu olayda da müşteriye yazılım teslim edildikten sonra ortaya çıkacak problemlerden yine Tele İletişim A.Ş. sorumlu olduğundan, şirketin stok riski mevcuttur.
- İşletmenin belirlenmiş mal veya hizmetin fiyatını belirlemede takdir hakkı vardır. İlgili olayda müşterinin ödeyecek olduğu fiyatın belirlenmesinden Tele İletişim A.Ş. yükümlüdür.

Yukarıdaki tüm şartlar yerine getirildiğinden, Tele İletişim A.Ş.'nin yazılımın lisansını kontrol etme gücü mevcuttur, daha açık bir ifade ile Tele İletişim A.Ş. asıldır ve bu durumda Tele İletişim A.Ş. 250 TL'nin tamamını (brüt tutarı) hasılat olarak muhasebeleştirecektir.

3.6. Garantiler

Bir ürünün satışıyla bağlantılı olarak garanti verilmesi, işletme için olağan bir durum olmakla birlikte garantinin niteliği sektör veya sözleşmenin yapısına bağlı olarak değişebilir (TFRS 15.B28). TFRS 15'e göre garantiler müşteriye ayrı olarak satın alma opsiyonu şeklinde sunulabilir ya da sunulmayabilir. Bu durumda aşağıdakiler dikkate alınmalıdır.

- Müşterinin garantiyi ayrı olarak satın alma opsiyonuna sahip olması durumunda, garanti farklı bir hizmet olarak değerlendirilir çünkü işletme sözleşmede belirtilen işlemlere sahip olan ürüne ilave olarak bu hizmeti müşteriye sunmayı taahhüt etmektedir. Bu durumda işletme taahhüt ettiği garantiyi edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir ve işlem bedelinin bir kısmını bu edim yükümlülüğüne dağıtır (TFRS 15.B29).
- Müşteri garantiyi ayrı olarak satın alma opsiyonuna sahip değilse, taahhüt edilen garantinin -veya bir bölümünün-, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave bir hizmet sağlamaması durumunda garanti, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilir (TFRS 15.B30).

İlave hizmet olarak sağlanıp sağlanmadığı tespit edilirken, işletmenin garantinin yasal düzenlemelerden kaynaklı olarak sunulup sunulmadığına, garanti süresinin uzunluğuna ve işletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliğine dikkat edilmelidir (TFRS 15.B31).

Aşağıda işletme tarafından garanti sunulduğu takdirde standardın uygulamasına yer verilmiştir.

Örnek:

Mak-Bak A.Ş., Termo A.Ş.'ye 154.000 TL'ye otomatik montaj hattı satmıştır. Mak-Bak A.Ş. ile Termo A.Ş. arasında yapılan sözleşmeye göre

montaj hattının yasal garanti süresi 1 yıldır. Mak-Bak A.Ş.'nin geçmiş tecrübelerine dayalı olarak bu montaj hattında 70% ihtimalle 5.000 TL'lik hasar meydana gelmektedir. Termo A.Ş. talep ettiği takdirde 9.000 TL bedel ile bir yıl daha garanti süresini uzatabilir. Otomatik montaj hattının tek başına satış fiyatı 150.000 TL'dir (Schurbohm-Ebneth, Viemann, 2015: 189)

Çözüm:

Bu olayda Termo A.Ş. için garantiyi ayrı satın alma ve garantiyi ayrı satın alamama opsiyonlarının her ikisi de mevcuttur. İlgili montaj hattına ait yasal garanti süresinin mevcut olması garantiyi ayrı satın alamama opsiyonunu ifade ederken, ek garanti süresinin 9.000 TL bedel ile satın alınabilmesi garantiyi ayrı satın alma opsiyonunu ifade edip, ek garanti süresinin farklı bir hizmet olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Yasal olan bir yıllık garanti süresi dahilinde ortaya çıkacak hasarlara ait tahmini 5.000 TL'lik bedel TMS – 37 kapsamında değerlendirilmelidir. Mak-Bak A.Ş., ek garanti hizmetini edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmeli ve işlem bedelinin bir kısmının da bu edim yükümlülüğüne dağıtılması gereklidir.

4. SONUÇ

“TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı; hasılatın muhasebeleştirilmesini sistematik biçimde 5 aşamalı bir model çerçevesinde düzenlemiştir. Taraflar arasında edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine yönelik taahhüdün mevcudiyeti, tarafların haklarının tanımlanması, ödeme koşullarının tanımlanması, ilgili sözleşmenin ticari nitelikte olması ve söz konusu mal veya hizmet bedelinin ödenebilmesinin muhtemel olması durumunda müşteri sözleşmesinden bahsedilebilir. Sözleşme tanımlandıktan sonra, ilgili sözleşmenin bir veya daha fazla edim yükümlülüğü içerip içermediği göz önünde bulundurularak her bir edim yükümlülüğü ayrı ayrı tanımlanmalıdır. Edim yükümlülükleri belirlendiğinde işlem bedeli tespit edilmeli ve bu işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne tek başına satış fiyatlarına göre dağıtılmalıdır. Edim yükümlülüğünün zamana yayılı ya da belirli bir zamanda yerine getirilip getirilmediği göz önünde bulundurularak hasılat finansal tablolara alınmalıdır.

Bu çalışmada 5 Aşamalı Model genel olarak özetlenmiş, farklı sektörler gözetilerek sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğünün varlığında, finansman bileşeninin mevcut olup olmadığına, sözleşmede değişiklik söz konusu olduğunda hasılatın nasıl muhasebeleştirileceğine, müşteriye indirim sağlandığında ya da iade hakkı tanındığında hangi düzenlemelerin öne çıktığı ve nasıl uygulanacağına, aracılık işlemlerinde işletmenin asıl ya da vekil olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi gerektiğinde dikkate alınması gereken unsurlara ve garantilerin nasıl muhasebeleştirileceğine dair

uygulamalara yer verilerek, standarttaki önem arz eden düzenlemeler açıklanmıştır.

Sonuç olarak, genel düzenlemelerin yanı sıra yukarıda sıralanan özellikli durumların muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki unsurların göz önünde bulundurulması gereklidir.

- Birden fazla edim yükümlülüğü söz konusu olduğunda, işlem bedeli ilgili edim yükümlülüklerine tek başına satış fiyatlarına göre dağıtılmalı ve edim yükümlülüklerinin göreceli tek başına satış fiyatları tespit edilmelidir.
- Finansman bileşeninin varlığının tespitinde ödemelerin zamanlaması ile müşteriye devrin zamanlaması arasındaki fark gözetilerek, paranın zaman değeri dikkate alınmalıdır.
- Sözleşme fiyat ya da kapsamında değişiklik söz konusu olduğunda bu durum sözleşme değişikliği olarak ifade edilmeli ve değişken bedellerin tahmininde beklenen değer ya da en muhtemel değerden yararlanılmalıdır.
- İndirim söz konusu olduğunda, indirimler tüm edim yükümlülüklerine orantılı biçimde dağıtılmalı, işletme tarafından iade hakkı sunulmuş ise iade alınacak tutar iade yükümlülüğü olarak finansal tablolara alınmalıdır.
- Aracılık işlemlerinde asıl ya da vekil değerlendirmesinde ilgili işletmenin söz konusu mal veya hizmeti kontrol gücüne sahip olup olmadığına dikkate alınmalıdır.
- Mal veya hizmet satışıyla ilgili garanti sunulduğunda, garantinin ayrı bir satın alma opsiyonu olarak sunulup sunulmadığı gözetilmelidir.

KAYNAKÇA

Aktaş, R. Ve Varol, D., İ. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 73, s. 27-50.

Ataman, B. Ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. Cilt: 39, Sayı: 2, s. 403-428.

Bardens, A. Ve Wallek, C. (2016). IFRS 15: Eine Würdigung Der Neuen Vorschriften Zur Umsatzrealisierung Im Healthcare Sektor. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft:7-8, s. 326-338.

Brücks, M., Ehrcke, H., Grote, A. Ve Pilhofer, J. (2017). Anwendungs- und Auslegungsfragen Zu IFRS 15 Am Beispiel Der Telekommunikationsbranche (Teil 1). Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft: 4, s. 179 – 186.

Dietrich, A. Ve Malsch, A. (2016). Das Prinzipal-Agenten-Konzept Des IFRS 15. Zeitschrift Für Internationale Rechnungslegung. Heft: 7-8, s. 335 – 340.

Fischer, T. D. Ve Burghardt, T. S. (2012). Der Überarbeitete Standardentwurf Revenue From Contracts With Customers (ED/2011/6). PiR – Internationale Rechnungslegung. Heft: 12, s. 356 – 359.

Gruss, C., Wied, A. Ve Reichel, Z. (2012). Bilanzielle Erfassung Von Umsatzerlösen Nach Dem Überarbeiteten Standardentwurf “Revenue From Contracts With Customers”. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft:1, s. 42-48.

Hagemann, T. (2014). IFRS 15- Erfassung Von Umsatzerlösen Aus Kundenverträgen. PiR – Internationale Rechnungslegung. Heft: 8, s. 227 – 235.

Hommel, M., Schmitz, S. Ve Wüstemann, S. (2009). Discussion Paper “Revenue Recognition” – Missvertrauensvotum Gegen Den Fair Value?. Betriebs Berater. Heft:64, s. 374-378.

Özerhan, Y., Marşap, B. Ve Yanık, S., S. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:17, Sayı:2, s. 193-226.

Schurbohm – Ebneith, A. Ve Viemann, K. (2015). Die Anwendung Des IFRS 15 In Der Automobilindustrie. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft:4, s. 181-190.

Schurbohm – Ebneith, A. Ve Ohmen, P. (2015). Implikationen Von IFRS 15 Für Den Anlagenbau. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft:1, s. 7-14.

TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

(http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf - Erişim Tarihi: 08.07.2018)

TFRS 17 – Sigorta Sözleşmeleri

(<http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1481/TFRS-17-Sigorta-Sözleşmeleri-Standardı-Taslak-Metni-Kamuoyu-Görüşüne-Açılmıştır>, Erişim Tarihi: 18.09.2018).

TMS 18 – Hasılat

(http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_18_2017.pdf - Erişim Tarihi: 06.07.2018)

Wulf, I. Ve Hartmann, H. (2016). Zur Praxis der Bilanzierung nach IFRS 15. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Heft: 2, s. 86-93.

TMS 2 STOKLAR STANDARDI'NIN ATIL KAPASİTE ANALİZİNE ETKİSİ*

Dr. Öğr. Üyesi Hasan ÖZYAPICI^a

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Study)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 651-666

ÖZ

Stoklara ilişkin muhasebe işlemlerini detaylı bir şekilde açıklayan TMS 2 Stoklar standardı ile ilgili literatürde birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Söz konusu çalışmalar genel olarak TMS 2 Stoklar standardını açıklamış ve muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği üzerinde yoğunlaşmıştır. Fakat, TMS 2 Stoklar standardı ile atıl kapasite kavramlarının bir arada yer aldığı çalışmalar açısından literatürde bir açık söz konusudur. Bu nedenle bu çalışmanın amacı TMS 2 Stoklar standardının atıl kapasite analizine etkisi üzerine bir değerlendirme yapmaktır. Bu çalışma ile TMS 2 Stoklar standardı ve literatüre yeni girmiş olan gerçek ve zorunlu atıl kapasite kavramları pekiştirilmiş, yönetsel kararların alınabilmesi için TMS 2 Stoklar standardı ile atıl kapasite kavramlarının birlikte nasıl değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: TMS 2 Stoklar, Türkiye Muhasebe Standartları, Atıl Kapasite, Zorunlu Atıl Kapasite, Gerçek Atıl Kapasite.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özyapıcı, H. (2019). TMS 2 Stoklar Standardı'nın Atıl Kapasite Analizine Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 651-666.

* Makalenin gönderim tarihi: 23.11.2018; Kabul tarihi: 18.01.2019, iThenticate benzerlik oranı %13

^a Doğu Akdeniz Üniversitesi, İşletme Bölümü, hasan.ozyapici@emu.edu.tr,

ORCID: [0000-0002-4147-9973](https://orcid.org/0000-0002-4147-9973)

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

Ankara SMMMO

THE EFFECT OF IAS 2 ON THE ANALYSIS OF UNUSED CAPACITY

ABSTRACT

IAS 2 prescribes the accounting treatment for inventories in a detailed way. There are many articles explaining IAS 2 or giving recording procedures of the standard in the literature. However, there is no study including both IAS 2 and unused capacity together. Accordingly, the purpose of this study is to consider the effect of IAS 2 on the analysis of unused capacity that can be found in any company. In this regard, the new unused capacity concepts, real unused capacity and compulsory unused capacity, have been emphasized and combined with IAS 2 in order to help a managerial decision-making process.

Keywords: IAS 2 Inventories, Turkish Accounting Standards, Unused Capacity, Real Unused Capacity, Compulsory Unused Capacity.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın önemi her geçen gün artmış ve Avrupa Birliği Parlamentosu'nun 2002 yılında aldığı karar ile Avrupa Birliği'nde halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarında 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum zorunlu hale gelmiştir (Aharony vd., 2010, s. 536; Moscariello vd., 2014, s. 63). Bu gelişmeye paralel olarak Sermaye Piyasası Kurulu, 2003 yılında yayınlamış olduğu tebliğ (Seri: XI, No: 25) ile söz konusu standartlara geçiş sürecini başlatmış ve 2003 yılında Borsa İstanbul'a (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) kote olmuş şirketler için gönüllü başlayan geçiş süreci 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren zorunlu hale gelmiştir (Balsari ve Varan, 2014, s. 378; Şenyiğit, 2014, s. 450). Bu gelişme ışığında literatürde özellikle 2005 yılından sonra standartlarla ilgili birçok çalışma yapılmıştır (bkz. Dalci ve Ozyapici, 2017; Mısırlıoğlu vd., 2013; Terzi vd., 2013; Kaya, 2018).

Standartlar içerisinde hem maliyet ve yönetim muhasebesi ile ilgilenenler hem de yöneticiler açısından önemli bir yere sahip olan ve stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini detaylı bir şekilde açıklayan standart "TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) 2 Stoklar" standardıdır.

TMS 2 Stoklar standardı ile ilgili literatür incelendiğinde, tıpkı diğer standartlarda olduğu gibi birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Çalışmaların bir kısmı TMS 2 Stoklar standardını açıklamaktadır (bkz. Monea, 2011; Onoja ve Abdullahi, 2015; Sönmez, 2007). Çalışmaların diğer kısmı TMS 2 Stoklar standardı ile Vergi Usul Kanunu'nu (VUK) kıyaslamıştır (bkz. Badem ve Özbek, 2013; Kısakürek ve Ürgüp, 2018; Tuğay, 2013). Çalışmaların bir diğer kısmı ise TMS 2 Stoklar standardının öngördüğü Normal Maliyet Yöntemi ile Tam Maliyet Yöntemi'ni kıyaslama üzerine yoğunlaşmıştır (Akgün, 2012; Güngörmüş ve Boyar, 2010; Yereli

vd., 2012). Fakat TMS 2 Stoklar standardı ile atıl kapasite analizini bir arada içeren bir çalışmaya rastlanmamıştır. Hâlbuki Normal Maliyet Yöntemi'nde üretimin daha az yapıldığı yani kapasitenin daha az kullanıldığı dönemlerde sabit genel üretim giderlerinin atanabilmesinde normal kapasite kullanılabilmesi, ilgili dönemde alınacak yönetsel kararlardan atıl kapasite analizi açısından bir karmaşıklığa neden olabilmektedir. Bu nedenle TMS 2 Stoklar standardının atıl kapasite kavramı ile bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Hem ulusal hem de uluslararası literatür incelendiğinde ise böyle bir değerlendirilmeyi içeren herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu doğrultuda TMS 2 Stoklar standardı ile atıl kapasite analizini bir arada içeren bu çalışma literatürdeki eksikliği gidermeyi amaçlamaktadır.

İkinci bölümde TMS 2 Stoklar standardı incelenecektir. Üçüncü bölümde atıl kapasite kavramı ile literatüre yeni girmiş olan gerçek ve zorunlu atıl kapasite kavramları irdelenecektir. Dördüncü bölümde TMS 2 Stoklar standardı ile atıl kapasite kavramlarının birlikte değerlendirilmesi açıklanacaktır. Son bölümde ise çalışmanın sonuç kısmı verilecektir.

2. TMS 2 STOKLAR STANDARDI

Üretim işletmeleri için stokların elde edilmesi, saklanması, maliyetlerinin hesaplanması, üretime verilmesi kısaca stoklar kavramı bir bütün olarak dikkate alınması gereken önemli bir kavramdır. Hizmet sunan işletmeler için ise özellikle stokların maliyeti önem arz etmektedir. Bu nedenle stoklar ile ilgili işlemleri açıklayan TMS 2 Stoklar standardından faydalanılması gerekmektedir.

2.1. TMS 2 Stoklar Standardının Amacı ve Yapılmış Başlıca Güncel Çalışmalar

TMS 2 Stoklar standardının amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Söz konusu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklamaktadır. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında bilgi vermektedir (TMS 2, md. 1, s. 2).

TMS 2 Stoklar standardı ile ilgili literatürde yapılmış birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. TMS 2 Stoklar standardı ile ilgili yapılmış başlıca güncel çalışmalar şu şekilde verilebilir:

Monea (2011) stokların işletmeler için çok önemli varlıklar olduğunu belirtmiş ve TMS 2 (IAS 2) standardı çerçevesinde stokların değerlendirilmesi, maliyetlerinin tespiti ve gider olarak kaydedilmesi konularını açıklamıştır.

Onoja ve Abdullahi (2015), TMS 2 Stoklar standardına göre stok değerlemede Gerçek Parti Maliyet Yöntemi, Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi ve FIFO Yöntemi'nden birinin kullanılabileceğini vurgulayarak LİFO yönteminin artık uygulanmadığını belirtmiştir.

Bir diğer çalışmada Sönmez (2007), küreselleşme ve ekonomik akımların sonucunda standartların güncellenmiş haliyle izlenmesi gerektiğini belirtmiş ve TMS 2 standardını eski ve yeni tebliğlerle karşılaştırarak açıklamıştır.

Yereli vd. (2012) TMS 2 Stoklar standardının öngördüğü Normal Maliyet Yöntemi ile Tam Maliyet Yöntemi'ni karşılaştırarak farklılıkları ve vergi açısından uyumlaştırma kayıtlarını gözler önüne sermiştir. Güngörmüş ve Boyar (2010) kapasite farklarının Tam ve Normal Maliyet Yöntemi'ne göre muhasebeleştirilmesini karşılaştırmalı olarak sunmuştur.

Boyar ve Güngörmüş (2006) TMS 2 Stoklar standardının öngördüğü Normal Maliyet Yöntemi ile Tam Maliyet Yöntemi'ni kıyaslamış ve farklılıklarını ortaya koymuştur. Yine Boyar ve Güngörmüş (2009) tarafından yapılan bir diğer çalışmada stoklarla ilgili açıklanması gereken hususlarda Kavramsal Çerçeve, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 2 Stoklar ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standartları'nın birlikte değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Demirel (2009), TMS 2'nin Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirketlerdeki uygulama düzeyini araştırmış ve TMS 2'ye tamamen uygun ve eksiksiz bir finansal raporlamanın yapılamadığı sonucuna ulaşmıştır.

Tuğay (2013) stok değer düşüklüğü konusunu VUK ve TMS 2 Stoklar standardını kıyaslayarak açıklamış ve aradaki benzerlik ve farklılıkları vurgulamıştır. Badem ve Özbek (2013) VUK ile TMS 2 Stoklar standardını kıyaslamış ve üretim işletmeleri açısından dönemsel üretim miktarı ile satış miktarı arasında fark olduğunda ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıktığını vurgulamıştır.

Kısakürek ve Ürgüp (2018) yaptıkları çalışmada işletmenin VUK'a göre hesapladığı mamul maliyetleri ile TMS-2 Stoklar standardına göre hesapladığı mamul maliyeti arasında fark oluştuğunu gözler önüne sermiştir.

Coşkun ve Güngörmüş (2009), hastanelerdeki hizmet üretim maliyetleri ve stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde vergi kanunları ile TMS 2 Stoklar standardında farklılıklar olduğunu kıyaslamalı bir şekilde belirtmiştir. Benzer şekilde Koçyiğit (2011) çalışmasında Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile TMS 2 Stoklar standardı arasında farklılıklar olduğunu belirterek TMS 2 Stoklar standardının mevcut uygulamaya göre dönemsellik açısından daha doğru sonuçlar verdiğini vurgulamıştır. Akgün

(2012) de çalışmada VUK ile TMS 2'yi kıyaslamış ve ayrıca tam maliyet sistemine göre hazırlanan gelir tablosu ile normal maliyet sistemine göre hazırlanan gelir tablosunda oluşan farklılıkları göz önüne sermiştir. Marşap ve Barışçı (2014) da Normal Maliyet Yöntemi ile Tam Maliyet Yöntemi'ni kıyaslamış ve TMS 2 Stoklar standardının öngördüğü Normal Maliyet Yöntemi'nin atıl kapasiteyi mamul maliyetine dâhil etmemesi nedeniyle daha doğru mamul maliyet tespiti sağladığını belirtmiştir.

TMS 2 Stoklar standardı ile ilgili yukarıda sıralanan çalışmaları genel olarak özetlemek gerekirse çalışmalar TMS 2 Stoklar standardını açıklamakta, TMS 2 Stoklar standardı ile Vergi Usul Kanunu'nu (VUK) kıyaslamakta ve TMS 2 Stoklar standardının öngördüğü Normal Maliyet Yöntemi ile Tam Maliyet Yöntemi'nin farklılıklarını ortaya koymaktadır.

2.2. Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlenir (TMS 2, md. 9, s. 3). Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutardır (TMS 2, md. 6, s. 3).

2.3. Stokların Maliyeti ve Sabit Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Stokların satın alma maliyeti satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerdir. Stokların dönüştürme maliyetleri direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Stokların diğer maliyetleri ise özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı gibi stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerdir (TMS 2, md. 10-15, ss. 3-4).

Stokların maliyeti hesaplanırken tıpkı bir ürün veya hizmetin maliyetinin hesaplanmasında olduğu gibi üretim miktarı ile doğru orantılı bir şekilde değişen direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin stok maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Burada üzerinde durulması gereken ve karmaşıklığa neden olabilecek konu sabit genel üretim giderlerinin dağıtılması konusudur.

Sabit genel üretim maliyetleri üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım

giderleri gibi dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir (TMS 2, md. 12, s. 4).

Sabit genel üretim maliyetleri üretim faaliyetlerinin normal kapasitede gerçekleştiği varsayımına dayanarak stoklara dağıtılır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakın olduğunda söz konusu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Düşük kapasite ya da atıl kapasite olması durumunda her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı arttırılmaz (TMS 2, md. 13, s. 4). Bu nedenle normal kapasitenin altında üretim yapıldığı dönemlerde birim stok maliyetinin fazla hesaplanması önlenmiş olur. Fakat, maliyetleri dikkate alarak atıl kapasite analizi yapan bir yönetici için bu durum yanıltıcı olabilmektedir. Bu yanıltıcı durum şu örnekle açıklanabilir: Top üreten bir işletme Türkiye Futbol Federasyonu gibi üretim yaptığı dönemlere çeşitli isimler vermektedir. 2017-2018 İlhan Cavcav Sezonu'nda 100.000 adet (normal kapasite) futbol topu üretilmişken, 2018-2019 Lefter Küçükandonyadis Sezonu'nda 96.000 adet futbol topu üretilmiş olsun. TMS 2 stoklar standardı normal kapasiteyi dikkate aldığından stok maliyetinin hesaplanmasında 2018-2019 sezonunda da 100.000 adet dikkate alınacak ve bu nedenle dönem sonu stok maliyeti bir önceki dönem ile aynı kalacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken iki durum söz konusudur. Birincisi, yöneticilerin üretim sayısını değil de direkt olarak maliyetleri dikkate almaları durumunda atıl kapasite analizinde yanılgıya düşebilecek olmalarıdır. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu'nun uygulandığı işletmelerde stok maliyetinin hesaplanmasında normal kapasite değil de üretim miktarı dikkate alınmıyor. Atıl kapasitenin işletmeye maliyetini görmek isteyen yöneticilerin yıllarca alışkın oldukları gibi direkt olarak maliyet bilgisi içerisinde yer alan atıl kapasite maliyetlerini inceleyerek bir sonuca varması durumunda normal kapasite ile gerçekleşen üretim miktarı arasındaki fark ve bu fark karşısındaki tutar kadar bir yanılgı ihtimali söz konusudur. İkincisi, stoklardan kaynaklanan atıl kapasitenin ne kadarının gerçek atıl kapasite ne kadarının zorunlu atıl kapasite olduğu ayrıştırmasının yapılması gereğidir. Gerçekten de atıl kapasite kavramı ile ilgili alınacak kararların etkin olması söz konusu kavramı basite indirgeyen gerçek ve zorunlu atıl kapasite kavramlarının ayrıştırılması ile bire bir ilişkilidir.

3. ATIL KAPASİTE KAVRAMI VE AYRIŞTIRILMASI

Bir ürün veya hizmetin maliyetinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi ve işletmede gerçekleşen faaliyetlerin etkinliğinin ölçülebilmesi için gerekli olan kavramların başında atıl kapasite kavramı gelmektedir. Bu nedenle teorik kapasite, pratik kapasite ve normal kapasite kavramları ile literatüre Tanış ve Özyapıcı tarafından 2012 yılında kazandırılan (Tanış ve Özyapıcı, 2012) gerçek atıl kapasite ve zorunlu atıl kapasite kavramları hem Türkçe ve hem de uluslararası literatür açısından önemlidir. İş için harcanan süre ve iş

için gerekli olan süre kavramları da gerçek atıl kapasite ve zorunlu atıl kapasite kavramlarının anlaşılabilmesi için bilinmesi ve birbirinden ayrıştırılması gereken kavramlardır. Söz konusu kavramların ne anlamlar ifade ettikleri şu şekilde sıralanabilir:

Teorik Kapasite: İşletme bünyesinde var olan araç gereçler ile çalışanların ara vermeden günde 24 saat, haftada 7 gün ve yılda 365 gün çalışabilecekleri maksimum düzeyi göstermektedir. Fakat teorik kapasite üretim programlamasında yaşanabilecek dalgalanmalar, tamir-bakım ve gün içerisinde verilen araları dikkate almadığından dolayı gerçekçi olmayan bir kapasitedir (Kaplan ve Anderson, 2004, s. 133; 2007, ss. 8-14).

Pratik Kapasite: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi literatüründe teorik kapasitenin %80-85'i olarak kabul edilen kapasiteye pratik kapasite denir. Pratik kapasite gerçekte üretilebilecek miktarı, diğer bir ifadeyle gerçekte ulaşılabilecek kapasiteyi göstermektedir. Pratik kapasite kavramına göre çalışanların zamanlarının %15-20'si eğitim, iletişim ve aralar için harcanmaktadır. Bu nedenle pratik kapasite karar alma aşamasında tıpkı Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde olduğu gibi teorik kapasite yerine kullanılabilen bir kavramdır (Kaplan ve Anderson, 2004, s. 133; Pernot vd., 2007, s. 555).

Normal Kapasite: Normal kapasite planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönemde elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır (TMS 2, md. 13, s. 4).

İş İçin Harcanan Süre (T_s): Çalışanların aktif olarak iş için harcadığı toplam süredir. Diğer bir ifade ile yapılan iş süresidir (Tanış ve Özyapıcı, 2012, ss. 47-48). Örneğin bir ürün 10 dakikada üretiliyor olsun. 8 saatlik bir vardiyada (08.00-16.00) 80 dakika çay içme ve dinlenme molası verilmiş ve geriye kalan 400 dakikada da toplamda 40 adet ürün üretilmişse söz konusu örnekte iş için harcanan süre 400 dakikadır.

İş İçin Gerekli Olan Süre (Vardiya Süresi) (T_r): İşletme politikasına göre işletmenin hizmet vermesi öngörülen süredir. Diğer bir ifadeyle işletmede var olan toplam vardiya süresidir. Söz konusu kavram toplam hizmet süresi olarak da ifade edilebilmektedir. Eğer her bir vardiyada sadece 1 çalışan var ise toplam hizmet süresi (iş için gerekli olan süre) iş için harcanan zamandan daha yüksek olabilmektedir. Eğer her bir vardiyada birden çok çalışan (en az iki kişi) var ise iş için harcanan zaman iş için gerekli olan süreden daha yüksek olabilmektedir (Tanış ve Özyapıcı, 2012, s. 48). Yukarıdaki örneğin devamında 8 saatlik ikinci vardiyada (16.00-24.00) 2 çalışanın olduğu varsayımı ile 800 dakika harcanarak 80 adet ürün üretilmişse iş için harcanan süre 800 dakika, iş için gerekli olan süre ise bir vardiya süresi yani 480 dakikadır. Dolayısıyla örnekten de anlaşılabilirdiği

gibi “İş İçin Gerekli Olan Süre” kavramı yerine “Vardiya Süresi” kavramı da kullanılabilir.

Gerçek Atıl Kapasite (R_{uc}): Çalışanların toplam pratik kapasitesi ile vardiya süresi veya iş için harcanan süreden büyük olanı arasındaki farktır. Söz konusu fark bir işçi için geçerli olan pratik kapasiteye bölünerek Gerçek Atıl Kapasite'nin işçi sayısı olarak ifade edilmesi sağlanır. Gerçek Atıl Kapasite işten çıkarılması gereken işgücü miktarını göstermektedir. Gerçek Atıl Kapasite sadece tam sayı değerleri alır ve her zaman bir işçi için geçerli olan pratik kapasitenin katları şeklinde ifade edilir (Tanış ve Özyapıcı, 2012, s. 48).

Zorunlu Atıl Kapasite (C_{uc}): İşletmenin sürekliliği için gerekli olan atıl kapasiteye Zorunlu Atıl Kapasite denilmektedir. Zorunlu Atıl Kapasite Gerçek Atıl Kapasite'nin aksine işten çıkarılması gereken değil de diğer çeşitli departmanlara veya işlere yönlendirilmesi gereken işgücü süresini göstermektedir. Zorunlu Atıl Kapasite tespitinde öncelikle çalışanların toplam pratik kapasitesi ile bir görev için gerekli süre arasındaki farkın tek bir çalışanın pratik kapasitesine bölünmesi ile bir rakam bulunur. Bulunan rakamın virgülden sonraki (ondalık) kısmı tek bir işçinin pratik kapasitesi ile çarpılarak işletmede (hastanede) katlanması zorunlu olan fakat diğer çeşitli işlere yönlendirilebilecek toplam süre yani Zorunlu Atıl Kapasite hesaplanmış olur. Eğer iş için gerekli olan süre iş için harcanan süreden fazla ise bu fark da dikkate alınarak bulunan değere eklenir. Gerçek ve Zorunlu Atıl Kapasite formülleri şu şekilde verilebilir (Tanış ve Özyapıcı, 2012, ss. 48-49):

$$T_s < T_r \text{ ise} \quad (1)$$

$$R_{uc} = X * P_c \quad (2)$$

“ T_s ” İş İçin Harcanan Süre,

“ T_r ” İş İçin Gerekli Olan Süre

“ R_{uc} ” Gerçek Atıl Kapasite

“ X ” Ondalık Sayının Tam Sayı Kısmı; $X.abc$ 'nin ondalık bir sayı olduğu varsayımı ile X ondalık sayının tam sayı kısmı, $.abc$ ise ondalık kısmı olarak adlandırılır ve şu şekilde hesaplanır:

$$\frac{P_{ct} - T_r}{P_c} = X.abc \quad (3)$$

“ P_{ct} ” İşçilerin Toplam Pratik Kapasitesi

“ P_c ” Bir İşçinin Pratik Kapasitesi

$$C_{uc} = (T_r - T_s) + abc * P_c \quad (4)$$

“ C_{uc} ” Zorunlu Atıl Kapasite

“ T_r ” İş İçin Gerekli Olan Süre

“ T_s ” İş İçin Harcanan Süre,
 “abc” ondalık kısmı
 “ P_c ” Bir İşçinin Pratik Kapasitesi

$$T_s \geq T_r \text{ ise} \quad (5)$$

$$R_{uc} = X * P_c \quad (6)$$

“ R_{uc} ” Gerçek Atıl Kapasite

“ X ” Ondalık Sayının Tam Sayı Kısmı; $X.abc$ 'nin ondalık bir sayı olduğu varsayımı ile X ondalık sayının tam sayı kısmı, $.abc$ ise ondalık kısmı olarak adlandırılır ve şu şekilde hesaplanır:

$$\frac{P_{ct} - T_s}{P_c} = X.abc \quad (7)$$

“ T_s ” İş İçin Harcanan Süre
 “ P_{ct} ” İşçilerin Toplam Pratik Kapasitesi
 “ P_c ” Bir İşçinin Pratik Kapasitesi,

$$C_{uc} = abc * P_c \quad (8)$$

“ C_{uc} ” Zorunlu Atıl Kapasite
 “abc” ondalık kısmı
 “ P_c ” Bir İşçinin Pratik Kapasitesi

Formüllerden de görüldüğü gibi atıl kapasitenin gerçek atıl kapasite ve zorunlu atıl kapasite diye ayrıştırılması, bir iş için gerekli olan ideal işçi sayısını; aynı şekilde işine son verilmesi gereken işçi sayısını veya diğer işlere yönlendirilmesi gereken işgücü süresini gözler önüne serdiğinden dolayı alınacak kararlarda yöneticilere kılavuzluk görevi sağlamaktadır.

4. TMS 2 STOKLAR STANDARDI VE ATIL KAPASİTE ANALİZİNİN BİR ÖRNEK ÜZERİNDE BİRLİKTE DEĞERLENDİRİLMESİ

Maliyet ve Yönetim Muhasebesi literatürü incelendiğinde atıl kapasite maliyeti kavramına önem verildiği görülmekte ve bu nedenle taahhüt edilen ve yüklenen (atanan veya kullanılan) maliyet bilgilerinden yola çıkılarak atıl kapasite maliyetinin hesaplandığı çalışmalara rastlanılmaktadır (bknz. Cooper ve Kaplan, 1992; Tse ve Gong, 2009). TMS 2'ye göre sabit genel üretim maliyetleri üretim faaliyetlerinin normal kapasitede gerçekleştiği varsayımına dayanarak stoklara dağıtılır. Söz konusu bu durum aşağıdaki örnek yardımıyla daha net anlaşılabilir:

A işletmesi her bir ürünün üretilmesi için 20 dakikalık fiili zaman karşılığında birinci dönem 1.000 adet, ikinci dönem 700 adet ve üçüncü

dönem yine 1.000 adet ürün üretiyor olsun. Her bir dönemde 2'şer işçinin 30 gün boyunca günde sekizer saat çalıştığı, sahip olunan pratik kapasite oranının %80 olduğu, birim değişken maliyetin 50 TL, toplam sabit maliyetin ise 28.000 TL olduğu varsayımları ile normal üretim kapasitesinin 1.000 adet/dönem olduğu dikkate alınır;

TMS 2'yi uygulamayan bir yönetici birinci ve ikinci dönemler için birim başına sabit maliyetleri, ürünlerin tümüne yüklenmesi gereken toplam maliyeti (Değişken + Sabit) ve ikinci dönem katlanılan atıl kapasite maliyetini şu şekilde hesaplayacaktır:

Birinci Dönem Birim Başına Sabit Maliyet Tutarı: $28.000 \text{ TL} / 1.000 \text{ br} = 28 \text{ TL/br}$

İkinci Dönem Birim Başına Sabit Maliyet Tutarı: $28.000 \text{ TL} / *700 \text{ br} = 40 \text{ TL/br}$

Birinci Dönem Yüklenecek Maliyet Tutarı: $(50 \text{ TL/br} * 1.000 \text{ br}) + (28 \text{ TL/br} * 1.000 \text{ br}) = 78.000 \text{ TL}$

İkinci Dönem Yüklenecek Maliyet Tutarı: $(50 \text{ TL/br} * 700 \text{ br}) + (40 \text{ TL/br} * 700 \text{ br}) = \underline{63.000 \text{ TL}}$

İkinci Dönem Atıl Kapasite Tutarı = $78.000 \text{ TL} - 63.000 \text{ TL} = 15.000 \text{ TL}$

TMS 2'yi uygulayan bir yönetici birinci ve ikinci dönemler için birim başına sabit maliyetleri, ürünlerin tümüne yüklenmesi gereken toplam maliyeti (Değişken + Sabit) ve ikinci dönem katlanılan atıl kapasite maliyetini şu şekilde hesaplayacaktır:

Birinci Dönem Birim Başına Sabit Maliyet Tutarı: $28.000 \text{ TL} / 1.000 \text{ br} = 28 \text{ TL/br}$

İkinci Dönem Birim Başına Sabit Maliyet Tutarı: $28.000 \text{ TL} / 1.000 \text{ br} = 28 \text{ TL/br}$ (Not: TMS 2 sabit maliyetlerin dağıtımında normal kapasiteyi dikkate alır)

Birinci Dönem Yüklenecek Maliyet Tutarı: $(50 \text{ TL/br} * 1.000 \text{ br}) + (28 \text{ TL/br} * 1.000 \text{ br}) = 78.000 \text{ TL}$

İkinci Dönem Yüklenecek Maliyet Tutarı: $(50 \text{ TL/br} * 700 \text{ br}) + (28 \text{ TL/br} * 700 \text{ br}) = \underline{54.600 \text{ TL}}$

İkinci Dönem Atıl Kapasite Tutarı = $78.000 \text{ TL} - 54.600 \text{ TL} = 23.400 \text{ TL}$

Yukarıdaki hesaplamalardan da görülebileceği gibi TMS 2'yi uygulayan işletme 8.400 TL'yi ($63.000 \text{ TL} - 54.600 \text{ TL}$) stok maliyeti olarak değil dönem gideri olarak dikkate almaktadır. İşletmeden çıkarılması gereken veya başka bölüm ve/veya işlere yönlendirilmesi gereken işgücü miktarı için atıl kapasite analizi yapılmak istendiğinde söz konusu analiz düşünüldüğü

gibi toplam için değil her bir dönem için ayrı ayrı yapılmalı ve şu şekilde bir yol izlenmelidir:

I. DÖNEM ATIL KAPASİTE ANALİZİ

İş İçin Harcanan Süre \geq İş İçin Gerekli Olan Süre (Vardiya Süresi)

$$(1.000_{\text{adet}} * 20_{\text{dakika/adet}}) * (8_{\text{saat/gün}} * 60_{\text{dakika/saat}} * 30_{\text{gün/dönem}})$$

$$T_s (20.000 \text{ dakika}) \geq T_r (14.400 \text{ dakika}) \quad \text{olduğu için;}$$

$$R_{uc} = X * P_c$$

“R_{uc}” Gerçek Atıl Kapasite

“P_c” Bir İşçinin Pratik Kapasitesi; (8 saat/gün * 60 dakika/saat * 30 gün/dönem * 0,80)

“X” Ondalık Sayının Tam Sayı Kısmı; $\frac{P_{ct}-T_s}{P_c} = X.abc$

$$\frac{P_{ct}-T_s}{P_c} =$$

$$= [(2_{\text{işçi}} * 8_{\text{saat/gün}} * 60_{\text{dakika/saat}} * 30_{\text{gün/dönem}} * 0,80) - 20.000_{\text{dakika}}] /$$

$$(8_{\text{saat/gün}} * 60_{\text{dakika/saat}} * 30_{\text{gün/dönem}} * 0,80)$$

$$= [23.040 \text{ dakika} - 20.000 \text{ dakika}] / 11.520 \text{ dakika}$$

$$= 0,26$$

$$\text{Gerçek Atıl Kapasite} = 0 * 11.520$$

$$\text{Gerçek Atıl Kapasite} = 0$$

$$C_{uc} = abc * P_c$$

“C_{uc}” Zorunlu Atıl Kapasite

“abc” Ondalık Sayının Ondalık Kısmı; ,26

“P_c” Bir İşçinin Pratik Kapasitesi; 11.520 dakika

$$\text{Zorunlu Atıl Kapasite} = ,26 * 11.520$$

$$\text{Zorunlu Atıl Kapasite} = 2.995,2 \text{ dakika}$$

Gerçek Atıl Kapasite'nin sıfır çıkması I. dönemde herhangi bir çalışanın işten çıkarılmayacağı anlamına gelmektedir. Zorunlu Atıl Kapasite'nin ise 2.995,2 çıkması I. dönemde çalışan 2 kişinin toplamda 2.995,2 dakika boş zamanı olduğunu ve söz konusu atıl zamanın başka işlere yönlendirilebileceğini; söz konusu iki çalışana toplamda 2.995,2 dakikaya kadar ek işler verilebileceğini göstermektedir.

II. DÖNEM ATIL KAPASİTE ANALİZİİş İçin Harcanan Süre \geq İş İçin Gerekli Olan Süre (Vardiya Süresi)

$$(8_{\text{saat/gün}} * 60_{\text{dakika/saat}} * 30_{\text{gün/dönem}}) * (700_{\text{adet}} * 20_{\text{dakika/adet}})$$

$$T_s (14.000 \text{ dakika}) \leq T_r (14.400 \text{ dakika}) \quad \text{olduğu için;}$$

$$R_{uc} = X * P_c$$

“R_{uc}” Gerçek Atıl Kapasite

“P_c” Bir İşçinin Pratik Kapasitesi; (8_{saat/gün} * 60_{dakika/saat} * 30_{gün/dönem} * 0,80)

“X” Ondalık Sayının Tam Sayı Kısmı; $\frac{P_{ct} - T_r}{P_c} = X.abc$

$$\frac{P_{ct} - T_r}{P_c} =$$

$$= [(2_{\text{işçi}} * 8_{\text{saat/gün}} * 60_{\text{dakika/saat}} * 30_{\text{gün/dönem}} * 0,80) - 14.400_{\text{dakika}}] / (8_{\text{saat/gün}} * 60_{\text{dakika/saat}} * 30_{\text{gün/dönem}} * 0,80)$$

$$= [23.040 \text{ dakika} - 14.400 \text{ dakika}] / 11.520 \text{ dakika}$$

$$= 0.75$$

$$\text{Gerçek Atıl Kapasite} = 0 * 11.520$$

$$\text{Gerçek Atıl Kapasite} = 0$$

$$C_{uc} = (T_r - T_s) + abc * P_c$$

“C_{uc}” Zorunlu Atıl Kapasite“T_r” İş İçin Gerekli Olan Süre“T_s” İş İçin Harcanan Süre,

“abc” Ondalık Sayının Ondalık Kısmı

“P_c” Bir İşçinin Pratik Kapasitesi

$$\text{Zorunlu Atıl Kapasite} = (14.400 - 14.000) + ,75 * 11.520$$

$$\text{Zorunlu Atıl Kapasite} = 9.040 \text{ dakika}$$

Gerçek Atıl Kapasite'nin sıfır çıkması II. dönemde herhangi bir çalışanın işten çıkarılamayacağı anlamına gelmektedir. Zorunlu Atıl Kapasite'nin ise 9.040 çıkması II. dönemde çalışan 2 kişinin toplamda 9.040 dakika boş zamanı olduğunu ve söz konusu atıl zaman kadar çalışanları başka işlere yönlendirilebileceğini veya çalışanlara ek işler verilebileceğini göstermektedir.

5. SONUÇ

İşletmelerde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi departmanlarının ortaya çıkarabilecekleri en önemli bilgiler arasında atıl kapasite bilgisi yer almaktadır. Bir iş için gerekli olan işçi sayısının, işine son verilmesi gereken işçi sayısının ve diğer işlere yönlendirilmesi gereken işgücü süresinin gözler önüne serilebilmesi için atıl kapasite kavramının gerçek atıl kapasite ve zorunlu atıl kapasite olarak ayrıştırılması gerekmektedir. Buna ek olarak günümüz küresel dünyasının bir gereği olan TMS/TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları)'lerin de atıl kapasite ile birlikte değerlendirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu çalışmada söz konusu ihtiyaç dikkate alınarak atıl kapasite kavramı TMS 2 ile birlikte değerlendirilmiştir. Literatürde TMS 2 Stoklar standardı ile atıl kapasite analizini bir arada içeren bir çalışmaya rastlanmadığından dolayı söz konusu bu çalışma literatürdeki açığı gidermeye yönelik katkı sağlamaktadır. Benzer şekilde TMS/TFRS standartlarını uygulayan ve/veya uygulamayı düşünen işletmelere atıl kapasite analizinde yol gösterici olması bu çalışmanın bir diğer katkısıdır.

Bu çalışma ile atıl kapasite analizinde ayrıştırılmış atıl kapasite kavramlarının TMS 2 ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Yine bu çalışma ile TMS 2 çerçevesinde ulaşılan atıl kapasite maliyetinin TMS 2'yi dikkate almayan (uygulamayan) işletmelerin yapmış olduğu hesaplamalara göre daha farklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum normal kapasiteden daha düşük miktarda üretim yapıldığında normal kapasitenin dikkate alınması gerektiğini belirten TMS 2'nin bir gereğidir. TMS 2, madde 13'e göre işletmede düşük kapasite ya da atıl kapasite olması durumunda her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı artırılmadığından dolayı atıl kapasite analizinde maliyetin dikkate alınması karmaşaya neden olabilmekte ve atıl kapasite tutarının doğru olarak hesaplanamaması sonucunu doğurabilmektedir.

Bu çalışma neticesinde elde edilen sonuçlar ışığında sonraki çalışmalar için TMS 2 Stoklar standardı ile atıl kapasite kavramlarının bir bütün olarak değerlendirilerek atıl kapasite hesaplamalarının zor olduğu hizmet sektöründe (örneğin 24 saat hizmet veren sağlık veya turizm sektöründe) bir vaka çalışması yapılması önerilmektedir. Buna ek olarak TMS 2 Stoklar standardı ile atıl kapasite kavramlarının Dengeli Sonuç Kartı (Balanced Scorecard) ve Toplam Kalite Maliyetleri (Total Quality Mnagement) konuları ile bütünleştirilerek bir uygulama yapılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

Aharony, J., Barniv, R., & Falk, H. (2010). The impact of mandatory IFRS adoption on equity valuation of accounting numbers for security investors in the EU. *European Accounting Review*, 19(3), 535-578.

- Akgün, A.İ. (2012). TMS 2 stoklar standardı kapsamında tam maliyet ve normal maliyete göre düzenlenen gelir tabloları karşılaştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 229-246.
- Badem, A.C., & Özbek, C.Y. (2013). Tam maliyet ile normal maliyet yöntemlerinin TMS 2 stoklar standardı ile VUK açısından karşılaştırması ve muhtemel ertelenmiş vergi etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(2), 65-92.
- Balsari, K.C., & Varan, S. (2014). IFRS implementation and studies in Turkey.”, *Accounting and Management Information Systems*, 13(2), 373-399.
- Boyar, E., & Güngörmüş, A.H. (2006). TMS 2 stoklar standardında öngörülen normal maliyet yönteminin safha maliyetine uygulanması., *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 32 (Ekim), 170-176.
- Boyar, E., & Güngörmüş, A.H. (2009). Finansal tablo ve dipnotlarda stoklarla ilgili açıklanması gereken hususlar. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 42 (Nisan), 194-202.
- Cooper, R., & Kaplan, R.S. (1992). Activity-based system: measuring the cost of resource usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1-13.
- Coşkun, A., & Güngörmüş, A.H. (2009). Hastanelerde hizmet üretim maliyetlerinin TMS 2'ye göre muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 19-34.
- Dalci, I. & Ozyapici, H. (2017). Analysis of the impact of first-time mandatory IFRS adoption on financial statements: the case study of the listed hotels in Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 16(1), 5-29.
- Demirel, N. (2009). Stoklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları'nın Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirketlerde uygulama örnekleri. *KMU İİBF Dergisi*, 11(17), 42-68.
- Güngörmüş, A.H., & Boyar, E. (2010). TMS-2 stoklar standardına göre, standart maliyet yönteminin uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*, 102 (Kasım-Aralık), 109-127.
- Kaplan, R.S., & Anderson, S.R. (2004). Time-driven activity based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131-138.
- Kaplan, R.S., & Anderson, S.R. (2007). The innovation of time-driven activity based costing. *Cost Management*, 21(2), 5-15.

- Kaya, H.P. (2018). Stoklara ilişkin TMS 2 ve Bobi FRS karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 262-285.
- Kısakürek, M.M., & Ürgüp, S.E. (2018). TMS-2 stoklar standardı ile Vergi Usul Kanunu'nun maliyet açısından ilişkisinin karşılaştırılması ve bir üretim işletmesinde uygulama. *International Journal of Academic Value Studies*, 4(19), 247-256.
- Koçyiğit, S.Ç. (2011). Hastanelerde hizmet üretim maliyeti olarak stokların TMS 2'ye göre muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 69-88.
- Marşap, B., & Barışçı, A. (2014). TMS-2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetlerinin ürün maliyetlerine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(1), 1-16.
- Mısırlıoğlu, İ.U., Tucker, J., & Yükseltürk, O. (2013). Does mandatory adoption of IFRS guarantee compliance? *The International Journal of Accounting*, 48(3), 327-363.
- Monea, A. (2011). Some aspects regarding implications of IAS 2 inventory in Romanian accounting. *Annals of the University of Petroşani, Economics*, 11(4), 183-190.
- Moscariello, N., Skerratt, L., & Pizzo, M. (2014). Mandatory IFRS adoption and the cost of debt in Italy and UK. *Accounting and Business Research*, 44(1), 63-82.
- Onoja, E.E., & Abdullahi, Y.U. (2015). Inventory valuation practices and reporting: Nigerian textile industry experience. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(4), 74-82.
- Pernot, E., Roodhooft, F., & Van den Abbeele, A. (2007). Time driven activity based costing for inter-library services: a case study in a university. *Journal of Academic Librarianship*, 33(5), 551-560.
- Sönmez, F. (2007). TMS 2 stoklar hüküm ve açıklamaları (Eski tebliğlerle 25 No'lu SPK ve 13 No'lu TMS ile karşılaştırmalı olarak sunumu). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35, 150-159.
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), (2003). Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No: 25, 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı T.C. Resmi Gazete.
- Şenyiğit, Y.B. (2014). Determinants of voluntary IFRS adoption in an emerging market: evidence from Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 13(3), 449-465.

Tanış, V.N., & Özyapıcı, H. (2012). The measurement and management of unused capacity in a time driven activity based costing system. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 10(2), 43-56.

Terzi, S., Oktem, R., & Sen, I.K. (2013). Impact of adopting international financial reporting standards: empirical evidence from Turkey. *International Business Research*, 6(4), 55-66.

TMS/TFRS 2018 Seti, 2018,
<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%202%20Stoklar.pdf> (Erişim Tarihi: 20.02.2018).

Tse, M., & Gong, M. (2009). Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54.

Tuğay, S. (2013). Stok değer düşüklüklerinin TMS 2 stoklar standardına göre güncellenmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi (The Journal of Social and Economic Research)*, 13(26), 207-230.

Yereli, A.N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin tespitinde normal maliyet yöntemi: TMS 2 stoklar standardı ile vergi mevzuatının karşılaştırılması ve uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 110, 21-41.

HİZMET İŞLETMELERİNDE STOK MALİYETLERİ VE HİZMETİN STOKLANMASI*

Dr. Öğr. Üyesi Pınar DALOĞLU^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 667-687*

ÖZ

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nun, strateji olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) benimsemesinin sebebi, işletmelerin gerçek finansal durumunu, genel kabul görmüş evrensel standartlar çerçevesinde düzenleyebilme ihtiyacıdır. Mevcut uygulamalar ile muhasebe standartları kıyaslandığında ise bazı kayıt etme, sınıflandırma ve değerlendirme işlemlerinin farklılaştığı görülmektedir. TMS/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin ilgili standartları ile birlikte, mevcut uygulamalarda yer almayan yeni tanım, kavram ve uygulamalar da ortaya çıkmaktadır. Bu uygulamalardan bir tanesi ise faaliyet konusu hizmet üretimi olan işletmelerde, üretim maliyetlerini oluşturan unsurlar ve hizmetin stoklanmasıdır. İnsanların yaşam standartları ve ihtiyaçlarının farklılaşması ile birlikte hizmet sektörünün ekonomideki payı ve önemi artmıştır. Bununla birlikte, hizmet üretimi ile mamul üretimi arasındaki farklılıklar ve uygun maliyetleme yöntemlerinin belirlenmesi hususu da önem kazanmıştır. Hizmet işletmesinde üretilen ürün somut değildir ve genellikle üretildiği anda satışı gerçekleşmektedir. Hizmetin üretimi ve satışının eş zamanlı olması sebebiyle, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerinde ve yerleşik muhasebe uygulamalarında hizmetin stok olarak kaydedilmesine ilişkin herhangi bir husus yer almamaktadır. TMS/TFRS'nin ilgili standartları dikkate alındığında, hizmet üreten işletmelerde, gerekli koşulların mevcut olması halinde hizmetin stoklanabileceği sonucuna ulaşılabilmektedir. Bu çalışmada, hizmetin stoklanabilmesi için gerekli olan koşulları, hizmet stoklarının tanımını ve hizmet stoklarının maliyet unsurlarını, TMS/TFRS'nin ilgili standartları çerçevesinde incelemek amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Özellikli Stoklar, Fikri Mülkiyet Erişim Hakları, Zamana Dayalı Hizmet Sunumu, Hizmet Stokları, Hizmet Üretim Maliyetleri.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Daloğlu, P. (2019). Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetleri Ve Hizmetin Stoklanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 667-687.

* Makalenin gönderim tarihi: 20.12.2018; Kabul tarihi: 03.07.2019, iThenticate benzerlik oranı %19
^a İstanbul Arel Üniversitesi, İşletme Bölümü, pinardaloglu@gmail.com
ORCID: [0000-0002-1456-4603](https://orcid.org/0000-0002-1456-4603)

INVENTORIES COSTS IN SERVICE ORGANISATIONS AND STOCKING OF SERVICE

ABSTRACT

It is requirement to regulated there all financial situation of companies within universal standards generally accepted so Turkish Accounted Standards (TAS) Comittie adopts International Financial Reporting Standards (IFRS), strategically. If the existing applications and accounting standards are compared, It is seem that some accounting records, classification and valuation process are differentiation. A new descriptions, concepts and applications which are not located in existing application came out with together TAS/Turkey Financial Reporting Standards (TFRS). One of these applications is components of production costs and service inventories in service firms. The share and importance of service sector in the economy have increased with people's life standards and needs differentiation. Additionally, the differences between the production of the finished good and sevice and the determination of the available costing system have come into prominence. The finished good in the service firms is not concrete and generally. It is soldonce it is produced. Because service's production and sale are at the same, there is no point the recording service such as inventory in traditional accounting application or tax law. If It is considered the related standards in the TAS/TFRS's, costs of inventories of a service provider can be recorded such as service inventory. In this study, It is aimed that circmtstances for the stockpilling of service, the definition of service inventories and cost of inventories under TAS/TFRS.

Keywords: Qualifying Inventories, Intellectual Property Access Rights, Time Based Service Delivery, Service Inventories, Service Production Costs.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

İşletmelerin üretim biçimi, gelişen teknolojinin, müşterilerin tüketim alışkanlıklarının ve iletişimin boyut değiştirmesi birlikte son üç yüz yıl içerisinde önemli değişime uğramıştır. Bu değişim önce bireyselden kitlesele, sonrasında ise farklı ihtiyaçlara ve zevkelere hitap edebilecek biçimde üretimi değiştirmiştir. Neticede ise günümüzün küresel ekonomisinde, yüksek rekabet şartlarına uyum sağlamaya çalışan, titiz ve dikkatli olmak zorunda olan üreticiler ve yöneticiler ortaya çıkmıştır. Üreticilerin piyasada etkin rekabet gücü sağlayabilmek için ürettikleri ürünlerin kalitesi ve tercih edilebilirliğinin yanı sıra, sıcak-soğuk satış teknikleri, uzun süreli garanti ve servis hizmetleri, ulaştırma hizmetleri gibi satış geliştirme yöntemlerine verdikleri önem de artmıştır. Bu bakış açısı, tüketicilerin gözünde, markaya ve ürüne olan bağlılığı arttırmaktadır. Fakat asıl olan, ürünün kendisidir. Tüketici malı görür, beğenir ve satın alır. Satın almadan önce alacağı maldan öngörülebilir derecede fayda beklentisi olacaktır. Bu genellemeler üretim sektörü için geçerli olmakla birlikte, "Hizmet" sektörü için geçerliliği sınırlı ölçüde kalmaktadır. Hizmet, insan ve makineler tarafından insan gayretiyle üretilen, tüketicilere doğrudan fayda sağlayan ve fiziksel olmayan ürünlerdir. (Karahana, 2000, s.21) Dolayısı ile hizmette ürün, somut değildir ve satış öncesinde müşterilerin

ürünün fiziksel özellikleri açısından kesin bir yargısı olamayacaktır. Sonuç olarak hizmet, insanların ya da insan gruplarının ihtiyaçlarını gidermek amacıyla belirli bir fiyattan satışa sunulan, elle tutulamayan, koklanamayan, kolay heba olabilen, standartlaştırılmayan, yarar ve doyum oluşturan soyut faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilmektedir. (Sayim ve Aydın, 2011, s.246.) Hizmet sektöründe, hizmet soyut ve dayanıksızdır, üretildiği anda satılır. Ayrıca müşteri memnuniyeti ve talep değişkendir. Hizmetin üretiminde ve satışında emeğin payı, diğer maliyet kalemlerine göre daha fazladır.

Hizmet sunumunun sahip olduğu özellikler dikkate alındığında, hizmetin stoklanması kavramı, uygulamada sıkça rastlanılan bir durum değildir. Hizmetin fiziksel stoklardan en belirgin farkı, genellikle, hizmetin üretildiği anda satışının gerçekleştirilebilir olmasıdır. Fakat bazı hizmet sunumları doğası gereği uzun süre gerektirmektedir. Dolayısı ile hizmetin sunumu ve satışı aynı anda gerçekleşmemiş olmaktadır. Hizmetin stoklanması bu ayrımda ortaya çıkmaktadır. Çünkü muhasebedeki tahakkuk ilkesi, gelirler ve giderlerin karşılaştırılarak finansal tablolara alınmasını esas koşar. Satışı gelecekte gerçekleşecek hizmet sunumları ile ilgili katlanılan maliyetlerin Kar-Zarar Tablosu'na alınması, tahakkuk ilkesi ile çelişecektir. Çalışmada zorunlu olarak uzun süre gerektiren hizmet sunumu için hasılatın ne şekilde hesaplanması gerektiği ve hangi durumlarda hizmet stoklarından söz edilmesi gerektiği TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat, TMS 2 Stoklar ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standartları çerçevesinde incelenmektedir.

2. LİTERATÜR

Finansal raporların belki en önemli ve en karmaşık kalemi hasılat olarak kabul edilmektedir. Hasılat, önemliliği ve ilgili kalemlerinin karmaşık işlemler içermesi sebebiyle, tarihte gerçekleşmiş muhasebe hata ve hilelerinin hemen hepsinin ortak noktası olmuştur. Hasılat tutarının, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, kreditorler, marka değeri, firma saygınlığı gibi işletme değerine etki eden alanlar ile yakın ilişkisi, önemliliğinin temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle hasılatın ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlanması hususlarının detaylı incelenmesi ve doğru anlaşılması işletmeler için hayati öneme sahiptir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile bu bağlamda yol gösterici bir çerçeve sağlanmaya çalışılmıştır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının yakın tarihte yürürlüğe girmiş olması sebebiyle, yapılan çalışmalarda genel olarak standardın işleyişine yer verilmektedir. Keskin ve Dinçer (2015), TFRS 15 standardının işleyişini açıklayarak, telekomünikasyon şirketinde standardın ne şekilde uygulanması gerektiğini açıklamaya çalışmışlardır. Standardın

anlaşılmasının önemine dikkat çekerek, standardın doğru uygulanmasının sektörel araştırmalara önemli etkisi olduğunu belirtmektedirler.

Özerhan, Marşap ve Yanık (2015), TFRS 15 kapsamında müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatı incelemişlerdir. Standardın, sözleşme varlığı ve alacaklarını birbirinden ayırmış olduğuna dikkat çekmişlerdir. Bu ayırım nedeniyle, işletmenin taşıdığı kredi ve performans riskinin değerlendirilmesinde, bu iki varlık unsurunun ayrı başlıklar altında raporlanması gerekmektedir. Ayrıca, olağan faaliyet dışındaki faiz gelirleri ve temettü gelirlerinin kapsam dışı bırakıldığına dikkat çekmektedirler.

Köse ve Çelıkay (2015), “*Yeni Hasılatın Getirdiği Değişiklikler*” isimli çalışmalarında, standardı detaylı bir biçimde incelemişlerdir. Aynı zamanda sözleşmedeki ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması, işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması gibi başlıkları örnekler yardımıyla açıklamaya çalışmışlardır. Diğer taraftan yeni standart ile TMS 18 Hasılat standardını karşılaştırmış, hasılatın muhasebeleştirme konuları ve edim yükümlülüğü kavramı, hasılatın muhasebeleştirme koşulları, hasılatın ölçümü, açıklanması gereken bilgiler ve uygulama rehberi gibi farklılıkları detaylı olarak incelemişlerdir.

Aktaş ve Varol (2017), yeni hasılat standardına göre çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri üzerine yaptıkları çalışmada, öncelikle TMS 18 Hasılat standardı ile TFRS 15'in farklılıklarını ortaya koymuşlardır. Sonrasında standardın uygulanmasında izlenmesi gereken adımları örnek olaylar üzerinde açıklamışlardır. Standardın, çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri gibi hasılat ile ilgili sorulara cevap verdiğini, karmaşık yapısı nedeniyle doğru tahlil edilmesi gerektiğini belirtmektedirler.

Saban, Gürkan ve Vargün (2019), TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardını detaylı olarak incelemişler, standardın nasıl uygulanması gerektiğini bir inşaat sözleşmesi ile somutlaştırmaya çalışmışlardır. Bir inşaat taahhüt işletmesi için örnek olay incelemesi ile hasılatın zamanlamasına ilişkin yaklaşımları ele almışlardır.

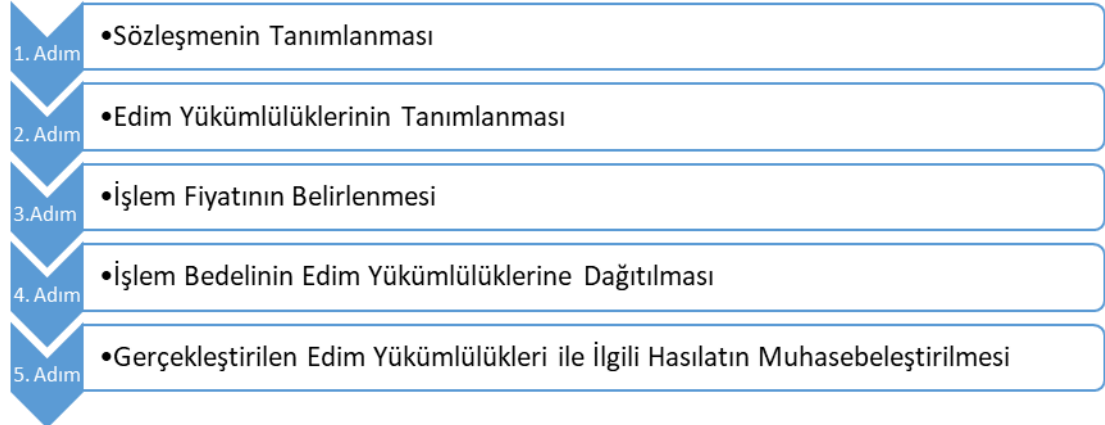
3. YÖNTEM

Stokların kaydedilmesi, maliyetleri ve değerlemesi ile ilgili hususlar TMS 2 Stoklar standardında düzenlenmiştir. TMS 2 Stoklar standardının 6.maddesinde üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemelerin ve 8. maddesinde tekrar satılmak üzere satın alınan ticari mallar stoklarının, stoklar kapsamında ele alınacağı belirtilmektedir. Stoklar aynı zamanda, işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri de kapsamaktadır. Tüm bu tanımlamalara ek olarak standartta, hizmet işletmeleri için özel bir durumdan bahsedilmektedir. TMS

2'nin 19. maddesinde, “Verilen hizmetle ilgili hâsılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderler stok hesabına yansıtılır” hükmü yer almaktadır. Çalışmada bu hükümden yola çıkılarak, hangi durumlarda hizmet hasılatının finansal tablolara gelir olarak kaydedilemediği, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu biçimdeki hizmet sunumlarında gerçekleşen maliyetler TMS/TFRS'nin ilgili maddelerine göre detaylandırılmıştır. Çalışmanın sonunda ise bir film yapım şirketi verileri ile hizmet stoklarının ortaya çıkışı, hesaplanması ve finansal tablolara kaydedilmesi somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

3.1. Hasılatın Gerçekleşmesi

TMS'de hasılat ile ilgili uygulamalar 1 Ocak 2017 tarihine kadar, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri, TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri standartlarına göre gerçekleştirilmekteydi. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı bu standartları yürürlükten kaldırmıştır ve uygulamada karşılaşılan hasılatın kaydedilmesi ve raporlanması ile ilgili sorunlara çözüm getirmek amaçlanmıştır. TFRS 15'e göre hasılatın kaydedilmesinde izlenmesi gereken süreç Şekil 1' de özetlenmektedir.



Şekil-1: TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Uygulanma Süreci

Sözleşmeler, devredilecek mal veya hizmetler ile ilgili her bir tarafın haklarının ve her bir tarafa yapılacak ödeme koşullarının taraflar tarafından onaylanan ve gereğinin yerine getirilmesi için taahhütte bulunan, ticari nitelikte anlaşmalardır. Bir sözleşmenin standart kapsamında değerlendirilebilmesi için bazı koşulların mevcut olması gerekmektedir. Sözleşmenin taraflar tarafından onaylanmış olması, tarafların hakkının ve

ödeme koşullarının tanımlanmış olması, ticari bir nitelik taşıması ve tahsilatının mümkün olması bu gerekliliklerdir. (TFRS 15, Md. 9.) Bu koşulların sağlanamaması durumunda tahsil edilen hasılatın finansal tablolara kaydedilebilmesi için; "a) İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelinin iadesinin mümkün olmaması ve b) Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması" gerekmektedir. (TFRS 15, Md 15.)

Edim yükümlülüğü farklı bir mal veya hizmetin ya da bunların paketinin müşteriye taahhüt edilmesi olarak tanımlanabilmektedir. İşletmenin sözleşmede taahhüt ettiği "a) Farklı bir mal veya hizmet b) Bir mal ve hizmetler paketi ve c) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisinden her biri" ayrı birer edim yükümlülüğü olarak belirlenmelidir. (TFRS 15, Md. 22.) Edim yükümlülüklerinin finansal tablolara alınabilmesi için kontrolün müşteriye devredilmiş olması gerekmektedir. Kontrolün devredilmesi için sözleşmedeki taahhüdün gerçekleştirilmesi ve ilgili mal veya hizmetin müşteriye devredilmiş olması gerekmektedir. (TFRS 15, Md. 31.)

Bir edim yükümlülüğünün ifası bir anda gerçekleşebileceği gibi belirli bir zaman dilimine de yayılabilmektedir. İnşaat sözleşmeleri zamana yayılı edime örnek olarak verilebilmektedir. Bu biçimdeki sözleşmelerde hasılatın finansal tablolara, edimin gerçekleştirildiği süreye yayılı biçimde kaydedilmesi gerekmektedir. Bir edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartlardan en az birini sağlamış olması yeterlidir. (TFRS 15, Md.35)

"a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi

b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması ve geliştirmesi

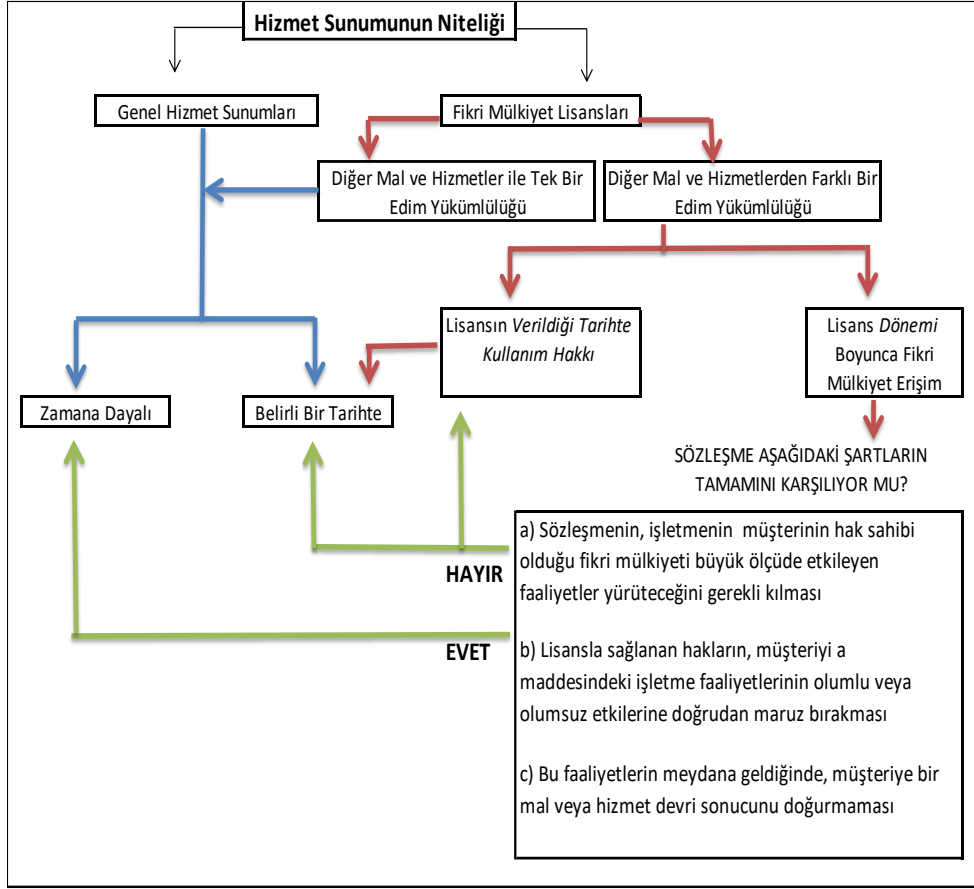
c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tanımlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunmaması"

Bu koşulları sağlamayan taahhütler, belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleri olarak kabul edilmektedir. Bu biçimdeki taahhütlerde, kontrolün tamamının belirli bir tarihte devredilmesi ile birlikte hasılat ve ilişkili maliyetler Kar-Zarar Tablosu'na kaydedilebilmektedir.

Hizmet işletmelerinde hasılatın gerçekleşmesi, sunulan hizmetin niteliğine göre oldukça farklılaşmaktadır. Örneğin uygulama projeleri, danışmanlık hizmetleri, güvenlik hizmetleri, taşımacılık hizmetleri gibi hizmetlerde

genellikle hizmet üretiminin öncesinde müşteri ile anlaşılmaktadır. Böylelikle hizmet sunumuna ilişkin toplam hasılat tutarı ile müşterinin istekleri doğrultusunda gerçekleşecek maliyetler önceden tespit edilebilmektedir. Sonrasında kontrolün zamana yayılı mı yoksa belirli bir tarihte mi devredildiğine göre, hasılat ve maliyetler kaydedilecektir. Fakat film yapımcılık veya yazılım ve teknoloji gibi bazı hizmet üretimlerinin müşteriye özgü üretilebilmesinin yanı sıra pazarın geneli için de üretilebilmesi mümkündür. Bu nedenle müşteri ile üretimin sonunda karşılaşılmaktadır. Bu şekildeki hizmet üretimleri fikir ve sanat eserleri üzerindeki düşünsel hakları temsil eden “*Fikri Mülkiyet Lisansları*” kapsamındadır ve farklı muhakeme gerektirmektedir.

Fikri mülkiyet haklarında öncelikle, lisansın diğer mal ve hizmetler ile tek veya ayrı bir edim olarak kabul edilip edilmeyeceği araştırılmalıdır. Örneğin telekom firmalarının dakika artı internet paketi kampanyaları, aynı anda birden fazla hizmeti ve dolayısı ile edimi kapsamaktadır. Taahhüt tek bir edim olarak kabul ediliyorsa, TFRS 15’in genel hükümleri esas alınmalıdır. Farklı bir edim olması durumunda, işletmenin lisans verme taahhüdünün niteliğinin, lisans dönemi boyunca erişim hakkı veya lisansın verildiği tarihte var olan kullanım hakkı olmasına göre farklılaşmaktadır. Fikri mülkiyete erişim hakkı veya fikri mülkiyeti kullanma hakkı olup olmadığının belirlenebilmesi için, müşterinin lisansın verildiği tarihte bu lisanstan doğrudan yararlanıp yararlanmadığının ve sağladığı kalan faydaların tamamını büyük ölçüde elde edip edemediğinin dikkate alınması gerekmektedir. Fikri mülkiyete erişim hakkında, müşterinin haklarının bulunduğu fikri mülkiyette lisans dönemi boyunca değişiklikler olması durumunda müşteri lisansın verildiği tarihte lisanstan doğrudan faydalanamamakta ve sağladığı kalan faydaların tamamını önemli ölçüde elde edememektedir. Müşterinin haklarının bulunduğu fikri mülkiyette hiçbir değişim olmaması durumunda müşteri lisansın verildiği tarihte bu lisanstan doğrudan faydalanabilmekte ve sağladığı kalan faydaların tamamını elde edebilmektedir. (TFRS 15, Md. B57) Örneğin bir yazılım şirketinin hazırlamaya başladığı ve günden güne geliştirdiği fakat sözleşmede belirledikleri son haline henüz getirmediği bilgisayar programına müşteri ilk günden itibaren erişebiliyorsa ve kullanım sağlıyor ise fikri mülkiyet erişimini, bitmiş halde son halini belirli bir tarihte kullanmaya başlıyor ise kullanım hakkını elde etmiş olmaktadır. Hizmet sunumunun niteliğinin tespit edilmesinde izlenmesi gereken çerçeve Şekil 2’de sunulmaktadır.



Şekil-2: Hizmet Sunumuna İlişkin Hasılatın Tespit Edilmesi

(Kaynak: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı)

İşletmenin müşteriye lisans dönemi boyunca fikri mülkiyet erişim hakkı sağlıyor olması durumunda bazı kriterler göz önünde bulundurulmalıdır. Sözleşmenin bu fikri mülkiyeti etkileyen faaliyetler içermesi, bu faaliyetlerin müşteriye olumlu/olumsuz etkilemesi ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinin müşteriye mal ve hizmet devri ile sonuçlanmaması durumunda bu sözleşmeye konu edim, zamana yayılı edim yükümlülüğü olarak kabul edilmelidir. Söz konusu hasılat bir hizmet sunumu kapsamında olması nedeniyle bu yükümlülük “Zamana Yayılı Hizmet Taahhüdü” olarak isimlendirilebilmektedir.

Zamana yayılı hizmet taahhüdünde işletme hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devretmektedir. Bunun için söz konusu edimin zamana yayılı olarak yerine getiriliyor olması gerekmektedir. (UFRS 15, Md. 35) Diğer bir ifade ile hizmetin üretilmesi, satış ve kullanıma hazır hale getirilmesi için uzun bir süreye gereksinim duyulmaktadır. Bu durumda ilgili hasılatın, edim yükümlülüğü yerine getirildikçe finansal tablolara kaydedilmesi

gerekmektedir. Bu durum muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereğince finansal tablolara kaydedilecek hasılat ile maliyetlerin de karşılaştırılması gereğini doğurmaktadır. Sözleşmenin maliyetlerinin de hasılatın finansal tablolara kaydedilecek tutarı dikkate alınarak gider olarak kaydedilmesi gerekecektir. Bu durumda katlanılan maliyetlerin bir kısmı Kar-Zarar Tablosu'na kaydedilemeyerek, Bilanço'da geçici bir hesapta izlenmelidir. Kar-Zarar Tablosu'na kaydedilemeyecek bu tutar, hizmet üretimi için yarı mamul stoku olarak kabul edilebilmektedir. Bu noktada TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nda "*amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren stoklar*"ın "*Özellikli Stok*" olarak kabul edilmesinden yola çıkarak, bilançoda izlenen bu stok kalemini "*Özellikli Hizmet Stokları*" olarak tanımlamak mümkündür.

Özellikli Hizmet Stokları'ndan, hasılatın tamamının Kar-Zarar Tablosu'na kaydedilemediği durumlarda söz edilebilmektedir. Diğer bir ifade ile edimin zamana yayılı hizmet taahhüdü olması ve standartta belirlenen yöntemle göre kaydedilecek ve kaydedilemeyecek tutarların tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle, zamana yayılı sözleşmelerde işlem bedelinin ve hasılatın belirlenmesi incelenecek, sonrasında ise ilişkili maliyetlerin belirlenmesi hususu ele alınacaktır.

3.2. Zamana Yayılı Hizmet Sunumunda İşlem Bedelinin Belirlenmesi

Standartta, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedel işlem bedeli olarak tanımlanmaktadır. Hasılat ise, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir. Her iki tanım arasındaki temel farklılık, hasılatın gerçekleşmiş ve finansal tablolara alınabilir olması, işlem bedelinin ise tahmini unsurlar içermesi ve beklenen olması olarak ifade edilebilir. İndirim, iade veya prim gibi gelecek ile ilgili bir olaya bağımlılığın, söz konusu olduğu durumlarda taahhüt edilen bedel değişken tutar içerebilmektedir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda işlem bedeli belirlenirken hak kazanılacak bedeli tahmin etmek gerekecektir. Bu tahmin, beklenen değer veya en muhtemel değer yöntemlerinden biri tercih edilerek yapılabilmektedir. (TFRS 15, Md. 50-54) Ayrıca işlem bedeli belirlenirken, sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığının olup olmadığına da dikkat edilmelidir. Taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı yansıtan tutar üzerinden hasılatın finansal tablolara alınması gerekmektedir. Eğer ki gerekli görülürse düzeltmeler paranın zaman değerine göre yapılmalıdır. (TFRS 15, Md. 60,61) Bu hesaplamalardaki faiz gelir veya giderleri, hasılatın ayrı olarak kar zarar tablosunda raporlanmalıdır. (TFRS 15, Md. 65) İşlem bedeli tespit edildikten sonra, birden fazla edim var ise işlem bedeli bu edim yükümlülüklerine

dağıtılmaktadır. Tek bir edim söz konusu olduğunda zamana yayılı hizmet taahhüdündeki ilerlemenin tespit edilmesi gerekmektedir.

3.4. İlerlemenin Ölçülmesi

Edimin yerine getirilmesi ve kontrolün müşteriye devredilmesine yönelik ilerlemenin ölçülmesinde girdi ve çıktı yöntemleri kullanılabilir. “Girdi Yöntemi”; bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için katlanılan emek veya girdiler ile aynı edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilerin kıyaslanması esasına dayanmaktadır. Girdiler, tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyet veya zaman olarak belirlenebilmektedir. (TFRS 15, Md. B18.) Bu biçimde bulunan tamamlanma oranı ile hasılatın gerçekleşen ve finansal tablolara alınması gereken kısmı tespit edilmiş olmaktadır.

GİRDİ			
YÖNTEMİNE	(Katlanılmış Emek ve Girdiler /		Beklenen
GÖRE	= Katlanılması Beklenen Toplam	X	İşlem Bedeli
RAPORLANACAK	Emek ve Girdiler)		
İŞLEM BEDELİ			

“Çıktı yöntemi”nde ise, belirli bir tarihe kadar devredilen hizmetlerin müşteri için değeri ile sözleşmede taahhüt edilen hizmetlere oranlanarak, yansıtılacak hasılat tutarı tespit edilmektedir. Bu metod, ilerlemenin ölçümünde kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenebilir olmaması ve maliyetli olması sebebiyle dezavantajlıdır. (TFRS 15, Md. B15)

ÇIKTI			
YÖNTEMİNE	(Devredilen Hizmetlerin Değeri /		Beklenen
GÖRE	= Sözleşmede Taahhüt Edilen	X	İşlem Bedeli
RAPORLANACAK	Geriye Kalan Hizmetlerin Değeri)		
İŞLEM BEDELİ			

O güne kadar tamamlanmış edim ile ilgili araştırmalar, ulaşılan hedefler, geçen süre ile üretilen veya teslim edilen birimler ölçüt olarak alınabilmektedir. (TFRS 15, Md B15)

İşletme bu yöntemlerden, sözleşmenin içeriğine göre uygun olanı tercih ederek ilerlemeyi hesaplayacaktır. Raporlanacak işlem bedeli, edimin tamamlanma yüzdesinin de tespit edilmesini mümkün kılmaktadır.

3.2. Zamana Yayılı Hizmet Sunumunda Maliyetlerin Belirlenmesi

TFRS 15'e göre maliyetler, "maliyetlerin doğrudan bir sözleşmeyle ilgili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilgili olması; maliyetlerin, edim yükümlülüklerini yerine getirmek üzere kullanılacak kaynakları yaratması ve geliştirmesi; maliyetlerin geri kazanılması şartlarının tamamının sağlanması" durumunda finansal tablolara alınmalıdır. İlgili maliyetlerin başka bir standardın kapsamına girmesi durumunda ise o standardın hükümleri uygulanmalıdır. (TFRS 15, Md. 95.) Bu nedenle özellikli hizmet stoklarının maliyetleri, TMS 2 Stoklar standardı temel alınarak belirlenmelidir. Aynı zamanda bu stokların ortaya çıkışı için katlanılan borçlanma maliyetlerinin tespit edilmesinde ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı referans alınacaktır.

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içermektedir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dâhil edilemeyerek, gerçekleştikleri dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez. (TMS 2, Md. 19) TMS 2'de stokların maliyeti iki kalemde ele alınmaktadır; satın alma maliyetleri ve dönüştürme maliyetleri.

Ek olarak hizmet sunumuna ilişkin borçlanma maliyetleri ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı kapsamında ele alınmaktadır.

3.2.1. Satın Alma Maliyetleri

TMS 2 Stoklar standardında satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir. (TMS 2, Md. 11) Hizmet işletmelerinde hammadde kullanımı söz konusu değildir. Üretimin sürekliliğinin sağlanması amacıyla işletme malzemesi stokları bulunmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu işletme malzemelerinin tedariki sürecinde gerçekleşen satın alma maliyetleri, özellikli hizmet stokunun satın alma maliyetlerini oluşturur. Örneğin, faaliyet konusu düğün organizasyonu olan bir işletmede, hizmetin sunulması sürecinde dekorasyon malzemesi, müzik tesisatı, yiyecek ve içecek gibi hizmetin elde edilmesi ile doğrudan bağlantısı bulunan malzemelere ihtiyaç duyulacaktır. Bu malzemelerin elde edilmesi sürecinde ortaya çıkan satın alma fiyatı, KDV hariç ödenen vergiler, nakliye gibi maliyetler, özellikli hizmet stokunun satın alma maliyetlerinin konusunu oluşturmaktadır. Bu sayılan maliyetler, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak sözleşmede belirtilmiş ise, ayrıca

değerlendirilmelidir. Bir sonraki üretim için zorunlu olmayan depolama giderleri haricindeki depolama giderlerinin maliyete dâhil edilememesi, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir

3.2.2. Dönüştürme Maliyetleri

Hizmet işletmelerinin genel yapısı gereği, hizmet stoklarının toplam maliyeti içerisinde dönüştürme maliyetlerinin payı önemlilik arz etmektedir. TMS 2 Stoklar standardında direkt işçilik maliyetleri ile sabit ve değişken genel üretim maliyetleri stokların dönüştürme maliyetlerini oluşturmaktadır. Hizmet işletmelerinde, hizmetin üretilmesi sürecinde özellikle direkt işçilik maliyetlerinin rolü diğer maliyet unsurlarına kıyasla fazladır. Sabit genel üretim maliyetlerinden özellikli hizmet stoklarına pay verilmesi imalat işletmelerinde olduğu gibi normal kapasite varsayımı ile yapılır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Tam kapasite ile normal kapasite arasındaki fark nedeniyle ortaya çıkan olumsuz kapasite sapmaları, gelir tablosunda “Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar” hesabında raporlanır.

3.2.3. Borçlanma Maliyetleri

İşletmelerce bir özellikli hizmet stokunun üretilmesi ile ilgili borçlanma maliyetleri, ilgili stokun maliyetine eklenmek suretiyle aktifleştirilebilmektedir. (TMS 23,8) Özellikli hizmet stokuna ilişkin ortaya çıkabilecek borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir;

- Hizmetin üretim sürecinde işletme malzemesi alımlarından doğan, üçüncü kişilerin tahakkuk ettirdiği vade farkları,
- İşletme malzemelerinin ithalat yolu ile temin edilmesi sırasında ortaya çıkan kur farkları,
- Hizmet üretiminde doğrudan görev alan personelin kıdem ve ihbar tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyetleri,
- Hizmet üretiminde kullanılmak üzere alınan kredilerin tahakkuk eden faiz, komisyon ve diğer yükümlülükleri.

Borçlanma maliyetleri, üretilen hizmetin tamamlanmayan kısmını ilgilendiriyorsa, özellikli hizmet stoku olarak bilançoda raporlanmalıdır. Tamamlanan kısım ile ilgili borçlanma maliyetleri gelir tablosunda satışların maliyetinde raporlanacaktır.

3.5. Uygulama: Film Yapım Projesinden Doğan Hasılat

Uygulamada, bir yapım şirketinin verilerinden faydalanılarak, özellikli hizmet maliyetlerinin incelenmesi amaçlanmaktadır. İncelenen yapım

şirketi, 1990 yılından beri faaliyetine devam etmektedir. Yapım şirketi Kasım 2016'da özel bir televizyon kanalıyla sözleşme imzalamıştır. Sözleşme on dört bölüm üzerinden yapılmıştır ve sözleşmeye göre yapım şirketi bölüm başına 100.000 TL olmak üzere, toplamda 1.400.000 TL gelir elde edecektir. Müşteri kanal tarafından ödemeler, her bölümün yayınlanmak üzere teslim edilmesi üzerine yapılacaktır. Sözleşmede tek bir edim yükümlülüğü bulunmaktadır. Proje için gerçekleşen maliyetler Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo-1: Dizi Projesi Gerçekleşen Maliyetler

PROJENİN TOPLAM MALİYETLERİ	Satın Alma Maliyetleri	Dönüştürme Maliyetleri	Borçlanma Maliyetleri	AYLIK TOPLAMLAR
1. BÖLÜM	5.250,00	11.875,00	2.060,30	19.185,30
2. BÖLÜM	4.500,00	19.323,00	2.435,30	26.258,30
3. BÖLÜM	5.000,00	80.753,00	2.236,22	87.989,22
4. BÖLÜM	6.000,00	66.763,00	3.034,20	75.797,20
5. BÖLÜM	6.000,00	90.913,00	3.250,81	100.163,81
6. BÖLÜM	5.000,00	90.825,00	2.116,70	97.941,70
7. BÖLÜM	9.750,00	78.625,00	1.901,80	90.276,80
8. BÖLÜM	11.000,00	80.675,00	2.182,40	93.857,40
TOPLAM 31/12/2016	52.500,00	519.752,00	19.217,73	591.469,73
9. BÖLÜM	0,00	43.152,20	1.497,80	44.650,00
10. BÖLÜM	0,00	51.600,00	1.260,30	52.860,30
11. BÖLÜM	0,00	45.975,00	1.018,20	46.993,20
12. BÖLÜM	0,00	176.625,00	771,20	177.396,20
GENEL TOPLAM 31/01/2017	52.500,00	83.7104,20	23.765,23	913.369,43

Birinci bölüm yayınlanana kadar gerçekleşen maliyetler, hizmet sunumunun niteliği her ne olursa olsun, "Özellikli Hizmet Stoku" olarak finansal tablolara alınacaktır. Böylelikle, birinci bölüm sonu itibarıyla finansal tablolar hazırlanmış olursa, Finansal Durum Tablosunda "Özellikli Hizmet Stokları" hesabında 19.185,30 TL görünmelidir. Kar-Zarar Tablosu'nda ise projeye ilişkin herhangi bir gelir veya gider yansıtılmayacaktır. İlk bölümün kanala teslim edilmesi ile birlikte, sözleşmedeki hizmet sunumunun

niteliğinin araştırılması gerekecektir. Bu sözleşme fikri mülkiyet lisansları kapsamına girmektedir ve tek bir edim yükümlülüğü söz konusudur. Dolayısı ile hasılatın gerçekleşmesi a) "Lisansın verildiği tarihte kullanım hakkı" veya b) "Lisans dönemi boyunca fikri mülkiyet erişimi" olmasına göre farklılaşacaktır.

3.5.1. Lisansın Verildiği Tarihte Kullanım Hakkı

A Yapım şirketi ve kanal arasındaki sözleşmeye göre yapım şirketi kanal için dizinin 12 bölümünü çekmeyi taahhüt etmiştir. Tüm bölümlerin kanala teslim edilmesi ve yayınlanmasının ardından, tüm bölümlerin fikri mülkiyet hakkı kanala geçmektedir. Son bölümün yayınlandığı 31 Ocak 2017 tarihinde, dizi ile ilgili kontroller müşteriye geçecektir. Böylece kanal, yayınlanmış bölümlerin tekrarlarını yayınlama, yayından kaldırma, zamanını değiştirme ve montaj ile kısaltma gibi haklara sahip olacaktır. Dolayısı ile bu tarihten önce, bölümlerin yayınlanmış olması veya müşteriden tahsilat yapılması, hasılatın kaydedilmesini mümkün hale getirmemektedir. 31 Ocak 2017 tarihine kadar, Kar-Zarar Tablosuna hasılat kaydedilemeyecektir. Projeye ilgili katılan maliyet 31 Aralık 2017 tarihinde 591.469,73 TL'dir. Bu nedenle bilançoda raporlanacak özellikli hizmet stoku tutarı 591.469,73 TL olacaktır. 31 Ocak 2017 tarihli Kar-Zarar Tablosu'nda ise 1.400.000 TL hasılat ve 913.369,43 TL satılan malın maliyeti raporlanırken, özellikli hizmet stoklarında projeye ilişkin herhangi bir tutar bulunmayacaktır.

<p>TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx- 31 Aralık 2016 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu</p>	<p>TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Aralık 2016 Tarihli Kısmi Bilanço</p>
<p>Yurtiçi Satışlar (-)Satılan Hizmet Maliyeti _____ Brüt Satış Kârı</p>	<p>Özellikli Hizmet Stokları 591.469,73TL</p>
<p>TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx-31 Ocak 2017 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu</p>	<p>TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Ocak 2017 Tarihli Kısmi Bilanço</p>

Yurtiçi Satışlar	1.400.000 TL	Özellikli Hizmet Stokları
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>913.369,43 TL</u>	
Brüt Satış Kârı	486.630,57 TL	

3.5.2. Lisans Dönemi Boyunca Fikri Mülkiyet Erişimi

A Yapım Şirketi ve kanal arasındaki sözleşmeye göre, fikri mülkiyet hakkı yalnızca on dört bölümün yayınlanacağı süre için geçerli olacaktır. On dört haftalık sürede, bölümlerin yayınlanması veya yayın saatinin değiştirilmesi gibi kararlar kanal tarafından verilebilmektedir. Bölümlerin tamamının yayınlanmasının ardından, dizinin tekrarlarının yayınlanması veya yayınlanacağı diğer kanalların belirlenmesi gibi kararlar A Yapım Şirketi tarafından alınabilecektir. Bu durumda kanala, fikri mülkiyet erişim izni verilmiş olmaktadır. Böylece işletme, Şekil 2'deki şartların tamamının sağlanıp sağlanmadığını kontrol etmelidir. Şartlar karşılanmıyor ise hasılat belirli bir tarihte gerçekleşmiş olarak kabul edilmelidir ve a) şıkkındaki gibi raporlanmalıdır. Şartların karşılanması durumunda ise işletme lisans verme taahhüdünü zamanla yerine getirilen bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmelidir. Çünkü müşteri işletmenin fikri mülkiyetine erişim sağlama ediminden doğan faydayı edim ifa edildiği sırada almakta ve tüketmektedir. (TFRS 15, Md. 60) 31 Aralık 2016'da, A Yapım Şirketi, girdi yöntemi veya çıktı yöntemine göre ilerlemeyi tespit etmeli, ilişkili hasılatı finansal tablolara kaydetmelidir.

a) İlerleme Seviyesinin Girdi Yöntemine Göre Belirlenmesi

Girdi yöntemine göre ilerlemenin ölçülmesinde, katlanılan işçilik saati, makine saatleri veya maliyetler ölçüt olarak alınabilecektir. Her bir ölçüt raporlanacak hasılat ve maliyet tutarında ufak farklılıklar yaratacaktır. Fakat işletmenin katlandığı maliyetleri ölçüt alması durumunda Finansal Durum Tablosu'nda Özellikli Hizmet Stokları raporlanmamış olacaktır. Çünkü katlanılan maliyetlerin, projenin tamamlanması için katlanılması beklenen toplam maliyetlere oranlanması yolu ile ilerleme seviyesi belirlenecektir.

Katlanılan Maliyetlerin Ölçüt olarak Kabul Edilmesi Durumunda Raporlama

Raporlanacak işlem bedelinin hesaplanmasına maliyetlerin ölçüt olarak kullanılması durumunda özellikli hizmet stoklarından bahsedebilmek mümkün değildir. Çünkü raporlanacak işlem bedeli tutarı katlanılan maliyet ve tahmini toplam maliyet yordamı ile hesaplanan tamamlanma oranına göre hesaplanmaktadır. Dolayısı ile katlanılan maliyetin tamamı dönem sonunda Kar-Zarar tablosuna yansıtılabilmektedir.

GİRDİ				
YÖNTEMİNE	(Katlanılmış Emek ve Girdiler /			
GÖRE	= Katlanılması Beklenen Toplam	X	Beklenen	
RAPORLANACAK	Emek ve Girdiler)		İşlem Bedeli	
İŞLEM BEDELİ				

Raporlanacak İşlem Bedeli = (591,469,73 / 913.369,43) x 1.400.000 TL

31 Aralık 2016 = 906.597,00 TL

TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx-31 Aralık 2016 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu		TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Aralık 2016 Tarihli Kısmi Bilanço	
Yurtiçi Satışlar	906.597,00 TL	Özellikli Hizmet Stokları	
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>591,469,73 TL</u>		
Brüt Satış Kârı	315.127,27 TL		

Saat Bazında Harcanan Emegın Ölçüt olarak Kabul Edilmesi Durumunda Raporlama

31 Aralık 2016 tarihinde incelenen işçi süre kartlarına göre, toplam 184 saat çalışılmış olduğu tespit edilmiştir. Geriye kalan sürenin, 105 saat olacağı tahmin edilmiştir. Bu durumda raporlanacak işlem bedeli aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

GİRDİ				
YÖNTEMİNE	(Katlanılmış Emek ve Girdiler /			
GÖRE	= Katlanılması Beklenen Toplam	X	Beklenen	
RAPORLANACAK	Emek ve Girdiler)		İşlem Bedeli	
İŞLEM BEDELİ				

Raporlanacak İşlem Bedeli = (184 / 289) x 1.400.000 TL

31 Aralık 2016 = 891.350,00 TL

1 Seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde dönemsellik kavramı; "İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının

diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır” şeklinde tanımlanmaktadır. Yine aynı tebliğde gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesinin ve hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılmasının gerekliliği vurgulanmaktadır.

Benzer bir açıklama da TMS/TFRS Kavramsal Çerçeve'nin A17. maddesinde yapılmaktadır. Bu maddeye göre işletmeler, tahakkuk esas gereğince nakit giriş ve çıkışını dikkate almaksızın, ekonomik hakları ve kaynakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde göstermelidir. Bu nedenle maliyetin hesaplanan işlem bedeli ile karşılaştırılması ve benzer biçimde döneme ait hesaplanan maliyetlerin Kar-Zarar tablosuna kaydedilmesi, katlanılmış fakat henüz gelir ile ilişkilendirilemeyecek maliyetlerin ise özellikle hizmet stoku olarak raporlanması tebliğ ile tutarlılık gösterecektir. Kar-Zarar tablosuna aktarılabilecek maliyet tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Kar-Zarar Tablosuna Kaydedilecek Maliyet Tutarı	=	(Katlanılmış Emek/Katlanılması Beklenen Toplam Emek)	x	Toplam Maliyet
--	---	--	---	-------------------

Kar-Zarar Tablosuna

Kaydedilecek Maliyet = (184 / 289) x 913.369,43 TL

Tutarı = 581.522,41 TL

Özellikli Hizmet Stoku Tutarı = 591.469,73 TL - 581.522,41 TL

= 9.947,32 TL

TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx-31 Aralık 2016 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu		TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Aralık 2016 Tarihli Kısmi Bilanço	
Yurtiçi Satışlar	891.350,00 TL	Özellikli Hizmet Stokları	9.947,32 TL
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>581.522,41 TL</u>		
Brüt Satış Kârı	309.827,59 TL		

b) İlerleme Seviyesinin Çıktı Yöntemine Göre Belirlenmesi

Çıktı yönteminde, o güne kadar tamamlanmış edim ile ilgili araştırmalar, ulaşılan hedefler, geçen süre ile üretilen veya teslim edilen birimler ölçüt olarak alınabilmektedir. (TFRS 15, Md B15) Bu sözleşme için kullanılabilir en uygun ölçüt teslim edilen bölümler olarak kabul edilebilecektir. Çıktı yöntemine göre ilerleme seviyesi aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir.

ÇIKTI YÖNTEMİNE GÖRE RAPORLANACAK İŞLEM BEDELİ	=	(Devredilen Hizmetlerin Değeri / Sözleşmede Taahhüt Edilen Geriye Kalan Hizmetlerin Değeri)	X	Beklenen İşlem Bedeli
--	---	---	---	--------------------------

$$\begin{aligned} \text{Raporlanacak İşlem Bedeli} &= (8 / 14) \quad \times \quad 1.400.000 \text{ TL} \\ \text{31 Aralık 2016} &= 800.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Raporlanacak işlem bedelinin çıktı yöntemine göre hesaplanması durumunda da Kar-Zarar tablosuna kaydedilecek hasılat ile katlanılan maliyetlerin karşılaştırılması yapılmalıdır.

Kar-Zarar Tablosuna Kaydedilecek Maliyet Tutarı	=	Devredilen Hizmetlerin Değeri/ Sözleşmede Taahhüt Edilen Geriye Kalan Hizmetlerin Değeri	X	Toplam Maliyet
--	---	---	---	-------------------

$$\begin{aligned} \text{Kar-Zarar Tablosuna} \\ \text{Kaydedilecek Maliyet} &= (8/14) \times 913.369,43 \text{ TL} \\ \text{Tutarı} &= 521.925,39 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Özellikli Hizmet Stokları} &= 591.469,73 \text{ TL} - 521.925,39 \text{ TL} \\ &= 69.544,34 \text{ TL} \end{aligned}$$

TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi xxx-31 Aralık 2016 Dönemi Kısmi Gelir Tablosu		TFRS'ye Göre A Yapım Şirketi 31 Aralık 2016 Tarihli Kısmi Bilanço	
Yurtiçi Satışlar	800.000,00 TL	Özellikli Hizmet Stokları	69.544,34 TL
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>521.925,39 TL</u>		
Brüt Satış Kârı	278.074,61 TL		

5. SONUÇ

Bu çalışmada TMS 2 Stoklar standardı, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardından faydalanılarak hizmet sunumlarına ilişkin hasılat ve hizmetin stoklanması incelenmiştir. Genel olarak hizmet, üretildiği anda satışı gerçekleşen, soyut bir kavramdır. Fakat sektörün genişlemesi ve çeşitlenmesi sebebiyle bazı hizmet sunumları zorunlu olarak uzun süre gerektirmektedir. TMS 2'deki, verilen hizmet ile ilgili hasılatın finansal tablolara kaydedilememesi durumunda ilgili maliyetler stok hesabına alınır ibaresinden yola çıkılmış, hasılatın finansal tablolara kaydedilemeyen kısmı ile ilişkili maliyetlerin hangi biçimlerde ortaya çıkabileceği teorikte ve pratikte bir uygulama ile açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın neticesinde, aynı finansal veriler ile, farklı yöntemlerin uygulanması sebebiyle, farklı tutarlarda raporlanan hasılat, satılan malın maliyeti ve özellikli hizmet stokları hesaplanmıştır.

Aynı zamanda hizmet işletmelerinin her geçen gün faaliyet alanlarının genişlemesi ve sermayelerinin büyümesi, onları yatırımcıların gözünde daha cazip hale getirmektedir. Bu büyüme ile finansal tablo kullanıcılarının sayısı da artmaktadır. Finansal tabloların şirket performansı ve finansal durumunu en doğru biçimde yansıtması, sağlıklı ekonomik ilişkilerin sürdürülebilmesi açısından önemlidir. Bu nedenle hizmet işletmelerinin finansal tablolarındaki en önemli kalemi olarak Kabul edilebilecek hasılatın ölçümü ve kaydedilmesi titizlik gerektirmektedir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri gibi iki önemli standardı yürürlükten kaldırarak, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Standartta her ne kadar hasılatın gerçekleşmesi ile ilgili raporlama sorunlarına çözüm getirilmek istenmiş olsa da, sözleşmelerin niteliğinin belirlenmesi karmaşık bir süreç olarak görünmektedir. Yöntem farklılığının, sonuçlarda etkili olması

sebebiyle, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve anlaşılabilirliği için daha titiz davranmak gerekecektir.

KAYNAKÇA

Aktaş, R., Varol, İ.D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 27-50.

Arpacı, A. Ö. (2012). Tahakkuk ve Dönemsellik İlkelerinin Dönem Sonu İşlemlerine Etkisi. Çevrimiçi www.alomaliye.com,

Karahan, K. (2000). Hizmet Pazarlaması. İstanbul: Beta Yayınları.

Kaval, H. (2012). Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması. Çevrimiçi www.akademikdenetim.com.tr.

Keskin, A.İ. ve Dinçer, B. (2015). UFRS 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. Maliye Finans Yazıları, 103, 219-246.

Köse, T., Çelikay D.Ş. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. Mali Çözüm, 19-44.

Marşap, B. (2001). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi. Mevzuat Dergisi, Sayı 41. Çevrimiçi www.mevzuatdergisi.com,

Örmeci, M. (2012) Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları. Çevrimiçi www.muhasabe.gen.tr.

Özerhan, Y., Marşap, B., Yanık, S.S. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17/2, 193-226.

Saban, M., Gürkan, S., Vargün H. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(1), 43-64.

Sayım, F., Aydın, V. (2011). Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistematiğe Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri ile Etkileşimine Dair Teorik bir Çalışma. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 29, 245-262.

Türkiye Muhasebe Standartları. (2005) TMS 12 Stoklar Standardı. Çevrimiçi <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrk%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS2.pdf>.

Türkiye Muhasebe Standartları. (2005). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı. Çevrimiçi

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>

Türkiye Muhasebe Standartları. (2005) TMS 18 Hasılat Standardı. Çevrimiçi

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS18.pdf>

Türkiye Muhasebe Standartları. (2017). Çevrimiçi

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf

Uçak, C. (2012). Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi”, (Çevrimiçi) www.muhasabetr.com.

Vergi Usul Kanunu. (1961). Çevrimiçi

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

FUTBOL KULÜPLERİNDE İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Doç. Dr. Davut AYGÜN^a
Elif ULUCENK^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Study)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 689-710

ÖZ

Günümüzde endüstriyel bir kimliğe bürünen futbolun oluşturduğu ekonominin, başlıca aktörleri olan futbolcularıyla ilgili mali nitelikli işlemleri muhasebe biliminin ilgi alanlarından birini oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, futbol ekonomisinin en önemli birimleri olan futbol kulüplerindeki en değerli insan kaynağı olarak futbolcularla ilgili işlemlerin Tek Düzen Muhasebe Sistemi kapsamında incelenmesidir. Bu amacı gerçekleştirmek için Türkiye’de Süper Toto Süper Ligde yer alan halka açık olmayan bir futbol kulübünün muhasebe müdürüyle mülakat yöntemiyle görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Yapılan görüşmeler neticesinde ilgili futbol kulübünde futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemlerin Tek Düzen Muhasebe Sistemi’ne uyumlu olarak muhasebeleştirildiği belirlenmiştir. Ancak mevcut uygulamanın bazı konuları açıklamada yetersiz kaldığı, bu bağlamda futbolcularla ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesinde insan kaynakları muhasebesi gibi yeni uzmanlık alanlarından daha fazla yararlanılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: İnsan Kaynakları Muhasebesi, Futbol Kulüpleri, Futbolcuların Muhasebe İşlemleri.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Aygün, D., Uluçenk, E. (2019). Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 689-710.

* Makalenin gönderim tarihi: 16.01.2019; Kabul tarihi: 01.02.2019, iThenticate benzerlik oranı %5

^a Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, davut.aygun@erdogan.edu.tr,

ORCID: 0000 0003 3277 9343

^b İnönü Üniversitesi, SBE Dr. Öğrencisi, elifulucenk@outlook.com, ORCID: 0000 0001 6545 6621

ACCOUNTING PRACTICES FOR HUMAN RESOURCES ACTIVITIES IN FOOTBALL CLUBS

ABSTRACT

Today, the economy of football, which is formed by an industrial identity, is one of the fields of interest of the accounting science. The aim of this study is to examine the transactions of footballers as the most valuable human resource in the football clubs, which are the most important units of the football economy, within Uniform Accounting System. To accomplish this goal, interviews with an accounting manager who works for a super league football club located in a closed ring in Turkey were conducted. As a result of the interviews, it has been determined that the financial transactions related to footballers in the related football club are accounted in accordance with the Uniform Accounting System. However, it has been achieved that the current practice is insufficient to account for some issues, and that human resources accounting practices should be used more in accounting for transactions related to footballers in this context.

Keywords: Human Resources Accounting, Football Clubs, Accounting Procedures of Footballers.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ¹

Küreselleşmenin bir sonucu olarak futbol, ulaştığı yapı itibariyle diğer spor dallarından ayrılarak kendi ekonomisini yaratmayı başarmıştır. Sportif faaliyetlerin yanında ticari bir kimliğe bürünen futbol kulüpleri, Dünya ekonomisinde tartışmasız en önemli ekonomik birimlerden birini oluşturmakta ve çeşitli disiplinlerin literatüründe sıklıkla yer edinmektedir. Mali gücü ve piyasalara yön verebilme kabiliyeti ile pek çok bilim dalı futbolun ulaştığı konumu açıklama çabasına girmiş ve futbol bilhassa ekonomiyle ilgili kesimlerin son yıllarda odak noktalarından biri durumuna gelmiştir.

Hizmet sektörünün ilerleyişi ile paralel olarak ekonomide işletmelerin sahip olduğu en büyük rekabet güçlerinden biri halini alan insan kaynağı, özellikle bazı iş alanlarında; teknoloji, makine, ekipman gibi maddi yapı taşıyan sabit sermaye yatırımlarına kıyasla çok daha hayati bir konuma sahip olabilmektedir. Geline noktada, entelektüel sermayenin en kilit parçasını oluşturan insan kaynağı ile ilgili işlemlere muhasebe biliminin duyarsız kalması mümkün değildir. Dolayısıyla muhasebe biliminin insan kaynağı ile ilgili her türlü mali nitelikli işlemleri açıklama çabası sonucunda yeni uzmanlık alanlarına ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Böylece, insan kaynağının ekonomide edindiği yer itibariyle, futbol kulüplerinde futbolun aktörleri olan futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemler de insan kaynakları muhasebesi gibi yeni bir bakış açısıyla açıklanma ihtiyacı taşımaktadır.

¹ Bu makale Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi–SBE’nde hazırlanan “Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynakları Muhasebesi Uygulamaları” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

Bu çalışma, futbol kulüplerinde en önemli insan kaynağı olan futbolcularla ilgili faaliyetlerin Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne uyumlu olarak nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamayı amaçlamaktadır. Çalışmada ilk olarak futbol ve futbolun oluşturduğu ekonomiye değinilmiş, ardından işletmelerde önemi giderek artan insan kaynağı, insan sermayesi ve entelektüel sermaye gibi kavramlar tanıtılmış olup daha sonra ise bir futbol kulübünün sahip olduğu insan kaynağı içerisinde en önemli yeri edinen futbolcularla ilgili faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

2. FUTBOL VE FUTBOL EKONOMİSİ

Günümüzün vazgeçilmez unsurlarından biri olan sporun, kişi ile toplum arası ilişkileri düzenlemede etkin bir role sahip olduğu ileri sürülebilir. Spor dalları içerisinde en bilinen ve en geniş seyirci kitlesine sahip olan futbol, her ne kadar bir spor branşı olarak kategorileştirilse de gerek yarattığı gelir kaynağıyla gerek rekor ücret ve maliyet yapısıyla ticari evrimini tamamlayarak başlı başına bir sektör halini almıştır (Kuyucu, 2014, s. 164). Geline nokta futbol ile ilgili işlemler ekonomiyle ilgili kesimlerin odak noktalarından birini oluşturmaktadır.

Spor branşı olarak kategorileştirilmekte iken ticari bir kimliğe bürünen futbolun gösterdiği yapısal değişim küreselleşmenin bir sonucu olarak kabul edilebilir. Küresel bazda hiçbir olgunun başaramayacağı sistemi kuran futbol oyunu bugün dünyanın her ülkesinden farklı konumlardaki kişilere ortak ilgi alanı sunmakta ve aynı zamanda küreselleşme kavramını da beslemektedir. Her geçen gün biraz daha büyüyen futbol, uluslararası etkileşimi de kuvvetlendirmektedir. Dünya'nın tek tipleşmesini sağlamak amacıyla yaratılan ortak ihtiyaçları karşılamada büyük sorumluluk taşıyan futbol aynı zamanda farklı yapıların birbirini tanımaya da olanak sağlamaktadır. Gerçekleşen her müsabaka, rekabet içine giren milletlerin birbirini daha yakından tanımaya ve böylece birbirinden haberdar olmalarına zemin hazırlamaktadır (Talimciler, 2008, s. 90). Ulusların birbiriyle etkileşimi dünyanın aslında olduğundan çok daha küçük görülmesine ve böylece ülkeler arası mesafelerin aşılabileceğine dair çeşitli gruplarca kanaat oluşturulmasını olanaklı kılmaktadır. Bu durum sosyokültürel yapıyı ve ekonomiyi yakından ilgilendirmektedir. Zira bu noktada alınan her karar sosyokültürel yapıyı ve ekonomiyi değiştirme gücüne sahiptir.

Öte yandan, sosyokültürel yapı etkileşim halinde olan milletlerin bizzat kendi kültürlerinin transferiyle değişebilmektedir. Örneğin 2010'da FIFA Dünya Kupası'na ev sahipliği yapan Güney Afrika'nın *vuvuzela* isimli müzik enstrümanı bir anda tüm dünyada tanınmayı başarmıştır. Üstelik kültürünü diğer ülkelere tanıtmayı başaran Güney Afrika dönemin tek kazananı değildi. Bu bağlamda *vuvuzelanın* üretimini yapan Çin'de

dünyanın yeni tanıdığı bu enstrümandan ciddi kazançlar elde etmiştir. Görüldüğü üzere olay yalnızca sosyokültürel yapının değişiminden ibaret değildir. Bir kültürün transferi aynı zamanda ilgili grupların ekonomisini de yakından etkilemektedir. Dolayısıyla ekonomi, birbirinden haberdar olan milletler, tanışan halklar arasında doğan yeni ihtiyaçlar, mevcut ve potansiyel sponsorluklar, yeni yatırımlar tasarlayan potansiyel yatırımcılar ve bu ortama zemin hazırlayan futbolun yeni ihtiyaçları gibi pek çok olguyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu bağlamda futbol ilgililerine maddi bağlamda her zaman kazandıran bir ticari alan olmuştur. İlk etapta futbolcuların kazandığı rekor transfer ücretleri neticesiyle futbolun maddi anlamda kazananı futbolcular gibi görülse de, bugün forma üreten tekstilciden, futbol kulübünde istihdam edilen mavi ve beyaz yakalı tüm personele, futbol kulübüne sponsorluk yapan dev kuruluşlara, reklamcılara ve hatta şirketleşen futbol kulübünün bizzat kendisi dâhil olmak üzere tüm ilgili kesimler, 11 kişinin oyunundan kendi payına düşeni almayı başarmıştır.

Günümüzde sanayi endüstrisini aratmayan futbol ekonomisi yönetim ile siyasetin gündeminde yerini her daim korurken, özellikle ekonomistlerin de ilgi alanlarından birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda futbola dayalı bir ekonomik çevrenin ve yapının oluşması ve bu yapı içerisinde futbolun kitlesel tüketim boyutuna erişmiş olması piyasa dengesi içerisinde açıklanabilecek arz ve talep yapısına kavuşması ekonomistlerin futbola olan ilgilerini arttıran birinci faktör olmuştur. Bu yapı futbolun ve futbol ürünlerinin pazarda yoğun talep görmesinin yolunu da açmıştır (Güneş, 2010, s. 25).

Disiplinler arası işbirliğinin bir yansıması olabilecek şekilde futbol ekonomisi ile pazarlamanın birlikteliği mikro ve makro ekonomiyi besler niteliktedir. Günümüzde bilim veya sanat olduğu halen tartışılmakta olan pazarlama da tıpkı siyaset ve futbol gibi ulaşabildiği en geniş kitleye kendini tanıtabilmeyi hedeflemektedir (Kurmuş, 2010, s. 9; Erdoğan vd., 2011, s. 3; Çırak ve Çavuşoğlu, 2016, s. 92). Bu bağlamda pazarlama disiplini ile futbol ekonomisinin yolu sıklıkla kesişmektedir. Pazarlamanın en güçlü yöntemlerinden biri olan reklamcılıkta sıklıkla futbol ve futbola dair objelerin ve hatta daha büyük bütçeli işler olarak nitelendirilebilecek olan futbolcuların tercih edildiği görülmektedir. Dolayısıyla kazanan ekonomi kazandıran futbola çok şey borçludur (Erdoğan, 2015, s. 3). Yerel mikro ölçekli işletmelerden uluslararası dev kuruluşlara ve hatta ülkelere kadar geniş bir paydaş kitlesine sahip olan, özü itibarıyla futbolcuların emek yoğun mesailerini sonucu faaliyetlerine devam eden futbol ekonomisi her ne kadar soyut yapı göstermiş olsa da sanayiye dahi nüfuz edebilecek güce sahip olduğunu mevcut konumuyla göstermektedir.

Endüstrileşen futbolun sürdürülebilirliğini sağlama noktasında sahip olduğu insan kaynağı da ekonomik açıdan büyük bir öneme sahiptir. Futbol ekonomisi incelendiğinde onu diğer spor branşlarından ayıran ve sanayiyile

dahi rekabet edebilme gücünü sağlayan sahip olduğu insan kaynağıdır (Doğru, 2008, s. 3; Güngör, 2014, s. 18). O halde bu kaynağı rasyonel bir davranış gereği ele almak iktisadi açıdan gerekliliktir. Zira futbolun çıktısı bir nevi hizmettir ve bilindiği üzere hizmet sektöründe başarının sırrı sahip olunan iş görenin niteliği tarafından belirlenmektedir. Futbolun sahip olduğu en kilit insan kaynağı ise *futbolun aktörleri* yani; *futbolcularıdır*. Sürdürülebilirliğini sağlama noktasında futbol yazınında futbolcular her disiplin açısından kendine yer edinmeyi başarmıştır. Ekonominin telaffuz edildiği ortamda ekonomik birim olan işletmenin dili olarak muhasebenin de bu duruma kayıtsız kalması mümkün değildir. Zira ekonominin muhasebenin ürettiği mali veriye ihtiyacı vardır. Ekonominin ve futbol gibi endüstrilerin gelişmesi muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirmesinden geçmektedir. Endüstriyel bir kimliğe bürünerek kendi ekonomisini yaratan futbolla ilgili işlemlerde, duyulan iktisadi kaygı sonucunda oluşan mali nitelikli bilgi gereksinimini gidermek muhasebenin görevi olduğundan futbolcularla ilgili işlemler de muhasebenin ilgi alanlarından birini oluşturmaya başlamıştır. Ayrıca çevresiyle etkileşim halinde olan muhasebe bilimi de, günün ihtiyaçları doğrultusunda kendini yenileyebilmekte ve çeşitli uzmanlık alanlarıyla zenginleşmektedir. Bu bağlamda bilim dalıyla ekonominin girdiği alışverişte tek karşılanan ihtiyaç ekonominin bilgi talebi değildir. Bu etkileşimde bilim dalı da karşıladığı bilgi gereksiniminin yanı sıra kendini geliştirmekte ve yararlı sonuçlar elde etmektedir. Geline noktada futbol kulüplerinde insan kaynağı yani futbolcularla ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesi ihtiyacı *insan kaynakları muhasebesi* gibi yeni çalışma alanlarının gelişmesi sonucunu doğurduğu ifade edilebilir.

3. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAĞI, İNSAN SERMAYESİ VE ENTELEKTÜEL SERMAYE KAVRAMLARI

İnsan kaynağı, işletmelerin mamul üretimi, ticari mal satışı veya hizmet üretimini gerçekleştirebilmesinde ve ticari amaçlarına ulaşmasında yararlandığı sahip olduğu kaynaklardan *insan* olanını ifade etmektedir. Girdinin çıktıya dönüşme sürecinde, kısaca değer oluşumunda kilit role sahip olan insan kaynağı bugün işletme için vazgeçilmez unsurlardan birini oluşturmaktadır. Ancak bir işletme tarafından üretilen değer yalnızca her bir personel tarafından üretilen değer toplamından ibaret olduğu söylenemez (Rati, 2012, s. 39). Zira değer karşılıklı etkileşim sonucunda birbirine temas eden olgular arasındaki pozitif yönlü bir ilerlemedir. Değer oluşumunda, işgücü önemli bir araç olmakla birlikte, işletmenin sahip olduğu diğer iktisadi kıymetler arasındaki etkileşimiyle kendine has bir yapı oluşturduğu ifade edilebilir.

İnsan kaynağıyla ilgili yakından ilgili diğer kavramlar insan sermayesi ve entelektüel sermayedir (Kaya, 2013, s. 9). *İnsan sermayesi*, entelektüel

sermayenin bir unsuru olarak kabul edilmekte ve entelektüel sermaye yapısını besleyen bir temel oluşturmaktadır (Bölükbaşı, 2014, s. 428). İnsan sermayesini en yalın haliyle bir işletmenin çalışanlarına ait bireysel bilgi stoku olarak tanımlamak mümkündür (Bontis vd., 2000, s. 90).

Öte yandan entelektüel sermaye ile ilgili bir tanım birliğine varmak ve değerini tespit etmek oldukça zordur. Bu durum onun soyut yapısı ve işletmelerin sahip olduğu bilginin nicel bir değer ile saptanmasının güçlüğünden kaynaklanmaktadır. Ancak *entelektüel sermayeyi*, insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesinin bir kombinasyonu olarak görerek, en temel özelliğinin insan kaynağının bilgisini iktisadi bir varlığa dönüştürme çabasının olması ve tüm bu çabalar sonucunda işletmeyi rakiplerinden farklı kılarak değer yaratmayı ve yaratılan bu değerle rekabet edebilmeyi sağlayan soyut unsurların somut bir karşılığı biçiminde ifade etmek mümkündür (Çıkrıkçı ve Daştan, 2002, ss. 20-21; Kutlu, 2009, s. 240).

Çalışmanın konusu bahsi geçen bu kavramlar arasında insan kaynağının muhasebeleştirilmesini içermektedir. Bu amaca yönelik olarak uygulama bölümünde, bir futbol kulübünün sahip olduğu insan kaynakları içerisinde en önemli yeri edinen futbolcularla ilgili muhasebe işlemleri üzerinde durulmuştur.

4.UYGULAMA

Günümüzde statüsü, ölçeği, finansman şekli gibi konulara bakılmaksızın bir futbol kulübünün sahip olduğu varlıklar içerisinde en değerli ve en önemli kalemlerinden biri futbolcularıdır. Kendi endüstrisini oluşturan futbolun öznesi olan futbolcularla ilgili mali bilgi ihtiyacı çeşitli muhasebe işlemlerine zemin hazırlamakta ancak belli noktalarda yaklaşımlar farklılaşmaktadır. Bu farklılaşmaya ise başta finansal raporlamada tabi olunan kurumlar ile mevzuatlar ve muhasebeleştirme anlayışı açısından uyum birliğinin olmaması neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle yerel bazda, dernek veya sermayesi halka arz edilmeyen şirket statüsünde faaliyetlerine devam eden futbol kulüpleri ile sermayesi halka arz edilen futbol kulüpleri arasında raporlama farklılığı bulunmakta ve bu farklılığa yerel ve küresel bazda kabul gören normların yetersizliği neden olmaktadır.

4.1. Uygulamanın Amacı ve Kapsamı

Çalışmanın amacı; Karadeniz Bölgesi'nde kurulmuş Spor Toto Süper Ligde yer alan, A.Ş. statüsünde ve hisse senetleri halka arz edilmeyen bir futbol kulübünün varlığı olarak ele alınan futbolcularıyla ilgili özellikli durumlara ilişkin gerçekleştirdiği muhasebe işlemlerini örnek olaylar üzerinden açıklamaktır.

4.2. Uygulamanın Yöntemi ve Varsayımları

Uygulamada söz konusu futbol kulübünün muhasebe müdürü ve bölümde çalışan muhasebecilerle yüz yüze görüşmeler yapılarak bilgi setine ulaşılmıştır. Futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu olarak incelenmiştir.

4.3. Futbol Kulübünün Özellikli Durumlar Karşısında Gerçekleştirdiği Muhasebe İşlemleri

Çalışmanın bu kısmında çeşitli konu başlıkları altında, incelenen futbol kulübünün futbolcularla ilgili gerçekleştirdiği muhasebe işlemleri örnek olaylar üzerinden açıklanmaktadır. Futbol kulübü çalışmada *E Spor Kulübü* olarak isimlendirilmekte olup, incelenen futbol kulübünün ilişki halinde olduğu tarafların gösteriminde de aynı yaklaşım benimsenmiştir.

4.3.1. Futbolcu Alım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulüplerinin futbolcu alım işlemleri bedelli ile bedelsiz transfer, bedelli ile bedelsiz (paralı-parasız) takas ve alt yapıdan yetişen oyuncuyla profesyonel sözleşme imzalanması biçiminde gerçekleşmektedir. Bedelli transfer işlemi, futbol kulübünün transfer etmek istediği futbolcunun kulübüne bonservis bedeli ödeyerek gerçekleştirdiği durumu temsil etmektedir. Bedelsiz transfer işlemi ise, transfer edilecek futbolcuyla ilgili herhangi bir bonservis bedeli ödemediği sadece futbolcunun kendisine yapılan transfer ücreti ödemesini içermektedir. Kulüpler arası futbolcu takas işlemlerinde ise bedelli takas; karşı takımın oyuncusunun bedeli bilinmesi ve takasa tabi tutulan futbolcuların arasında farkın tespit edilmesine olanak sağlayan uygulamayı ifade etmektedir. Bedelsiz takas ise takas işlemi sonucunda kulübün aldığı futbolcunun bedelinin bilinmemesi durumu olarak açıklanabilir. Alt yapıdan yetişen oyuncuyla profesyonel sözleşme imzalanmasında görüşülen kulüpten elde edilen bilgilere göre, alt yapıdan gelen oyuncunun değerinin federasyon tarafından belirlenen yaş baraj sistemi doğrultusunda hesaplandığı ve bedelin futbolcunun değeri olarak kabul edilerek futbolcu alım işlemleri arasında ele alınabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, bonservisi elinde olan bir futbolcuyu kulübün takıma transfer etmek için ödemiş olduğu imza parası uygulaması da futbolcu alım işlemlerinde dikkat çeken hususlardan birini oluşturmaktadır. Aşağıda futbolcuların alımlarıyla ilgili belirtilen ayrımlara dikkat edilerek öncelikle bedelli ve bedelsiz transferin muhasebeleştirilmesi için örnek olaylara yer verilmiş, ardından bedelli ile bedelsiz takas örneği incelenmiştir. Daha sonra alt yapı oyuncusuyla profesyonel sözleşme yapılması durumu ile bonservisi elinde olan bir futbolcuya verilen imza parası uygulamasının muhasebeleştirilmesine yönelik örnek olaylar geliştirilmiştir (Kayıtlarda işlemlerle ilgili her türlü dolaylı ve dolaysız vergi göz ardı edilmiştir).

Örnek Olay: E Spor G Spor'un sözleşmeli futbolcusu K' yı bonservis ücreti olarak 1.000.000 \$ ve futbolcunun kendisine 850.000 \$ ödeyerek takımına transfer etmiştir. Söz konusu işlemin 01.01.2018 tarihinde gerçekleştiğini \$ kurunun ise 4.51 TL olduğu ve futbolcuyla gerçekleştirilen sözleşmenin 5 yılı kapsadığı varsayılmaktadır.

Çalışmada incelenen futbol kulübü ile yapılan görüşmeye göre, muhasebe kayıtlarında kullanılan yardımcı hesapların federasyon tarafından belirlendiği bilgisine ulaşılmıştır. İlaveten, işlem \$ para birimiyle gerçekleştirildiğinden öncelikle işlemin gerçekleştiği günün Merkez Bankası alış kuru ile TL'ye çevrilmesi ve daha sonra muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir.

Bonservis Bedelinin Kaydı

.....01.01.2018.....		
260 Haklar Hesabı	4.510.000	
260.01. Bonservis Bedeli		
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı		4.510.000
336.01 Kulüplere Transfer Borçları		
1.000.000 \$ x 4.51 TL = 4.510.000 TL		

Futbolcu K'ya Ödenen Tutarın Kaydı

.....01.01.2018.....		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	3.833.500	
280.01. Aktifleştirilen Transfer Ücreti		
102 Bankalar Hesabı		3.833.500
850.000 \$ x 4.51 TL = 3.833.500 TL		

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında bonservis bedelinin ödeme şekline göre yazılacak hesapların değişeceğini ve uygulamada 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı yerine 329 Diğer Ticari Borçlar Hesabının da kullanıldığını belirtmek gerekir. Öte yandan kulüp tarafından futbolcunun kendisine yapılacak olan transfer ücreti ödemesinin aktifleştirilmiş gider (duran varlık) olarak ele alındığı, her bilanço tarihinde ilgili döneme tekabül eden tutarın 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına çekileceğini ve buradan da 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına devredilerek dönem gideri olarak muhasebeleştirileceğini ifade etmek gerekir. Uygulamada en çok bonservis bedeli ile transfer ücretinin ödenmesi durumunun meydana geldiği fakat futbol kulübüne bir bedel ödmeden de sadece futbolcunun kendisine transfer ücretinin ödenmesinin de mümkün olduğu görüşülen futbol kulübü tarafından belirtilmiştir. Dolayısıyla yukarıdaki örneğin aksine futbolcu alımında yalnızca futbolcuya ödenen bir bedel olması ve futbolcunun eski

kulübüne ödenecek bir bedelin bulunmaması durumunda, kulübün bu transfer işlemiyle ilgili 260 Haklar Hesabında takip edeceği bir tutar olmayacağını ifade etmek gerekir.

Örnek Olay: E Spor 01.01.2018 tarihinde bonservis bedeli ödemedi futbolcu M ile anlaşmış ve transfer ücreti olarak 4.500.000 TL ödemiştir.

Bonservis Bedeli Ödemedi Futbolcu M'nin Alış Kaydı

.....01.01.2018.....		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	4.500.000	
280.01. Aktifleştirilen Transfer Ücreti		
102 Bankalar Hesabı		4.500.000

İncelenen futbol kulübüyle yapılan görüşmeler sonucunda elde edile bilgilere göre, bir futbolcuyla ilgili bonservis bedeli ödemedi sadece futbolcuya transfer ücreti ödemek bedelsiz alım anlamına gelmektedir. Bu durumda ödenen bedelin 260 Haklar Hesabında değil, 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında izlenmesi tercih edilmektedir. Dolayısıyla bedelli alımda ödenen bonservis bedeli futbolcuların alım şeklini temsil etmektedir.

Örnek Olay: E Spor 01.01.2018 tarihinde futbolcu Ç'yi değeri 650.000 TL olan futbolcu V ile takas etmiştir. Ç' nin bedeli 1.000.000 TL olup, henüz ayrılmış bir amortisman değeri bulunmamaktadır.

Futbolcu V' nin E Spor'a Transferi

.....01.01.2018.....		
260 Haklar Hesabı	650.000	
260.02. Bonservis Bedeli		
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı		650.000

Futbolcu Ç'nin Transferinde Hasılat Boyutu

.....01.01.2018.....		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	1.000.000	
600 Yurtiçi Satışları Hesabı		1.000.000

Transferden Doğan Borcun Alacaktan Karşılana Kısımının Mahsubu

.....01.01.2018.....		
336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı	650.000	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı		650.000

Futbolcu Ç'nin Transferinde Maliyet Boyutu

.....01.01.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	1.000.000	
260 Haklar Hesabı		1.000.000
260.01. Bonservis Bedeli		

Uygulamada, yukarıdaki kayıtlarda yer alan 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı yerine 320 Satıcılar Hesabının ve 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı yerine 120 Alıcılar Hesabının alternatif olarak kullanıldığını belirtmek gerekir. Ayrıca uygulamada takas edilen futbolcu Ç'nin maliyet kaydında 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı yerine 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında tutarın gösterildiğine rastlanılmıştır. Ancak söz konusu kayıt futbolcunun kulübe olan maliyetini ifade ettiğinden burada 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabının kullanımı tarafımızca doğru bulunmamaktadır. Zira burada yer alan tutarın futbolcunun maliyetiyle ilişkilendirilebilecek bir maliyet hesabı olması gerekecektir. Daha sonra 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenen tutar yansıtılarak dönem gideriyle ilişkilendirilebilmek amacıyla en sonunda faydası tükenmiş maliyeti temsil eden 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına devredilecektir. Ayrıca yukarıdaki kayıtlarda iki futbolcunun bonservis bedellerinin aynı olmamasından dolayı oluşan fark; sözleşme koşullarına göre futbolcu V'nin takımı tarafından karşılanma veya E Spor tarafından gider yazılmayla kapanacaktır.

Örnek Olay: E Spor 260 Haklar Hesabında takip ettiği futbolcusu Ç'yi K Spor'un bedelsiz futbolcusu C ile takas etmiştir. Ç'nin bedeli 1.000.000 TL olup henüz ayrılmış bir amortisman değeri bulunmamaktadır.

Futbolcu Ç ile İlgili Hesabın Kapatılması

.....01.01.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	1.000.000	
260 Haklar Hesabı		1.000.000
260.01. Bonservis Bedeli		

E Spor yalnızca futbolcu Ç'nin bedelini giderleştirmekte ve C'nin bedeli olmadığı için burada söz konusu takasa ilişkin yapılacak başka bir kayıta gerek bulunmamaktadır.

Örnek Olay: E Spor 01.01.2018 tarihinde kendi alt yapısında yetiştirdiği futbolcu T ile 900.000 TL karşılığında profesyonel bir sözleşme imzalamıştır.

Alt Yapı Oyuncusuyla Yapılan Sözleşmenin Kaydı

.....01.01.2018.....		
260 Haklar Hesabı	900.000	
260.01. Bonservis Bedeli		900.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı		

İncelenen kulüple yapılan görüşmeden elde edilen bilgiye göre,yukarıdaki kayıta belirtilen 900.000 TL'lik tutarı kulübün belirlediği ancak bu tutarı belirlerken federasyonun uyguladığı yaş baraj sisteminin referans alındığı ifade edilebilir. Yukarıdaki örnekte tutar herhangi bir hesaplama dayandırmadan durumun izah edilebilmesi için verilmiş bir tutardır.

Örnek Olay: E Spor bonservisi elinde olan futbolcu F ile 750.000 TL imza parası karşılığında 01.01.2018 tarihinde anlaşmış olup ilgili bedeli bankaya verilen talimat ile ödenmiştir.

İmza Parasının Ödenmesi Kaydı

.....01.01.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	750.000	
102 Bankalar Hesabı		750.000

İncelenen kulüple yapılan görüşmelerden elde edilen bilgiye göre, kulübün transfer etmek istediği futbolcuya imza parasını tek seferde ödediği ve genelde uygulamanın da bu şekilde olduğunu belirtmiştir.

4.3.2. Fesih İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübü ile futbolcu arasında yapılan sözleşme bazı durumlarda feshedilebilir. Ancak taraflarınfesih işleminin hukuki sonuçlarına, fesihe neden olan durumların mahiyeti göz önünde bulundurularak tabi olacağını belirtmek gerekir. Aşağıdaki örnekte karşılıklı anlaşma yoluyla fesih gerçekleşmesi varsayımıyla muhasebe kayıtları yapılmaktadır.

Örnek Olay: E Spor,futbolcu G'yi daha önceki takımına 4.000.000 TL bonservis bedeli ve kendisine 2.500.000 TL transfer ücreti ödeyerek 2018 yılında 5 yıllığına transfer etmiştir. Ancak futbolcu G ile henüz sözleşmesi sonlanmadan 01.01.2020 tarihinde karşılıklı anlaşarak fesih gerçekleştirmiştir. Sözleşmede daha önceden kararlaştırılan fesih bedeli 1.000.000 TL'dir. Sözleşmenin fesih tarihine kadar gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

2018 ve 2019 Yıllarında Yapılacak Amortismanla İlişkin Muhasebe Kayıtları

.....31.12.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	800.000	
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		800.000
4.000.000 TL x 0.20 = 800.000 TL Normal yöntem 1/5 yıl = 0.20)		

Futbolcuya Ödenen Bedelin Uzun Vadeden Kısa Vadeye Aktarım Kaydı

.....31.12.....		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	500.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı		500.000
280.01. Aktifleştirilen Transfer Gideri		
2.500.000TL /5 yıl = 500.000 TL		

Aktifleştirilen Giderin Dönem Giderine Tekabül Eden Tutarının Muhasebeleştirilmesi

.....31.12.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	500.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		500.000

Sözleşmenin Feshedilmesi Durumunda 01.01.2020 Yılı Muhasebe Kayıtları

.....01.01.2020.....		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	1.500.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı		1.500.000
280.01. Aktifleştirilen Transfer Gideri		

.....01.01.2020.....		
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	1.000.000	
335 Personele Borçlar Hesabı		1.000.000

.....01.01.2020.....		
335 Personele Borçlar Hesabı	1.000.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	500.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		1.500.000

.....01.01.2020.....		
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.600.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	2.400.000	
260 Haklar Hesabı		4.000.000
260.01. Bonservis Bedeli		

5 yıllık sözleşme yapılan bir futbolcuyla ilgili, sözleşmenin henüz süresi dolmadan feshedilmesinden dolayı 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında faydası tükenmeyen tutarı temsil eden bir bakiye değer bulunmaktadır. Ancak sözleşmenin feshedilmesi halinde artık futbolcuyla ilgili gelecek yıllarda sağlanacak ekonomik bir yarar olmadığından bu hesabın kapatılması gerekmektedir. Böylece, E Spor fesih işleminde iki durum ile karşı karşıya kalmaktadır. İlki, sözleşme esnasında futbolcu G'ye gelecek 5 yılda kulübün oyuncusu olacağı ve kulübe sağlayacağı yarar için 5 yıllık bir bedel ödenmiş ancak kulüp ödemiş olduğu bu bedelden sadece 2 senelik süreyi futbolcunun hizmet ifasıyla karşılayabilmiş yani, ödemiş olduğu bedelden 3 senelik kısmını halen karşılayamamıştır. Bu kısım aslında futbolcunun almış olduğu bedel içerisinde yerine getirmediği 3 senelik hizmet ifa yükümlülüğü biçiminde yorumlanabilir. Bir diğer durum ise, sözleşme feshedildiği zaman ortaya çıkacak olan fesih bedelidir. Bu da kulübün futbolcuya karşı olan yükümlülüğünü göstermektedir. Burada muhasebeleştirme adına yapılacak işlem, bir nevi mahsup işlemi olarak görülebilir. Dolayısıyla söz konusu işlemin muhasebeleştirilmesinde genelde giderleştirme mantığıyla uyumlu, özelde giderleştirme türünün değiştiği görülmektedir.

Ancak yukarıdaki kayıtların *karşılıklı fesih* olması halinde geçerli olduğunu belirtmek gerekir. Belli durumlarda kulübün futbolcuya, futbolcunun kulübe fesih bedelini ödeyeceğini belirtmek gerekmektedir. Dolayısıyla futbol kulübü futbolcuya fesih bedeli ödeyebileceği gibi futbolcunun kulübe fesih ile ilgili bir bedel ödemesi de mümkün olabilmektedir.

4.3.3.Futbolcunun Başka Bir Kulübe Transferinin Muhasebeleştirilmesi

Futbolcular sözleşmeleri sona ermeden başka bir takıma transfer olabilirler. Futbol kulübü açısından bir satış işlemi olarak ifade edilebilecek bu durum karlı, zararlı veya başabaş satış biçiminde gerçekleşebilmektedir.

*Örnek Olay:*E Spor daha önce D Spor' dan 2.500.000 TL bonservis bedeliyle transfer etmiş olduğu, futbolcu A' yı Z Spor' a 01.01.2020 tarihinde 3.000.000 TL' ye satmıştır. Futbolcuyla ilgili 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabının satış tarihindeki değeri 1.000.000 TL' dir.

Z Spor' a Satışıyla İlgili Kayıt

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

.....01.01.2020.....		
102 Bankalar Hesabı	3.000.000	
600 Yurtiçi Satışları Hesabı		3.000.000
600.01 Bonservis Bedeli Geliri		

Futbolcu A'nın Maliyetine İlişkin Kayıt

.....01.01.2020.....		
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.000.000	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	1.500.000	
260 Haklar Hesabı		2.500.000
260.01. Bonservis Bedeli		

Yukarıdaki kayıtlara göre, futbolcu satışında tıpkı bir imalat, ticaret veya hizmet işletmelerindeki ürün satışındaki gibi hasılat ile maliyet boyutunun (maliyet değeri bilinmesi koşuluyla) eş zamanlı olarak kaydı gerçekleştirilmiştir. Aradaki fark 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında gösterilerek, futbolcunun başka bir takıma transferi neticesinde artık amortismanına tabi olamayacağından, futbolcuyla ilgili diğer hesaplar da kapatılmıştır.

4.3.4.Futbolcuya Yapılan Faiz Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi

Günümüzde futbolcu ile futbol kulübü arasında imzalanan sözleşmede belirtildiği takdirde ödemelerde herhangi bir gecikme nedeniyle futbolcunun faiz hakkı doğabilir. Ancak gecikme faizi olarak adlandırılan bu tutarın futbol kulübü açısından kanunen kabul edilebilir bir gider olmadığını belirtmek gerekir.

Örnek Olay: E Spor futbolcularla yaptığı anlaşmaya göre, futbolculara yapılacak ödemelerde herhangi bir gecikme yaşanması durumunda sözleşmede taahhüt edilen tutarın %10'u kadar bir faiz ödemeyi kabul etmiştir. Buna göre futbolcu P'ye 17.03.2018 tarihinde yapılması gereken maç başı ödemesi gecikmeli olarak 17.04.2018 tarihinde yapılmış olup yaşanan gecikme ile ilgili 3.500 TL faiz bankadan ödenmiştir.

Faiz Ödemesinin Kaydı

.....17.04.2018.....		
780 Finansman Giderleri Hesabı	3.500	
102 Bankalar Hesabı		3.500

Yukarıdaki kayıttan anlaşılacağı üzere futbol kulüpleri gecikme faizlerini 780 Finansman Giderleri Hesabında muhasebeleştirmektedirler. Ancak

buradaki gecikme faizinin futbol kulübü için kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğinde olduğu unutulmamalıdır.

4.3.5.Futbolcunun Alacaklarına Karşılık Bonservisini İstemesinin Muhasebeleştirilmesi

Bonservisi elinde olmayan futbolcu alacaklarına karşılık futbol kulübünden bonservisini talep edebilir. Bu durumda kulüp ile anlaşmaya varılırsa futbolcunun alacaklarından vazgeçmesi karşılığında bonservisi futbolcuya verilebilmektedir.

Örnek Olay: E Spor'un 1.500.000 TL borçlu olduğu ve söz konusu tutarı 335 Personele Borçlar Hesabında izlediği futbolcu Y, alacağına karşılık bonservisini talep etmiştir. E Spor tarafından bu teklif kabul edilmiştir. Futbolcu Y ile ilgili 260 Haklar Hesabının bakiye değeri 1.000.000 TL, 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabının değeri ise 800.000 TL'dir.

Futbolcu Tarafından Bonservis Bedelinin Borca Karşılık Talep Edilmesi

...../.....		
335 Personele Borçlar Hesabı	1.500.000	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı		1.500.000

Futbolcu Y'nin Bilançodan Çıkarılması

...../.....		
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	800.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	200.000	
260 Haklar Hesabı		1.000.000
260.01. Bonservis Bedeli		

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere kulüp tarafından futbolcu Y'ye olan 1.500.000 TL tutarındaki borç daha önce 335 Personele Borçlar Hesabında takip edilerek, gider olarak muhasebeleştirilmişti. Ancak futbolcunun bu alacağına karşılık bonservisini talep etmesi, başka bir ifadeyle kulübün bu borcu futbolcuya ödememesi durumunda bir muhasebe mantığı olarak giderin azaltılması yerine gelirin artırılması çözümü getirilerek ilgili borç dönem geliri ile kapatılmakta ve dönem gideri ile dönem geliri birbirlerini eşitleyerek işlemi vergisel açıdan nötrleştirmektedir. 260 Haklar Hesabında izlenen tutar ise daha önceki dönemlerde ayrılan 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile kapatılmakta olup futbolcunun maliyetinden faydası tükenmeyen 200.000 TL'lik kısmı temsil eden aradaki fark ise 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabında muhasebeleştirilebilmektedir.

4.3.6.Futbolcuya Yapılan Maç Başı Ödemesi ile Prim Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi

Günümüz uygulamalarında futbolculara transfer ücretlerinin yanı sıra her maç için maç başı ödemesi yapılmakta ve her kazanılan maç için ise galibiyet primi ödenebilmektedir.

*Örnek Olay:*E Spor 01.03.2018'de Futbolcu A'ya 14.400 TL'lik maç başı ücreti ve 10.000 TL galibiyet primi ödemiştir.

Maç Başı Ödemesi

.....01.03.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	14.400	
102 Bankalar Hesabı		14.400

Prim Ödemesi

.....01.03.2018.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	10.000	
102 Bankalar Hesabı		10.000

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere futbolculara yapılan maç başı ve prim ödemeleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenmektedir.

4.3.7.Futbolcuya Sağlanan İmkânların Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübü tarafından futbolculara sağlanacak bir takım imkânlar futbolcuyla yapılan sözleşmede yer alabilmektedir.Dolayısıyla futbol kulüpleri sağladığı bu imkânlardan dolayı bazı giderlerle karşı karşıya kalabilmektedir.

*Örnek Olay:*E Spor Futbolcu A'nın yıllık ev kira bedeli olan 60.000 TL'yi peşin ödemiştir.

Futbolcunun Yıllık Ev Kira Bedelinin Ödenmesi

...../.....		
740Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	60.000	
102 Bankalar Hesabı		60.000

*Örnek Olay:*E Spor Futbolcu A'nın çocuğunun kolej ücreti olan 20.000 TL'yi sözleşmede taahhüt ettiği üzere ödemiştir.

Futbolcunun Çocuğunun Kolej Ücretinin Ödenmesi

...../.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	20.000	
102 Bankalar Hesabı		20.000

Yukarıdaki örneklerde yer verilen futbolcuya sağlanan diğer fayda ve hizmetler sözleşmede daha önceden belirlenmek koşuluyla gider yazılabilmektedir.

4.3.8. Aktife Kayıtlı Futbolcunun Kiraya Verilmesinin Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulüpleri oyuncularını belli bir süre için kiraya verebilmektedir. Futbol kulübü açısından futbolcunun kiraya verilmesi gelir olarak kabul edilmektedir.

Örnek Olay: E Spor aktifinde kayıtlı olan futbolcusu A'yı G Spor' a 1 sezon için 450.000 TL'ye kiralamıştır.

Futbolcu A'nın G Spor' a Kiraya Verilmesinin Kaydı

...../.....		
102 Bankalar Hesabı	450.000	
602 Diğer Gelirler Hesabı		450.000
602.01 Futbolcu Kiralama Geliri		

Görüşülen futbol kulübü, futbolcu kiralama faaliyetini esas faaliyetinin bir parçası olarak varsaymaktadır. Bu varsayımın dışındaki işlemler için 602 Diğer Gelirler Hesabı yerine 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabının da kullanılabileceği ileri sürülebilir.

4.3.9. Futbolcunun Yer Almadığı Maçlarda Maç Başı Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulüplerinde futbolcularla yapılan sözleşmeye bağlı olarak futbolcunun sakatlanması durumunda 1 sezonda 2 maç başı ödemesinin yapılması sık karşılaşılan bir uygulamadır. Ancak yönetim kararıyla bu sayı değişebilir. Öte yandan, yabancı bir futbolcu yurtdışına gittiğinde *izinli sayılır* ve maç başı ödemesi yapılmaz. Maçta sakatlık geçirmesi durumunda yabancı futbolcular da Türk futbolcuyla aynı haklara sahip olmakta ve maç başı ücretini alabilmektedir.

Örnek Olay: E Spor' un sözleşmeli futbolcusu Z geçirdiği sakatlık nedeniyle maçta oynayamamıştır. Sözleşme gereği futbolcu Z' ye maç başı 19.500 TL ödeme yapılmıştır.

Futbolcuya Maç Başı Ödemesinin Yapılmasının Kaydı

...../.....		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	19.500	
102 Bankalar Hesabı		19.500

Uygulamada futbolcularla yapılan sözleşmeye bağlı olarak futbolcunun sakatlanması durumunda maçta yer almamasına rağmen maç başı ödemesi yapılmaktadır.

4.3.10. Futbolcunun Reklam Gelirinden Futbol Kulübüne Düşen Payın Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübü futbolcusunun reklam kampanyalarında yer alması veya bir markanın yüzü olması gibi kazanç elde edebileceği benzer nitelikli işlerden daha önceden sözleşmede belirtmek şartıyla pay alabilmektedir. Elde edilen bu pay futbol kulübünün gelir kaynaklarından birini oluşturmaktadır.

Örnek Olay: E Spor' un futbolcusu B bir markanın reklam yüzü olmuş ve bu kampanyadan 2.000.000 TL gelir elde etmiştir. Kulüp ile futbolcu B arasında yapılan sözleşme gereğince kulüp bu tür gelirlerden %20 pay almaktadır.

Futbolcunun Reklam Gelirinden Kulübün Alacağı Payın Kaydı

...../.....		
102 Bankalar Hesabı	400.000	
602 Diğer Gelirler Hesabı		400.000
602.02. Reklam Geliri Bedeli		

Futbolcunun reklam gelirinden kulübün pay alması görüşülen futbol kulübü açısından sık karşılaşılan bir durum olmamakla birlikte, gerçekleştiği takdirde yukarıdaki gibi bir kayıt yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda 602 Diğer Gelirler Hesabının yerine 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı da kullanılabilir.

4.3.11. Futbol Kulübüne Açılan Tazminat Davasının Muhasebeleştirilmesi

Futbol kulübüyle futbolcusu arasında anlaşmazlık yaşanması durumunda tarafların mahkemeye başvurma hakları bulunmaktadır. Bu durumda futbol kulübü veya futbolcu tarafından açılan dava sonucunda tazminat yükümlülüğü doğabilmektedir.

Örnek Olay: E Spor, futbolcusu L tarafından 2018 yılı içinde aleyhine açılan ve 31.12.2018 tarihi itibarıyla karara bağlanmayan tazminat davası için ilgili tarihte 500.000 TL karşılık ayırmıştır.

.....31.12.2018.....		
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	500.000	
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı		500.000
...../.....		
900 KKEG	500.000	
901KKEGK		500.000

Futbolcunun açmış olduğu tazminat davası üzerine ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen bir gider olduğundan yukarıdaki biçimde muhasebeleştirilebilir. Burada 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı yerine 654 Karşılık Giderleri Hesabının kullanılmayacağını çünkü 654 Karşılık Giderleri Hesabının aktif değerleri düzenleyici bir hesap olduğu ve 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı ile birlikte kullanılmayacağını ifade etmek gerekir. Ayrıca 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı dava sonuçlanıp ilgili bedel ödendiği tarihte kapatılacağı ve arada oluşan bir fark var ise, 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabı veya 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabında farkın muhasebeleştirileceğini belirtmek gerekmektedir.

5. SONUÇ

Ekonomi içerisinde güçlü bir konuma sahip olan futbolun kazananları yalnızca futbolcular değildir. Günümüzde futbol ekonomisiyle ilgili çıkar gruplarının aldığı ve alacakları paydan hareketle ekonomiyle ilgili her kesimin futbol ekonomisine dair bilgi ihtiyacı doğmaktadır. Dolayısıyla futbol ekonomisinin kurulmasında en önemli role sahip olan futbolcularla ilgili mali nitelikli işlemlere karşılık muhasebe bilimi de kendi sağlamlasını yaparak ihtiyaç duyulan bilgi talebini karşılamak amacıyla yeni çalışma alanları belirlemeye başlamıştır. Bu bağlamda sosyal muhasebenin bir uzantısı olarak yeni bir uzmanlık alanı olan insan kaynakları muhasebesine bazı sorumluluklar düşmektedir. İnsan kaynakları muhasebesinde bilhassa insan kaynağının değerini belirlemeye yönelik geliştirilen modellerden futbolcuların değerinin tespit edilmesinde yararlanılması futbolcu piyasası ile ilgili doğru ve güvenilir bilginin oluşturulmasına zemin hazırlayacağı kanaati oluşmaktadır. Öte yandan insan kaynakları muhasebesi vasıtasıyla piyasada, futbolcularla ilgili bilgi ihtiyacının giderilmesinin yanında muhasebe bilimi de, bu etkileşimden günün ihtiyaçları doğrultusunda kendini yenileyerek çeşitli uzmanlık alanlarıyla zenginleşecektir. Ancak mevzuat gereği, Türkiye'deki uygulamalardan hareketle, spor kulüplerinde Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT veya KGK tarafından

yayımlanan TMS/TFRS ile uyumlu olarak finansal tablolar hazırlanmaktadır. Çalışmanın uygulama bölümünde, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyumlu olarak muhasebe işlemlerini gerçekleştiren ve Türkiye’de faaliyette bulunarak Spor Toto Süper Ligde yer alan bir futbol kulübünde muhasebe sorumlularıyla yapılan mülakat sonucunda elde edilen bilgilere istinaden futbolcularla ilgili muhasebe işlemleri açıklanmaya çalışılmıştır. Elde edilen bilgilere göre, özellikle vergi mevzuatı açısından bir sorun yaşanmamakla birlikte, muhasebe kayıtlarında tam açıklama ilkesinin yerine getirilebilmesi adına ve özellikle durumlar karşısında tercih edilen hesaplara dair bir takım eleştiriler getirmek mümkündür. Zira Türkiye gibi vergi bazlı anlayışın hâkim olduğu muhasebe uygulamalarında bu tarz problemlerin yaşanması doğaldır. Özellikle, futbolcu alım işlemlerinde bonservis bedeli bilinen futbolcuyla ilgili gerçekleşen tutarın 260 Haklar Hesabında izlenilmesine karşılık, bonservis bedeli olmayan futbolcuya ödenen sözleşme ücretinin 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında takip edilmesi, dolayısıyla futbolcuya yapılan ve iktisadi bir varlık yönü taşıyan bu tutarın aktifleştirilmiş bir gider hesabında gösterimi varlığı mali açıdan doğru bir şekilde ifade etmeye yetmeyebilir. Futbol kulübünün mevcut uygulamasına yönelik getirilebilecek bir diğer eleştiri ise futbolcunun kulübe olan maliyetini temsil eden transfer ücreti, prim, bonservis bedelinin itfa payı, imza parası vb. giderlerin “faaliyet gideri” altında 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında izlenebilmesidir. Zira bu tür giderler, bir futbol kulübü için faaliyet giderinden ziyade “satışların maliyeti”ni temsil etmekte olup bu bağlamda 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenmesi doğru olacaktır. Aksi takdirde futbolcunun maliyetine ilişkin her gider tutarının 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında kaydedilmesi dolayısıyla futbol kulübünün brüt karlılığı hakkında yanlış bilgi verilmesine neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle herhangi bir satış indirimi söz konusu olmadığı zaman futbol kulübünün esas faaliyetlerinin sonucunda elde ettiği karın olduğundan daha fazla görüneceği anlamına gelmektedir. Oysa futbolcularla ilgili işlemler futbol kulübünün esas faaliyet alanını oluşturmakla birlikte, gelir tablosunda futbolculara ilişkin değer kullanımları faaliyet giderleri arasında raporlanmaktadır. Dolayısıyla 740 Hizmet Üretim Maliyetinin kullanılması futbolculara ait değer tüketimlerinin maliyet ile ilişkilendirilmesi açısından daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Öte yandan günümüz muhasebe uygulamalarında küresel bazda ortak dili sağlama amacıyla oluşturulan IAS/IFRS’ye hızlı geçiş ilerleyen dönemlerde Türkiye’de TMS/TFRS ile uyumlu mali raporlar hazırlayan 4 büyük takımın dışındaki diğer takımları da etkisi altına alacağından yaşanan bu sorunların bir nebze çözüme ulaşacağını göstermektedir.

KAYNAKÇA

Bontis, N., Keow, W. C. & Richardson, S. (2000). Intellectual capital and business performance in malasian industries, *Journal Of Intellectual Capital*, 1(1), 85-100.

Bölükbaşı, Y. (2014). Entelektüel Sermayenin İşletme Bazında Ölçülmesinde Kullanılan Yöntemler ve Sigorta Sektöründe Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, Cilt XXXVI, Sayı 1, ss. 425-447.

Çıkrıkçı, M. ve Daştan, A. (2002). Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması, *Bankacılar Dergisi* 43, ss. 18-32.

Çırak, E. ve Çavuşoğlu, S.B. (2016). Spor Pazarlamasında Spor Sponsorluğu ve Halkla İlişkilerin Önemi, *İstanbul Üniversitesi Spor Bilimleri Dergisi*, Cilt (Vol) 6, Sayı (No) 2, ss. 91-100.

Doğru, C. (2008). Futbolda Rekabetçi Dengenin Yeniden Tesisi ve Futbol Emek Piyasasının Düzenlenmesi: Ücret Tavanı Modeli, 2. Ulusal İktisat Kongresi, DEÜ İktisat Bölümü, 20-22 Subat 2008, İzmir-Türkiye

Erdoğan, Y. (2015). Sadece Bir Oyun Değil...Dev Bir Endüstri, *Geniş Açık Dergisi*, Nisan 2015, s. 3.

Erdoğan, B. Z., Tiltay, M. A., Kimzan, H. S. (2011). Pazarlama Teorisinin Felsefi Temelleri: Değişim mi, İlişki mi?, *Tüketici ve Tüketim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, Haziran 2011, ss. 1-28.

Güneş, İ. (2010). *Futbol Ekonomisi Ekonomist Gözüyle Futbol* (1. Baskı). Adana: Karahan Kitabevi.

Güngör, A. (2014). Futbol Endüstrisinde Sportif Başarı ile Finansal Performans Arasındaki İlişkinin Analizi ve Türkiye Uygulaması, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2014/1, ss. 16-36.

Kaya, U. (2013). *İnsan Kaynakları Muhasebesi* (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Kurmuş, O. (2010). Türkiyede Noeliberalizm, *Mülkiye Dergisi*, Cilt: XXXIV, Sayı: 268, ss. 9-41.

Kutlu, H. A. (2009). Entelektüel Sermaye: Türkiye Muhasebe Sisteminde Raporlanabilir Mi?, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 1, ss. 235-257.

Kuyucu, M. (2014). Futbol Endüstrisinde Sosyal Medya Pazarlama Uygulamaları, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 7, Aralık 2014, ss. 161-175.

Rati, M. (2012). Ananalytical study of human resource accounting practices – an indian experience, *A Journal of Management*, 5(2), 37-45.

Davut AYGÜN - Elif ULUCENK

Talimciler, A. (2008). Futbol Değil İş: Endüstriyel Futbol, İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi, Sayı: 26, Kış-Bahar 2008, ss. 89-114.

MUVUİ / 2019-3

İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDAN DOĞAN KDV İADESİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ GELİŞİMİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÖZMEN^a
Dr. Öğr. Üyesi Hacı Arif TUNÇEZ^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 711-730*

ÖZ

Bu çalışma 1980-1989 Türkiye Ekonomisi değişim sürecini Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında ve bu kanunun ortaya çıkış sürecini, gelişimini, nihai halini ve bu haline yönelik muhasebe kayıtlarını göstermeyi amaçlamaktadır. Çalışmada KDV kanununun yasalaşma sürecine yönelik yasal gerekçelerden hareketle ekonomik ve mali çıkarsamalar ve 11/1-c maddesine yönelik KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümleri göz önünde bulundurularak olası muhasebe kayıt örnekleri gösterilmiştir. Çalışmada sermaye birikim rejiminin ihracatçı lehine devlet eliyle sağlandığına yönelik çıkarsama yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: İhracat vergi iadesi, Sermaye birikim rejimi, KDV.

JEL Kodları: H20, P16, K40.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özmen, İ., Tunçez, H.A. (2019). İhraç Kayıtlı Satışlardan Doğan Kdv İadesinin Vergi Mevzuatındaki Gelişimi Ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 711-730.

* Makalenin gönderim tarihi: 21.01.2019; Kabul tarihi: 12.05.2019, iThenticate benzerlik oranı %25
^a Selçuk Üniversitesi, Maliye Bölümü, ibrahimozmen@selcuk.edu.tr, ORCID: [0000-0003-2632-4217](https://orcid.org/0000-0003-2632-4217)
^b Selçuk Üniversitesi, Maliye Bölümü, hatuncez@selcuk.edu.tr, ORCID: [0000-0001-5834-3450](https://orcid.org/0000-0001-5834-3450)

THE DEVELOPMENT AND ACCOUNTING OF VAT REFUND FROM EXPORT REGISTERED SALES

ABSTRACT

This study aims to show the change process of the Turkish economy in 1980-1989 within the scope of item 11/1-c of the Value Added Tax Law and with the help of the accounting for the emergence process, its development and its final status. In this study, the possible examples of accounting are shown taking into consideration economic and fiscal interests and related sections of the VAT General Practices Notification in 11/1-c in line with the legal grounds for the legalization process of the VAT law. The result of the study, the inference has been made that the capital accumulation regime is provided by the state in favor of the exporter.

Keywords: Export tax return, Capital accumulation regime, VAT.

JEL Codes: H20, P16, K40.

1. GİRİŞ

Türkiye ekonomisinde 1963-1980 arası İthal İkameci Sanayileşme dönemi olarak bilinmektedir. Dönem aynı zamanda sermaye birikimi açısından da değerlendirilebilir. Bu dönem 1960'lardan başlayan süreci içine almaktadır. Ancak 1980-1989 dönemleri Türkiye Ekonomisi açısından farklı bir ekonomik süreci ifade etmektedir. Bu yeni dönemde birikim modeli değişmiş ve İhracata Dayalı Büyüme modeli esas alınmıştır. Tam bu noktada Türkiye Ekonomisi açısından Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun lafzını anlamak oldukça önemlidir. Çünkü Batı Kapitalizminin üçüncü evresinde birikimin sağlanmasında ana unsurlardan biri olan Katma Değer Vergisi, sermaye birikimi üzerindeki rolünü Türkiye Ekonomisinde de sergilemeye başlamıştır.

Türkiye Ekonomisi açısından, ithal ikameci dönemi birikim rejiminin krizleri, ihracata dayalı ekonomik büyüme modeli ile çözülmeye çalışılmıştır (Karahanoğulları, 2003, s. 260). 24 Ocak Kararları uluslararası kapitalizmle ya da dünya ekonomisi ile bütünleşme sağlarken serbest dış ticaret rejimi aracı olmuştur (Oyan, 1998, s. 12-13). Dönüşüm olarak nitelenen bu dönemde bir yandan ulusal ekonominin birikim ve kaynakların dağılım mekanizmalarında piyasa fiyatları etkinleştirilirken diğer yandan da ihracatı artırmaya yönelik yoğun devlet desteği ile dışa açılma stratejisi temel amaç olarak belirlenmiştir (Yeldan, 2001). Bu dönemin sonuna doğru özel sektör yatırımları hem düzeyi hem de toplam yatırımlar içerisindeki payı bakımından sıçrama gerçekleştirmiştir (Voyvoda, 2012).

Yukarıda ifade edilen Türkiye ekonomisinin geçiş süreci vergi kanunları ile de görünür kılınabilir. 3065 sayılı KDV Kanunundan önce Türkiye'de muamele vergisi uygulamaları Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar uzanmaktadır. 1926 yılında 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu yine 1926 yılında 737 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu ile yayılı

muamele tipi vergi sistemi uygulama alanı bulmuştur. 1927 yılında 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile toplu muamele vergi sistemi hayat bulmuştur. Bu kanun kimi değişiklikler ve eklemeler ile devam etmiş ve 1957 yılında çıkarılan 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu 1984 yılına kadar uygulamada kalmıştır. 3065 sayılı Kanunun ilk hali 14.06.1984 tarihinde kararlaştırılan KDV Kanununun Tasarısı şeklinde TBMM Başkanlığına sunulmuştur. 3065 sayılı kanun TBMM de 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanunu 01.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun Türk Vergi Sisteminde ilk defa doğrudan katma değer vergisi ismi ile uygulanmıştır. 3065 sayılı KDV Kanununun ilk hali ile TBMM’de görüşülme ve yasalaşma süreci iki farklı yaklaşım ile ele alınabilir. Bunlardan ilki kanunun teknik (hukuki) nedenlerle açıklanması iken diğeri kanunun yasalaşma sürecinde yer alan çeşitli neden-sonuç ilişkilerini de göz önünde bulundurulmasıdır. Burada vurgulanan ikinci yaklaşım, gündelik hayatın anlaşılmasında, süreçlerin nedenlerinin açıklanması ve nedenleri ile birlikte ele alınması açısından önemlidir. Bu bakımdan genelde KDV Kanunu özelde ihracat istisnası işlemlerine yönelik KDV kanunundaki 11/1-c maddesinin anlaşılması konusunda kimi temel neden-sonuç çıkarsamaları yapılabilir.

Bu çalışmada 3065 sayılı KDV Kanununun ilk halindeki İhracat İstisnası başlığında yer alan ihracat kayıtlı mal satışlarında iade işlemlerine yönelik düzenlemeler, yapılan değişiklikler ve uygulamadaki son hali bakımından ele alınacaktır.

Çalışma KDV’nin İhracat İstisnasında yer alan tecil-terkin uygulaması ile bu maddenin ortaya çıkışında yer alan hukuki ve ekonomik nedenlerin açıklanması ile sınırlıdır. Çalışmanın izleyen bölümlerinde 3065 sayılı Kanunda yer alan İhracat Kayıtlı satışlardan doğan tecil-terkin işlemlerine yönelik mevzuattaki gelişim süreci açıklanacak, üçüncü bölümde kanun kapsamındaki muhasebe işlemlerine yönelik örneklere yer verilecek ve sonuç bölümü ile çalışma sonlandırılacaktır.

2. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERİN KDV KANUNUNDAKİ YERİ VE GELİŞİMİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 01.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunun ilk halinde İkinci Kısım İstisnalar ve “İhracat İstisnası”, Mal ve Hizmet İhracı alt başlığında 11 inci madde de a ve b şeklinde iki bentten oluşmakta idi. İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler başlığı ise 12’nci madde ile bir teslimin ihracat teslimi

sayılabilmesi için hangi şartları taşıması gerektiğini çeşitli kıstaslar ile belirtmekteydi.

Kanunun bu ilk haline yönelik taslak, yasal gerekçeler ve komisyon raporları dönemin Başbakanı Turgut ÖZAL'ın imzası ile TBMM'ye sunulmuştur. 3065 sayılı Kanununun ilk haline ilişkin yasal gerekçeler Genel Gerekçeler başlığında açıklanmakla beraber ayrıca Ekonomik ve Mali Gerekçeler de metinde detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Genel Gerekçeler başlığında kısaca; daha önce uygulanan yaygın muamele vergilerinin farklı kanunlar şeklinde düzenlenmesinden ötürü ahenkli ve müşterek bir yapıya sahip olmadıkları ifade edilmiştir. Ayrıca bu kanunların ekonomik hedeflere ulaşmada zorluklar ortaya çıkardığı gibi istenmeyen farklı vergi yüklerinin ortaya çıkmasının 3065 sayılı KDV kanunun genel yasal gerekçeleri olarak ifade edilmiştir.

Genel Gerekçeler arasında yer alan üç husus oldukça aydınlatıcıdır. Düzenleme ile KDV sisteminin ekonomik olaylara karşı tarafsız ve vergi yükü açısından nötr olmasına ek olarak 1950'li yıllarda Gelir ve Kurumlar Vergisi alanında yapılan değişikliklere paralel bir işleyiş kazandırılacağı da ifade edilmiştir. Taslak metninde yer alan gerekçelerde son olarak uluslararası ekonomik ilişkilerin ve özellikle ihracatın bu düzenlemeden faydalanacağı ifade edilmiştir¹.

Diğer yandan kanunun ekonomik gerekçeleri oldukça açıklayıcıdır. Ekonomik gerekçeler yedi başlıktan oluşmaktadır. Bunlar: Yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi ve kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması, ihtisaslaşmanın teşviki, fiyatlar genel seviyesinin kontrolü şeklindedir.

Yatırımların teşvik edilmesi başlığını biraz daha açarsak daha açıklayıcı olacaktır: “KDV’den yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında ödenmiş olan vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergiden indirim mekanizması vasıtasıyla indirilebilecektir. Bu durum kapital yoğun endüstrilerin gelişiminde yarar sağlayacaktır. Yatırımlar ve genel giderler dolayısıyla ödenen vergilerin geri alınabilmesi, sanayicilerin elinde fonların birikmesine yol açacak ve sanayiciler yatırım ve işletme sermayesi olarak önemli kaynaklara kavuşacaklardır...”².

Bunlara ek olarak sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması başlığında serbest kalan sermayenin yatırım yapabileceği vurgulanmaktadır. İhracat istisnası başlığı ekonomik gerekçeleri için genel bir değerlendirme yapıldığında, yatırımların teşvikini amaçlayan düzenlemeler öne çıkarken gerekçede yer alan sanayicilerin elinde fon birikimine sağlanacak katkı ve

¹ 14.06.1984 tarih ve K.K.T.D. 18/101- 1711/03260 sayılı Türkiye Büyük Millet Meclisi Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu, s. 315

² A.g.e. s. 318

işletme sermayesine sağlanacak katkı devlet desteğinin KDV aracılığı ile gerçekleştirilen maliye politikasını ifade etmektedir.

Taslak metninde mali gerekçeler ise, altı ana ve iki alt başlıkta açıklanmıştır. Bunlar: Mali adaletin sağlanması, vergi hasılatına etkisi, vergi kaçakçılığına etkisi (alt başlıklar: Matrahın bölünmesi ve otokontrol imkanı), vergilemede adaletin sağlanması, vasitasız vergiler sisteminin tamamlayıcı niteliği ve diğer ülkelerin vergi sistemleri ile ahengin sağlanması şeklinde sıralanmaktadır.

3065 sayılı kanunun ilk haline dair tasarıda İhracat İstisnası Birinci bölüm de 14 ve 15 inci maddeler de açıklanmaktadır. 14 ncü madde de genel düzenleme yer alırken 15 inci madde ihracat öncesi istisna işlemlerini açıklamaktaydı. Ancak Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan görüşmelerde çıkarmalar ve eklemeler ile İhracat İstisnaları 11 ve 12 inci madde de düzenlenmiştir³.

Kanunun bu hali 20.06.1986 tarih ve 19140 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun, 1603 Sayılı Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu ve Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumunun Bazı Vergilerden Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına Dair Kanunun, 2767 Sayılı Sıtma ve Frengi İlaçları İçin Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması ile 1118 Sayılı Oyun Kâğıtları İnhisarı Hakkında Kanun” başlığı ile 03.06.1986 tarih ve 3297 sayılı kanun ile yasalaşarak değiştirilmiş ve günümüzdeki halini almıştır.

Söz konusu 3296 sayılı kanunun 3 üncü maddesi ile 3065 sayılı kanunun 11 inci maddesine şu hükümler eklenmiştir;

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin 1 inci fıkrasına aşağıdaki (c) bendi eklenmiş ve 2 inci fıkra aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir”.

“c) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme

³ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu 17/10/1984 tarih ve Esas No: 1/498 ve Kara No: 37 Raporu, s. 346-347. Muhalefet şerhleri ve muhalefet metinleri için bkz. s. 350.

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammının % 50 fazlası ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler medenîyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanununun 32 nci maddesi hükmü uygulanmaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan⁴ miktardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.”⁵

Söz konusu değişikliğin yasal gerekçesinde “KDV kanununun 11 inci maddesinde yer alan ihracat istisnası hükümlerine yeni hükümler eklenmek suretiyle ihracatın teşviki amaçlanmıştır. Yeni düzenleme ile ihracatçı, imalatçıdan vergisiz mal almak suretiyle ihraç edeceği mallar için kısa bir süre için dahi olsa katma değer vergisi yükünden kurtulmuş olacaktır. Ancak, ihracatçının sadece ihraç edeceği malları bu suretle satın alması gerekir. Aksi takdirde duruma göre ertelenen vergi 6183 sayılı Kanunda belirtilen gecikme zammı veya tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir” şeklinde, ihracatın desteklenmesi ilkesi vurgulanmıştır⁶.

İlk defa 1984 yılında ihracat istisnalarını KDV yönünden ele alan bu maddede 1986 yılında yapılan değişiklik ile 11/1-c maddesi ihracat istisnası başlığında ihraç kayıtlı mal satışlarında ortaya çıkan tecil-terkin ve iade KDV işlemlerinin kanuni dayanaklarını oluşturmuştur.

Son olarak ilgili maddeye eklenen “İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir” hüküm, maddenin hali hazırdaki son halini göstermektedir.

⁴ Bu kelime arkasına 5228 sayılı kanununun 59/2-b ile değişen ibare: “...vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz”.

⁵ Kanunun bu haline 4842 sayılı kanununun 21inci maddesi ile hüküm eklenerek yürürlükteki haline ulaşılmıştır.

⁶ Bu maddedeki değişikliğin yasal gerekçesi için bkz. 15.05.1986 tarih ve T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü Sayı: K.K. Gn. Md. 18/101-2012/04063 sayılı yazı.

Ayrıca KDV iade konusunda 11/1-c maddesi, kimlerin KDV yönünden mükellefiyetlerinin olacağına yönelik hükümleri gösteren 8 inci madde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabildiğinin şartlarını gösteren 12 nci madde ve son olarak İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim başlığında 32 nci madde *ilgili maddeler* olarak gösterilebilir.

2.1. KDV Genel Uygulama Tebliğinde Tecil-Terkin (11/1-c) Uygulaması

KDV kanununda oldukça basit kabul edilebilecek bu düzenleme İhraç işlemlerinin türü, nevi ve muhasebe işlemlerindeki olasılıkların çok sayıda olması nedeni ile tartışmalı bir konu haline almıştır. Muhasebe açısından çok sayıda işlemi de içeren 11/1-c, taraflar açısından ortaya çıkardığı ekonomik etkiler bakımından da önemlidir.

KDV kanununda yer alan çeşitli hükümlerin uygulamasına yönelik hususları açıklığa kavuşturan tebliğlerin sayısı 2014 yılına kadar 123 tür. 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, bu Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve kaldırılan tebliğlere yapılan atıflar, bu Tebliğin ilgili bölümlerine yapılmış sayılmaktadır.

Yalın bir şekilde ifade edecek olursak; KDV Kanununun 11/1-c maddesi gereğince ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmemektedir. Bu kapsamda yapılan teslimler için düzenlenen faturaların üzerine “3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir” ifadesi eklenebilmektedir. Bu şekilde mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen KDV, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde ise, tecil edilen KDV terkin olunmaktadır. Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından KDV kanununun 32 nci maddesi hükmü de uygulanmamaktadır.

Tebliğin 8.2 başlığı hangi teslimlerde tecil-terkin uygulanabileceğini açıklamaktadır. Buna göre uygulama; imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda, “İstisna İzin Belgesi” alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde geçerlidir. Diğer yandan tebliğin 8.3 başlığında hangi satıcıların tecil-terkin uygulamasından yararlanabileceği açıklanmaktadır. Buna göre ise; tecil-terkin uygulamasından “imalatçı” vasfını haiz satıcılar yararlanabilir. Diğer yandan Genel Uygulama Tebliğinin 8.12 İhraç Kaydıyla Teslimin Beyanı başlığında, KDV beyanı açısından yapılacak işlemler hakkında kapsamlı açıklamalara yer verilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre “Matrah” kulakçığına yapılan kayıt sonucu “Ödenecek KDV” çıkmaması durumunda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tümü “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırında yer almalıdır. Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu verginin tecil-terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise “İhraç Kaydıyla Teslimler” bölümünde (kulakçığında) “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna yapılacak kayıtlar ile “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” tutarı ve/veya “Sonuç Hesapları” bölümünün “Tecil Edilecek KDV” satırında gösterilecek verilere dayanılarak sağlanmaktadır.

Diğer yandan KDV Genel Uygulama Tebliği, genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi için de açıklamalar getirir, bu durumda beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (%18) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilmektedir. Yine aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosunun “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilerek ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilerek (% 18 oranı seçilmelidir) işlem tamamlanmaktadır. Bu kayıtların tamamlanmasının ardından söz konusu işleme ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanmakta ve aynı tutar, “Yüklenilen KDV” sütununa da aktarılmaktadır. Dolayısıyla genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun “Yüklenilen KDV” sütununa mükelleflerce giriş yapılmamaktadır.

Son olarak indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi ise beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (% 1) veya (% 8) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilmektedir. Bu durum KDV kanununun geçici 17 inci ve 29/2 nci maddeleri ile ilgilidir. Aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna, “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilerek ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilerek vergi oranı seçildikten sonra “Hesaplanan KDV” sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır. Ancak burada “Yüklenilen KDV” sütunu mükellef tarafından doldurulmaktadır. Bu bilgi sütununa mükellef tarafından hesaplanacak ihraç kaydıyla teslimin üretim aşamasında katılan vergi tutarı yazılmaktadır.

İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen KDV terkin edilir, tecil edilemeyen KDV için ise mükellefin iade hakkı doğar. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade konusu yapılabilir. İhracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesi talep edilebilir. İadenin yapılabilmesi için ihracatın gerçekleşmesi ve Genel Uygulama Tebliğinin II/A bölümünde 8.13 İade başlığında yer alan ve bu uygulama ile ilgili olarak belirtilen belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi yeterli görülmektedir. İhracatın

gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına bu şekilde hesaplanacak iade tutarı yazılmamaktadır.

11/1-c kapsamındaki iade işlemlerinde iki tür sonuç ortaya çıkar. Bunlardan ilki *mahsuben iade*: Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan bu talepleri, gerekli belgelerin ibraz edilmesi ile miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir. İkincisi ise *nakden iade*: Aynı konudaki taleplerinden kaynaklı ve 5.000 TL'yi aşmayan talepler vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Nakden iade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde ise aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilmektedir. Teminat verilmesi durumunda ise iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülmektedir⁷.

2.2. KDV Sirkülerinde Tecil-Terkin (11/1-c) Uygulaması

İhraç kayıtlı mal satışlarından doğan KDV iade işlemleri için KDV sirküleri No: 60 uygulamalara yön veren bir düzenlemedir. 60 nolu KDV sirküsünde, ihraç kayıtlı satışlardan doğan KDV iadesine ilişkin açıklamalar iki bölümde açıklanmaktadır. 6. başlıkta yer alan 6.1 İmalatçılardan İhraç Kayıtlı Olarak Temin Ettiği Malları İhraç Eden İhracatçılara KDV İadesi genel işleyiş hakkındaki bilgiler verirken 7. Beyan başlığı altında yer alan 7.1 İhraç Kayıtlı Teslimlerin Beyanı başlığı KDV beyanındaki detaylı işlemleri açıklığa kavuşturmaktadır.

3. TECİL-TERKİN (11/1-c) ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI

Aşağıda KDV kanununun 11/1-c maddesi, KDV Genel Uygulama Tebliği ilgili bölümleri ve 60 nolu KDV sirküsünün ilgili bölümlerinden hareketle hazırlanan 3 örnek olayın muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Bu örneklerin tamamında KDV oranı, genel oran (%18) olarak düşünülmüştür.

Örnek 1:

ABC Limited Şirketinin İhraç Kayıtlı Satışları ve diğer işlemleri ile ilgili KDV beyannamesi aşağıdaki gibidir:

İhraç Kaydıyla Yapılan Satış Tutarı:	500.000 TL.
İhraç Kaydıyla Yapılan Satış KDV Tutarı:	90.000 TL.
Yurtiçi Satış Tutarı:	1.500.000 TL.
Hesaplanan KDV:	120.000 TL.
İndirilecek KDV:	306.000 TL.

⁷ Bu bölüm Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümlerinden hazırlanmıştır.

Satış işlemine ait yevmiye kayıtları

120 ALICILAR HS.	500.000	
192 DİĞER KDV HS.	90.000	
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		500.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		90.000
<i>İhraç Kayıtlı Satış Kaydı</i>		
120 ALICILAR HS.	1.770.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		1.500.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		270.000
<i>Yurt İçi Satış Kaydı</i>		

Hesaplanan KDV	360.000
İndirilecek KDV	306.000
Ödenmesi Gereken KDV	54.000
Tecil Edilebilir KDV	90.000
İade Alınacak KDV	36.000

391 HESAPLANAN KDV HS.	360.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		306.000
392 DİĞER KDV HS.		54.000
392.01 Tecil Edilen KDV		
<i>KDV Mahsup Kaydı</i>		

İhraç kayıtlı satışlarda iadeye konu olan KDV tutarının iade edilmesinin talep edilmesi durumunda aşağıdaki kayıt yapılır.

192 DİĞER KDV HS.	36.000	
192.02 İade Alınacak KDV		
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>İhraç kayıtlı satış nedeniyle tecil edilen KDV'nin İade Alınacak KDV hesabına devir kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmesi durumunda;

İhraç kayıtlı satış nedeniyle tecil edilen KDV'nin terkin kaydı aşağıdaki gibidir.

392 DİĞER KDV HS.	54.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
192 DİĞER KDV HS.		54.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>İhraç kayıtlı satış nedeniyle Tecil Edilen KDV'nin Terkin Kaydı</i>		

İade alınacak KDV'nin belgeleri vergi dairesine ibraz edildiğinde iade alınacak KDV tutarı ilgili alacak hesabına devri ve tahsiline ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	36.000	
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.02 İade Alınacak KDV		
<i>Vergi İdaresinden İade Edilecek KDV'nin diğer çeşitli alacaklar hesabına devir kaydı.</i>		
102 BANKALAR HS.	36.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		36.000
<i>Vergi İdaresinden İade alınacak KDV'nin banka havalesinin ilgili hesabına devir kaydı.</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmemesi durumunda;

İhraç kayıtlı satış nedeniyle tecil edilen KDV'nin ödenecek vergi ve fonlar hesabına devredilmesine ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir.

392 DİĞER KDV HS.	54.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
192 DİĞER KDV HS.		54.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>Tecil Edilen KDV'nin Terkin Kaydı</i>		

İhraç kayıtlı satış nedeniyle alıcılardan tahsil edilemeyen KDV'nin alıcılar hesabına aktarımı aşağıdaki gibidir.

120 ALICILAR HS.	90.000	
192 DİĞER KDV HS.		90.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>KDV'nin Alıcılar Hesabına Devir Kaydı</i>		

Örnek 2:

ABC Limited Şirketinin İhraç Kayıtlı Satışları ve diğer işlemleri ile ilgili KDV beyannamesi aşağıdaki gibidir:

İhraç Kaydıyla Yapılan Satış Tutarı:	200.000 TL.
İhraç Kaydıyla Yapılan Satış KDV Tutarı:	36.000 TL.
Yurtiçi Satış Tutarı:	800.000 TL.
Hesaplanan KDV:	144.000 TL.
İndirilecek KDV:	117.000 TL.

Satış işlemine ait yevmiye kayıtları

120 ALICILAR HS.	200.000	
192 DİĞER KDV HS.	36.000	
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		200.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		36.000
<i>İhraç Kayıtlı Satış Kaydı</i>		
120 ALICILAR HS.	944.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		800.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		144.000
<i>Yurt İçi Satış Kaydı</i>		

Hesaplanan KDV	180.000
İndirilecek KDV	117.000
Ödenmesi Gereken KDV	63.000
Tecil Edilebilir KDV	36.000
Ödenecek KDV	27.000

391 HESAPLANAN KDV HS.	180.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		117.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		27.000
392 DİĞER KDV HS.		36.000
392.01 Tecil Edilen KDV		
<i>KDV Mahsup Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmesi durumunda;

392 DİĞER KDV HS.	36.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>Tecil Edilen KDV'nin Terkin Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmemesi durumunda;

İhraç kayıtlı satış nedeniyle tecil edilen KDV'nin ödenecek vergi ve fonlar hesabına devredilmesine ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir.

392 DİĞER KDV HS.	36.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		36.000
<i>KDV'nin Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına Devir Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmediği için alıcılardan tahsil edilemeyen KDV'nin alıcılar hesabına aktarımı aşağıdaki gibidir.

120 ALICILAR HS.	36.000	
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>KDV'nin Alıcılar Hesabına Devir Kaydı</i>		

Örnek 3:

ABC Limited Şirketinin İhraç Kayıtlı Satışları ve diğer işlemleri ile ilgili KDV beyannamesi aşağıdaki gibidir:

İhraç Kaydıyla Yapılan Satış Tutarı:	200.000 TL.
İhraç Kaydıyla Yapılan Satış KDV Tutarı:	36.000 TL.
Yurtiçi Satış Tutarı:	500.000 TL.
Hesaplanan KDV:	90.000 TL.
İndirilecek KDV:	180.000 TL.

Satış işlemine ait yevmiye kayıtları

120 ALICILAR HS.	200.000	
192 DİĞER KDV HS.	36.000	
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		200.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		36.000
<i>İhraç Kayıtlı Satış Kaydı</i>		
120 ALICILAR HS.	590.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		500.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		90.000
<i>Yurt İçi Satış Kaydı</i>		

Hesaplanan KDV	126.000
İndirilecek KDV	180.000
Devreden KDV	54.000

391 HESAPLANAN KDV HS.	126.000	
190 DEVREDEN KDV HS.	54.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	36.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		180.000
392 DİĞER KDV HS.		36.000
392.01 Tecil Edilen KDV		
<i>KDV Mahsup Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmesi durumunda;

392 DİĞER KDV HS.	36.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>Tecil Edilen KDV'nin Terkin Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmemesi durumunda;

İhracat 3 ay içinde gerçekleşmediği için alıcılardan tahsil edilemeyen KDV'nin alıcılar hesabına aktarımı aşağıdaki gibidir.

120 ALICILAR HS.	36.000	
192 DİĞER KDV HS.		36.000
192.01 Tecil Edilebilir KDV		
<i>KDV'nin Alıcılar Hesabına Devir Kaydı</i>		

İhracatın 3 ay içinde gerçekleşmediği için ihrac kayıtlı satışın iptal kaydı aşağıdaki gibidir.

392 DİĞER KDV HS.	36.000	
392.01 Tecil Edilen KDV		36.000
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		
<i>Vergi Dairesinden İade Alınacak KDV'nin Tahsili</i>		

4. SONUÇ

Bu çalışmada genel ekonomiye dair süreçlerin anlaşılmasında iktisat, maliye ve muhasebe bilim dallarının yardımı ile öykü üstü anlatım tercih edilerek kimi neden-sonuç çıkarımları gerçekleştirilmiştir.

Gündelik hayatın anlaşılmasında iktisadi, mali konuların nedenlerinin açıklanması ve bunların nedenleri ile birlikte ele alınması oldukça önemlidir. Genelde Katma Değer Vergisi Kanunu özelde ihracat istisnası işlemlerine yönelik KDV kanunundaki 11/1-c maddesinin anlaşılması konusunda iki temel çıkarsama yapılabilir. Bu çıkarsamalar için Türkiye ekonomisinin genel hatları ile belirli dönemlere ayrılması “ön kabulü” ile hareket edilmiştir.

İlk olarak; 1980-1989 arası dönemin genel ekonomik ve mali yönden değerlendirmesi vergi alanında gerçekleştirilen yasal düzenlemelerden ve bu düzenlemelerin yasal gerekçelerinde gözlemlenebilir/takip edilebilir. Özellikle KDV'nin gelişmiş batı ülkelerinde ki uygulanma biçimi Türkiye ekonomisinin ilgili dönemleri için de geçerli olmuş gibi gözükmektedir. Söz konusu kanunun geneli için açıklanan ekonomik ve mali gerekçelerde, ihracatı teşvik amacı ile sanayici veya imalatçı lehine, sermaye birikimi rejimine yönelik bir tutum sergilendiğine yönelik görüşleri desteklemektedir.

İkinci olarak; bu kanun maddesi ekonomi ve mali açıdan bir hususu daha gündeme getirmektedir. O da şudur; ticaret ile üretim arasındaki teknik farklılık göz önüne alındığında dönemin siyasi organları, birikim rejimi konusunda, ticaret teşvikleri yanında imalatçı lehine devlet desteğini de tercih etmişlerdir. Ne var ki bu çalışmanın konusunun sınırlarını aşmakla birlikte Sanayi Devrimi ile daha karmaşık hale gelen üretim süreci sadece KDV kanunları ile açıklanamayacak kadar karışık ve çok yönlü ilişkileri de barındırmaktadır.

Diğer yandan kanuni düzenlemenin ilk dönemleri sayılabilecek 1980 ve 1990 arası *hayali ihracat* dönemi şeklinde anılmaktadır. Bu bakımdan

kanunun ilk yılları siyasi otoriteyi ciddi bir sorun ile karşı karşıya getirmiştir. KDV kanununun, genel gerekçelerinde belirtildiği gibi daha önceki yaygın muamele vergi uygulamalarından kaynaklandığı ileri sürülen kayıt dışı ve kayıp kaçak oranlarını azaltmak bir kenarda dursun bu yıllar birde *hayali ihracat* gibi dönem için yeni sayılabilecek bir olgu ile de karşı karşıya gelinmiştir.

Çalışmada İhraç Kayıtlı Satışların sonucunda KDV'nin iadesi, ödenmesi ve devretmesi gibi farklı durumlar dikkate alınarak ihracatın 3 ay içinde gerçekleştiğinde veya gerçekleşmediğinde yapılacak muhasebe kayıtları gösterilmektedir.

Bunlara ek olarak imalatçı lehine sermaye birikim rejimini amaç edinen bu düzenlemenin muhasebe kayıtları ekonomi, maliye ve muhasebe alanlarının temel ekonomik dinamiklerin anlaşılması konusunda bir birlerini tamamlayıcılık özellikleri sergiledikleri gözlenmektedir.

KAYNAKÇA

Karahanoğulları, Y. (2003). “Türkiye’de Devletin Mali Krizleri”, *Praksis*, 9, 247-276.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 Tarih ve 28983 sayılı T.C Resmi Gazete.

Katma Değer Vergisi Kanunu 60/2011-1 Sayılı Sirkülerin Değiştirilmiş Şekli, 08.08.2011 Tarih ve 60/2011-1 sayılı, Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, [Erişim Tarihi: 08.12.2018].

Oyan, O. (1998). *Türkiye ekonomisi: Nereden Nereye?*, İmaj Yayıncılık, Ankara.

TBMM Tutanak Dergisi, 17. Birleşim, 25.10.1984 tarihli Gündem, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_dergisi_pdfler.birlesimler?v_meclis=1&v_donem=d17&v_yasama_yili=2&v_cilt, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

TBMM Tutanak Dergisi, 114. Birleşim, 03.06.1986 tarihli Gündem, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_dergisi_pdfler.birlesimler?v_meclis=1&v_donem=d17&v_yasama_yili=3&v_cilt, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

Voyvoda, E. (2012). “Türkiye Ekonomisinde Kamu Maliye Politikaları ve Büyüme ilişkisi Üzerine bir Değerlendirme”, *Türkiye Ekonomi Kurumu Tartışma Metni*.

Yeldan, E. (2001). *Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi: Bölüşüm Birikim ve Büyüme*, İletişim Yayıncılık, İstanbul.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 Tarih ve 18563 sayılı T.C Resmi Gazete.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu,
https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.tutanak_hazirla?v_meclis=&v_donem=&v_yasama_yili=&v_cilt=&v_birlesim=&v_sayfa=&v_anabasluk=KANUNLAR&v_altbaslik=3065&v_mv=&v_sb=&v_ozet=&v_kelime=&v_bastarih=&v_bittarih=, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun, 1603 Sayılı Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu ve Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumunun Bazı Vergilerden Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına Dair Kanunun, 2767 Sayılı Sıtma ve Frengi İlaçları İçin Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması ile 1118 Sayılı Oyun Kağıtları İnhisarı Hakkında Kanun, 20.06.1986 Tarih ve 19140 sayılı T.C Resmi Gazete. [3297 sayılı ve 03.06. 1986 kabul tarihli Kanun].

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun, 1606 sayılı Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu ve Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumunun Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulması Dair Kanunun, 2767 Sayılı Sıtma ve Frengi İlaçları İçin Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması ile 1118 Sayılı Oyun Kağıtları İnhisarı Hakkında Kanunun Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu (1/771-TBMM 456 Nolu Komisyon Raporu),
https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.tutanak_hazirla?v_meclis=&v_donem=&v_yasama_yili=&v_cilt=&v_birlesim=&v_sayfa=&v_anabasluk=KANUNLAR&v_altbaslik=3297&v_mv=&v_sb=&v_ozet=&v_kelime=&v_bastarih=&v_bittarih=, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (Güncel Hali),
<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, [Erişim Tarihi: 11.12.2018].

4842 sayılı ve 09.04.2003 Kabul Tarihli, Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı T.C Resmi Gazete.

4842 sayılı ve 09.04.2003 tarihli Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun TBMM 113 no'lu Komisyon Raporu,
https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.tutanak_hazirla?v_meclis=&v_donem=&v_yasama_yili=&v_cilt=&v_birlesim=&v_sayfa=&v_anabasluk=KANUNLAR&v_altbaslik=4842&v_mv=&v_sb=&v_ozet=&v_kelime=&v_bastarih=&v_bittarih=, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

5528 sayılı ve 16.07.2004 Kabul tarihli, Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı T.C. Resmi Gazete.

5528 sayılı ve 16.07.2004 Kabul tarihli, Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun TBMM 645 no'lu Komisyon Raporu, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.tutanak_hazirla?v_mecelis=&v_donem=&v_yasama_yili=&v_cilt=&v_birlesim=&v_sayfa=&v_anabaslik=KANUNLAR&v_altbaslik=5228&v_mv=&v_sb=&v_ozet=&v_kelime=&v_bastarih=&v_bittarih=, [Erişim Tarihi: 24.12.2018].

YAYINCILIK SEKTÖRÜNDE TELİF HAKLARININ MUHASEBE BOYUTU*

Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ^a
Ahmet FIRAT^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 731-744

ÖZ

Bu çalışmanın amacı; yayıncılık sektöründe önemli bir konu olan telif haklarının muhasebe boyutunun ortaya konularak telif ödeme şekillerinin gösterilmesi, telif ödemelerinin hesaplanması, telif ödemeleri ile ilgili özellikli hesapların ve telifle ilgili özellikli muhasebe kayıtlarının açıklanmasıdır.

Fikri mülkiyet haklarından olan telif hakları, Ülkemizde önceden beri genel hukuk içinde “gayri maddi haklar” içinde düşünülmüştür. Türk Vergi kanunları da genellikle bu kavramı kullanmaktadır.

İşletme eser sahibine telif hakkını üç farklı yolla ödeyebilir bunlar; satış miktarı üzerinden telif, üretim miktarı üzerinden telif veya tek seferde ödenen telifdir. Telifin hesaplanma şekline göre farklı muhasebe kayıtları yapılmakta ve ortaya çıkan telif giderleri hesaplanma şekline göre dönemsel gider veya üretim gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Telif giderlerinin hesaplanma şekline göre dönemsel veya üretim gideri olarak kaydedilmesi işletmenin dönem kâr ve zararı üzerinde değişikliğe sebep olurken işletme için en verimli olan telif anlaşması satış üzerinden yapılan anlaşmalardır. İşletmeler telif hakkını satın aldıkları bir eseri yurt içinde veya yurt dışında bir başka firmaya satarak gelir edebilirler.

Anahtar Sözcükler: Telif hakkı, Muhasebe, Yayıncılık Sektörü.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Güngörmüş, A.H., Fırat, A. (2019). Yayıncılık Sektöründe Telif Haklarının Muhasebe Boyutu. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 731-744.

* Makalenin gönderim tarihi: 15.04.2019; Kabul tarihi: 10.06.2019, iThenticate benzerlik oranı %16

^a Dr. – SMMM, a.h.gungormus@gmail.com, ORCID:0000-0001-8404-1464.

^b SMMM-Bağımsız Denetçi, maliduyuru77@gmail.com, ORCID: 0000-0002-8596-5084.

THE ACCOUNTING ASPECT OF COPYRIGHTS IN PUBLISHING SECTOR

ABSTRACT

The aim of this study is to present the accounting aspect of in meabs of asserting the methods of payment, to calculate the copyright payments, and to explain the special accounts of copyright payments and fundamentals of special accounting records. Copyrights, which are of intellectual properties, hacc been classified in our country in common law as part of "intangible rights". Turkish Tax Laws also generally use this concept. An enterprise can pay copyrights to an author in three different ways. These are as follows: copyrights according to the sales amount, according to the output, and according to lump sum. Different accounting records are used according to the calculation of the copyrights and the copyright occurred is recognized as periodic expense or production cost according to the expenses. While recording copyright expenses as periodic or production expenses causes a change in periodic income and loss of an enterprise, the most profitable copyright convention is that made according to the sales amount. Enterprises can generate incomes by selling the copyrights of a work they already acquired to another domestic or international company.

Keywords: Copyright, Accounting, Publishing Sector.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Günümüzün modern toplumlarını ayakta tutan temel dinamiklerin başında kuşkusuz "bilgi" unsuru gelmektedir. Globalleşmeyle birlikte yaşanan köklü yapısal değişimde, endüstri toplumunun stratejik kaynağı olan "sermaye" yerini "bilgi" ye terk ederken, "endüstri toplumu" yerini tamamen farklı bir yapıda olan "bilgi toplumuna bırakmaktadır. Yaşanan bu süreçte, neredeyse beşeri maddi ilişkilerin tamamının sanal ortamda yürütülmesine olanak sağlayan ve bunu insanoğlunun hizmetine sunan enformasyon toplumunun taleplerini karşılamaya yönelik bilgi üreten ünitelerin giderek önem kazanmakta olduğu yadsınmaz bir vakıadır.

Gelişen teknoloji ve küreselleşen dünyada bilgi devrimi ile birlikte hem yazılı hem de görsel alanda ortaya konulan ürün veya eserlerin dolaşımı kolaylaşmıştır. Bu anlamda ortaya konulan eserlerin eser niteliği taşıyıp taşımadığı konusunda bazen tartışmalar yaşanmaktadır. Söz konusu bu dolaşımda ortaya çıkarılan bu ürünlerin ticarileştirilmeleri konusunda karmaşık bir hal ortaya çıkmıştır. Bu eserlerin ticarileştirilmeleri ile birlikte eser sahiplerine ödenen teliflerin vergisel ve muhasebe boyutu ile ilgili uygulamalar söz konusu olmuştur.

Fikir ve sanat eserlerinin ortaya çıkması ile yasal düzenlemeler yanında uluslararası düzenlemelerin de yapılması aslında bunların teşvik ve korunması ile ilgilidir. Bu eserleri korumak sadece fikir hukuku açısından değil vergi hukuku açısından da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Eser sahibinin hakkının korunması ve teşvik edilmesi ile ilgili olarak Gelir

Vergisi Kanunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Diğer kanunlarda herhangi açıklayıcı düzenlemeler yapılmadığı gözükmektedir.

Telif hakları ile ilgili Gelir vergisi açısından değerlendirme yapılırken Serbest Meslek faaliyeti açısından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65. Maddesinde ve Gelir Vergisi Kanunu 18. Maddesinde vurgu yapılmaktadır. Ve ayrıca Gelir Vergisi Kanunu 82. Maddesinin 4. Bendinde Arızı kazançlar kısımlarında yer almaktadır. Telif hakkının eser niteliği taşıyabilmesi için 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri kanunu kapsamında değerlendirmesi gerekir.

Telif Hakkı; bir fikir veya sanat eserini yaratan kişinin, bu eserden doğan haklarının hepsi olarak tanımlanmıştır. 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 1. maddesinde ise eser; "Sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri" olarak ifade edilmiştir (FSEK,Md:1).

Türkiye'de telif hakları olarak kabul edilen bilim, edebiyat, müzik, güzel sanatlar ve sinema eserleri Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) ile korunmaktadır. FSEK'te bir fikri ürünün eser olarak kabul edilebilmesi için iki şart aranmaktadır bunlar:

- FSEK'te kabul edilen eser türlerinden birine dâhil olmalıdır (objektif şart). Sadece fikir aşamasında kalan, hayata geçirilmeyen fikri ürünler koruma kapsamı dışındadır
- Eser sahibinin hususiyetini taşınalıdır (sübjektif şart). Hususiyet ile sahibinden özellikler taşıyan, yani sahibinden sadır olan ürünler kastedilmektedir (<http://www.fikrimulkiyet.com>).

2.TELİF UYGULAMALARINDA ÖZELLİKLİ MUHASEBE HESAPLARI

İşletme eser sahibine telif hakkını üç farklı yolla ödeyebilir bunlar;

- Satış miktarı üzerinden ödenen telifler,
- Üretim miktarı üzerinden ödenen telifler,
- Tek seferde ödenen telifler.

Telifin hesaplanma şekline göre farklı muhasebe kayıtları yapılmakta ve ortaya çıkan telif giderleri hesaplanma şekline göre dönemsel gider veya üretim gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu noktada telif ödemelerinin kayıtlara alınmasında özellikli bilanço ve gelir tablosu hesapları kullanılmaktadır.

2.1. Özellikli Bilanço Hesapları

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belirli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyelerin izlendiği hesap gruplarıdır (Gökgöz, 2015:159).

260.01 Eser Telif Hakları: Yurt içinde ve yurt dışında bulunan kişi ve kurumlardan bir bedel ödenerek alınan telif hakları maliyet bedeli ile bu hesaplarda aktifleştirilerek kayıt altına alınır.

Birikmiş Amortismanlar

Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaplardır.

268.01 Telif Hakkı Birikmiş Amortismanlar Hesabı: Yurt içinde ve yurt dışında bulunan kişi ve kurumlardan bir bedel ödenerek alınan telif hakları için ayrılan amortismanlar, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak olarak kaydedilirler. Telif Hakları, 333. Seri nolu VUK Genel Tebliğinin 55. Bölümüne uygun olarak 15 yılda % 6,66 oran üzerinden amorti edilerek giderleştirilirler.

Ödenecek Vergi ve Fonlar

İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının bir sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatı ile işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaplardır (Kışalı,2016:134).

360.10 Yurtiçi Stopaj Ödemesi: Yurtiçinden Alınan Telifleri ile ilgili olarak ödenmesi gereken Vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesi gereken olay ve işlemler için ortaya çıktıkça hesaplar alacak olarak kayıt edilir.

360.20 Yurtdışı Stopaj Ödemesi: Yurtdışından Alınan Telifleri ile ilgili olarak ödenmesi gereken Vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesi gereken olay ve işlemler için ortaya çıktıkça hesaplar alacak olarak kayıt edilir.

360.30 2 Nolu KDV Ödemesi: İşletmenin hem yurtiçinden hem de yurtdışından almış olduğu telif hizmetleri için direkt sorumluları adına ödemesi gereken Katma Değer Vergisi ödemelerinin izlendiği hesaptır.

2.2. Özellikli Gelir Tablosu ve Maliyet Hesapları

Brüt Satışlar

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal veya hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam tutarları kapsar. Satılan mal ve hizmetler ile ilgili sübvansiyonlar satış tarihindeki vade farkları,

ihracat ile ilgili dönem içinde ortaya çıkan farklar, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir (Akdoğan ve Sevilengül,2007:571).

600.01 Yurt İçi Telif Satışları: İşletme telif hakkını satın aldığı bir eserin telif hakkını yurt içindeki bir başka yayın evine sattığı takdirde buradan elde ettiği gelirin kaydedildiği hesaplardır.

601.01 Yurtdışı Telif Satışları: İşletmenin Yurtdışından elde ettiği telif satışlarına istinaden tahakkuk ettirdiği gelirleri gösteren hesaptır.

Genel Üretim Gideri

Üretim için ortaya çıkmakla birlikte; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik dışında kalan ancak mamul ve hizmet giderleri ile ilişkili olan giderlerin tamamını kapsayan giderlerdir (Elmacı, Güngörmüş ve Gümüş, 2002).

730.10 Yurtiçi Telif Giderlerimiz: İşletmenin yurtiçinden temin ettiği ve baskı üzerinden verdiği teliflerin gider olarak takip edildiği gider kalemidir.

730.20 Yurtdışı Telif Giderlerimiz: İşletmenin yurtdışından temin ettiği ve baskı üzerinden verdiği teliflerin gider olarak takip edildiği gider kalemidir.

Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

Mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetin alıcılara teslimine kadar yapılan tüm giderler bu hesapta takip edilir (Güngörmüş, Ayçiçek, vd, 2013:111).

760.10 Yurtiçi Telif Giderleri: İşletmenin yurtiçinden temin edilen ve satış üzerinden verilen teliflerin gider olarak kayıt edildiği gider kalemidir.

760.20 Yurtdışı Telif Giderleri: İşletmenin yurtdışından temin edilen ve satış üzerinden verilen teliflerin gider olarak kayıt edildiği gider kalemidir.

760.40.01 Yurtiçi Telif Hak Amortismanı Gideri: Yurtiçinden temin edilen teliflerin amortisman kayıtlarının tutulduğu gider kalemidir.

760.41.02 Yurtiçi Telif Hak Amortismanı Gideri: Yurtiçinden temin edilen teliflerin amortisman kayıtlarının tutulduğu gider kalemidir.

3.TELİF HESAPLAMA YÖNTEMLERİ VE ÖZELLİKLİ MUHASEBE KAYITLARI

Yayıncılık sektöründe telif ödeme yöntemleri üç farklı şekilde hesaplanarak muhasebeleştirilmektedir bunlar:

- Satış miktarı üzerinden hesaplanan ve ödenen telif hakları,
- Baskı miktarı üzerinden hesaplanan ve ödenen telif hakları,
- Tek seferlik telif hakkı (eserin satın alınması) üzerinden hesaplanan ve ödenen telif hakları.

Telif ödeme yöntemlerindeki farklılıklar muhasebe kayıtlarına da yansımakta telif yöntemine göre bazen dönemsel gider olarak muhasebeleştirilirken bazen üretim gideri olarak kayıtlara alınmakta, bazen de aktifleştirilmektedir.

3.1.Satış Adedi Üzerinden Telif Hesaplaması ve Muhasebe Kayıtları

Yayıncı kuruluş eser sahibi ile kitabın satış adedi üzerinden telif ücreti ödeme konusunda anlaşma yaptığı takdirde bu telif “satış adedi üzerinden telif” olarak kabul edilir. Yayıncı kuruluşun eser sahibine kitap satış adedi üzerinde yapmış olduğu telif ödemeleri dönemsel gider olarak kabul edilir ve “pazarlama satış ve dağıtım gideri” olarak muhasebeleştirilir.

Örnek:

AHG Yayıncılık Tic. A.Ş firması ‘‘Maliyet Muhasebesi ‘‘ isimli eser için telif bedeli olarak ‘‘satış miktarı üzerinden ‘‘ X isimli yazar ile anlaşma yapmıştır. Anlaşma gereği telif alacağı kitabın satış fiyatı üzerinden % 8 oranında olacaktır.

Tablo-1: Satış Üzerinden Telif Hesaplaması

Satış Adedi	15.000 Adet
Kitap Üzeri Fiyat KDV Hariç	5 TL
Satış Toplamı	15.000X5=75.000 TL
Telif Oranı (%8)	75.000X8/100=6.000 TL
Net Ödeme	6.000 TL
Stopaj (%17)	6.000/0,83=7.229 TL
Stopajı Tutarı	7.229 X 0,17 = 1.229 TL
Sorumlu Sıfatıyla KDV (%18)	7.229 X0,18 = 1.301 TL

.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
760.10 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri (Yurtiçi Telif Giderleri)	7.299,00	
191 İndirilecek KDV	1.301,00	
360.10 Yurtiçi Stopaj Ödemesi		1.229,00
360.30 2 Nolu KDV Ödemesi		1.301,00
320 Yazar		6.000,00

3.2.Baskı Miktarı Üzerinden Telif Hesaplaması ve Muhasebe Kayıtları

Yayıncı kuruluş eser sahibi ile basılan kitap sayısı üzerinden telif ücreti ödeme konusunda anlaşma yaptığı takdirde bu telif “baskı miktarı üzerinden telif” olarak kabul edilir. Yayıncı kuruluşun eser sahibine basılan kitap sayısı üzerinde yapmış olduğu telif ödemeleri üretim gideri olarak kabul edilir ve “genel üretim gideri” olarak muhasebeleştirilir.

Örnek:

AHG Yayıncılık Tic. A.Ş firması “Şirketler Muhasebesi ” isimli eser için telif bedeli olarak ‘Baskı miktarı üzerinden ‘ yazar ile anlaşma yapmıştır. Anlaşma gereği telif alacağı baskı miktarı üzerinden % 8 oranında hesaplanmıştır. Kitabın Baskı miktarı 15.000 adettir. Satış Birim fiyatı KDV 5 TL’dir.

Tablo-2: Baskı Miktarı Üzerinden Telif Hesaplaması

Baskı Miktarı	15.000 Adet
Kitap Üzeri Fiyat KDV Hariç	5 TL
Satış Toplamı	15.000X5=75.000 TL
Telif Oranı (%8)	75.000X8/100=6.000 TL
Net Ödeme	6.000 TL
Stopaj (%17)	6.000/0,83=7.229 TL
Stopajı Tutarı	7.229 X 0,17 = 1.229 TL
Sorumlu Sıfatıyla KDV (%18)	7.229 X0,18 = 1.301 TL

.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
730.10 Genel Üretim Gideri	7.299,00	
191 İndirilecek KDV	1.301,00	
360.10 Yurtiçi Stopaj Ödemesi		1.229,00
360.30 2 Nolu KDV Ödemesi		1.301,00
320 Yazar		6.000,00

3.3.Eser Hakkının Satın Alınmasından Dolayı “ Tek Seferlik ” Telif Hesaplaması ve Muhasebe Kayıtları

Yayıncı kuruluş eser sahibi ile bir kereye mahsus olarak tek seferde telif ücreti ödeme konusunda anlaşma yaptığı takdirde bu telif “tek seferlik telif” olarak kabul edilir. Yayıncı kuruluşun eser sahibine tek seferde yapmış

olduğu telif ödemeleri haklar hesabında aktifleştirilir ve 333. Seri nolu VUK Genel Tebliğinin 55. Bölümüne uygun olarak 15 yılda yüzde 6,66 oran üzerinden amortisman ayrılır.

Örnek:

AHG Yayıncılık Tic. A.Ş firması ‘‘Banka Muhasebesi ‘‘ isimli eseri için telif bedeli olarak ‘‘ Tek Seferlik Telif ‘‘ yazar ile anlaşma yapılmıştır. Yazar ile Tek seferlik telif ücreti olarak 7.500.- TL ödenecektir.

Tablo-3: Tek Seferde Ödeme Üzerinden Telif Hesaplaması

Net Ödeme	7.500 TL
Stopaj (%17)	7.500/0,83=9.036 TL
Stopajı Tutarı (% 17)	9.036 X0,17 = 1.536 TL
Sorumlu Sıfatıyla KDV (%18)	9.036 x 0,18 = 1.627 TL

.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
260 Haklar Hesabı	9.036,00	
191 İndirilecek KDV	1.627,00	
360.10 Yurtiçi Stopaj Ödemesi		1.536,00
360.30 2 Nolu KDV Ödemesi		1.627,00
320 Yazar		7.500,00
.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
730 Genel Üretim Gideri	601,79	
268 Birikmiş Amortismanlar		601,79

3.4.Yurtdışından Telif Alınması İle İlgili Muhasebe Kaydı

Yurtdışında mukim kişi ve kurumlardan alınan telif hakları Kurumlar Vergisi 30. Maddesi gereğince dar mükellef kapsamına girmektedir. Bakanlar Kurulu Kararınca iç mevzuat gereğince % 20 oranında Kurumlar Vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. İşletmeler stopaj ile ilgili avantaj sağlamak amacıyla kişi ve kurumlardan ilgili makamlardan alınmak üzere Mukimlik (İkametgâh veya vergi faaliyet belgesi) belgesi alınırsa Çifte vergilendirme Önleme anlaşması gereğince öncelikli olarak bu anlaşma hükümleri uygulanması gerekmektedir.

Yurtdışında alınan telif hakları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine göre gayri maddi hak hükmünde olduğu için stopaj kesintisi yapılması gerekmektedir. Katma değer vergisi açısından baktığımızda faydalanma Türkiye’de olduğu için sorumlu sıfatıyla Katma değer vergisi

ödemesi yapılması gerektirir. Vergi usul açısından baktığımızda yapılan bu faaliyeti gider pusulası, karşı taraftan fatura ile belgelemek uygun olacaktır.

Örnek:

ABC işletmesi Almanya mukimi bir kurumdan X eser hakkının telif hakkını satın almıştır. Anlaşma gereği 1.000.- TL üzerinden telif ödeyecektir. Almanya'da kurumun mukimlik belgesi vardır. Kurum normal stopaj üzerinden %20 kesinti yapması gerekir. Mukimlik belgesi olduğu için bu oran %10 düşmektedir. Diğer %10 kısım Almanya makamlardan telif hakkını satan kurum tarafından ilgili vergi dairesine ödenecektir.

Tablo-4: Yurt Dışından Telif Alınması

Net Ödeme Yazar	1.000 TL
Stopajı Tutarı (% 10)	$1.000/0,90=1.111$ TL
GV Stopajı (% 10)	$1.111 \times 0,10 = 111$ TL
Sorumlu Sıfatıyla KDV	$1.111 \times 0,18 = 199$ TL

.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
260 Haklar Hesabı	1.111,00	
191 İndirilecek KDV	199,00	
360.10 Yurtiçi Stopaj Ödemesi		111,00
360.30 2 Nolu KDV Ödemesi		199,00
320 Yazar		1.000,00

Yukarıdaki yapılan muhasebe kayıtlarında yurtdışı telif alımı olduğu için % 20 olması gereken stopaj oranı %10 uygulanmış olup ilgili vergi dairesine ödenecektir. Sorumlu sıfatıyla KDV açısından yapılan işlemde hizmetten Türkiye'de faydalandığı için sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilip 1Nolu KDV ile indirim konusu yapılacak ve Sorumlu Sıfatıyla Katma değer vergisi vergi dairesine ödenecektir.

.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
730 Genel Üretim Gideri	73,99	
268 Birikmiş Amortismanlar		73,99

333. Seri nolu VUK Genel Tebliğinin 55. Bölümüne uygun olarak 15 yılda yüzde 6,66 oran üzerinden amorti edilecektir.

3.5.Yurtiçi Telif Satış ile İlgili Muhasebe Kaydı

İşletme telif hakkını satın aldığı bir eserin telif hakkını yurt içindeki bir başka yayın evine sattığı takdirde buradan elde ettiği geliri “Yurt İçi Satışlar” hesabında gösterir. Bu satışla ilgili olarak kitabın ilk sahibine bir ödeme söz konusu ise telif gideri “Pazarlama ve Satış ve Dağıtım Gideri” hesabında gösterilir.

Örnek:

AHG Yayınevi X isiminde bir yazardan almış olduğu ‘ ‘ Genel Muhasebe’ ’ isimli eserin telifini Türkiye sınırları içinde Güneş Yayınevine telif karşılığı olarak 5.900.- TL KDV dâhil (100.000 adet basım izinli eseri) satmıştır. İki yayınevi aralarında sözleşme yapmışlardır. Sözleşmenin damga vergisini yayın hakkını alan Fırat Yayınevi üstlenmiştir. Eser sahibi ile Nehir Yayınevi arasındaki anlaşmaları gereği bu eserin maliyeti olarak yazara bu satış üzerinden yüzde 10 üzerinden telif verecektir.

Tablo-5: Yurt İçi Telif Satışı Telif hesaplaması

Net Ödeme	5.000.-TL X 10 /100= 500 TL
Brüt Telif (% 17)	500 / 0,83 = 602,40 TL
Sorumlu Sıfatıyla KDV (%18)	602,40 X 18/100 = 108,43 TL
Stopaj (%17)	602,40*17/100= 102,40TL

.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
120 Alıcılar Hesabı (AHG Yayın Evi)	5.900	
		5.000
600 Yurt İçi Satışlar		900
391 Hesaplanan KDV		

.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
760.10 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri (Yurtiçi Telif Giderleri)	602,40	
191 İndirilecek KDV	108,43	
360.10 Yurtiçi Stopaj Ödemesi		102,40
360.30 2 Nolu KDV Ödemesi		108,43
320 Yazar		500,00

3.6.Yurtdışı Telif Satışı ile İlgili Muhasebe Kaydı

İşletme telif hakkını satın aldığı bir eserin telif hakkını yurt dışındaki bir başka yayın evine sattığı takdirde buradan elde ettiği geliri “Yurt dışı Satışlar” hesabında gösterir. Bu satışla ilgili olarak kitabın ilk sahibine bir ödeme söz konusu ise telif gideri “Pazarlama ve Satış ve Dağıtım Gideri” hesabında gösterilir. Satış yurtdışına olduğu için herhangi bir KDV söz konusu olmayacaktır. Çünkü teslim yurtdışıdır. Yurtdışına teslimde KDV söz konusu değildir.

Örnek:

Nar yayınevi “ Mehnet Erdal” isimli yazarın “Muhasebe “ isimli kitabını Almanya’da mukim olan X yayın evine telif olarak 10.00 adet baskısı için 50.000.- TL X yayınevine devir etmiştir. Nar Yayınevi bu satışa istinaden Yazara yüzde 12 üzerinden telif vermiştir.

Tablo-6: Yurt Dışı Telif Satışı

Net Ödeme	$50.000 \times 12/100 = 6.000$ TL
Brüt Telif (% 17)	$6.000/0,83 = 7.228,91$ TL
Sorumlu Sıfatıyla KDV	$7.228,91 \times 18/100 = 1.301,20$ TL
Stopaj (%17)	$7.228,91 \times 17/100 = 1.228,91$ TL

.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
120 Alıcılar Hesabı	50.000,00	
601 Yurt Dışı Satışlar		50.000,00

.....01.12.xxxx.....	BORÇ	ALACAK
760.10 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri	7.228,91	
191 İndirilecek KDV	1.301,20	
360.10 Yurtiçi Stopaj Ödemesi		1.128,91
360.30 2 Nolu KDV Ödemesi		1.301,20
320 Yazar		6.000,00

4. SONUÇ

Gelişen teknoloji ve küreselleşen dünyada bilgi devrimi ile birlikte hem yazılı hem de görsel alanda ortaya konulan ürün veya eserlerin dolaşımı kolaylaşmıştır. Bu anlamda ortaya konulan eserlerin eser niteliği taşıyıp taşımadığı konusunda bazen tartışmalar yaşanmaktadır. Söz konusu bu dolaşımda ortaya çıkarılan ürünlerin ticarileşmesi ile birlikte hem vergisel hem de muhasebe alanında farklılıklar ve yeni uygulamalar söz konusu olmuştur.

Fikir ve sanat eserlerinin ortaya çıkması ile yasal düzenlemeler yanında uluslararası düzenlemelerin yapılması hep bunların teşvik ve korunması ile ilgilidir. Bu eserleri korumak için sadece fikir hukuku açısından değil vergi hukuku açısından da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Eser sahibinin hakkının korunması ve teşvik edilmesi ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Diğer kanunlarda ise herhangi açıklayıcı düzenlemeler yapılmadığı gözükmemektedir.

Fikri mülkiyet haklarından olan telif hakları, Ülkemizde önceden beri genel hukuk içinde “gayri maddi haklar” içinde düşünülmüştür. Türk Vergi kanunları da genellikle bu kavramı kullanmaktadır.

Telif hakları ile ilgili Gelir vergisi açısından değerlendirme yapılırken Serbest Meslek faaliyeti açısından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65. Maddesinde ve Gelir Vergisi Kanunu 18. Maddesinde vurgu yapılmaktadır. Ve ayrıca Gelir Vergisi Kanunu 82. Maddesinin 4. Bendinde Arızı kazançlar kısımlarında yer almaktadır. Telif hakkının eser niteliği taşıyabilmesi için 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri kanunu kapsamında değerlendirmesi gerekir.

Telif haklarının muhasebe uygulamalarında işletmeler için en uygun olan telif sözleşmesi ‘satış miktarı ‘ üzerinden yapılan anlaşmalardır. İşletme telifi eserin satışı üzerinden ödediği için gelir ortaya çıktıktan sonra bir ödeme yapacaktır. Eserler satılmadığı sürece işletme için ekstra bir telif gideri söz konusu olmaz.

Baskı üzerinden ve tek seferde verilen teliflerde ise satılmayan ve stokta kalan ürünlerin veya mamullerin teliflerin ödemesi herhangi bir gelir elde edilmeden yapılacak ve ilgili eser satılmasa bile buna ait telif gideri ödendiği için finansal olarak firmanın aleyhine bir durum oluşacaktır. Yine Tek seferlik telif ödemelerinde de ürünün veya mamulün ne kadarlık satılacağı belli olmadan peşin olarak yazara ödeme yapılması eserin satılmaması durumunda işletme için ekstra bir maliyet olarak gerçekleşecektir.

Yurtdışı telif ödemelerinde ise dikkat edilmesi gereken ise Mukimlik belgesinin karşı firmadan veya şahıstan istenmiş olması gerekmektedir. Mukimlik belgesi ilgili ülkede ticari faaliyete bulunduğu dair olan bir ikametgâh belgesidir. Çoğu firma bu belgeyi almakta zorlanmaktadır. Bu belge olmadan vergilendirme işlemlerinde yanlışlıklar yapılmaktadır. Bunları önlemek için bu belgeyi aldıktan sonra vergi kısmı ile ilgili işlemlerin yapılması uygundur. Türkiye’de ise bu belgeyi Maliye Bakanlığından ilgili vergi dairesi müdürlüğünden talep edilerek alınmaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.

Ayçiçek, F., Güngörmüş, A.H., Atalay, B., Boyar, E., Kurulu, R. (2013). Dönemsonu Muhasebe İşlemleri, Sürat Üniversite yayınları, İstanbul.

Beşiroğlu, A. (2006). Fikir Hukuku Dersleri İstanbul.

Gökgöz, A. (2015). Genel Muhasebe, Ekin Kitabevi, Bursa

Elmacı, O. Güngörmüş, A.H., Gümüş, Y. (2002). Maliyet Muhasebesi, Ekspres matbaası, 2002.

http://www.fikrimulkiyet.com/index.php?option=com_content&task=view&id=21&Itemid=74

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061230-40.pdf>

<http://www.telifhaklari.gov.tr>

Kışalı, Y. (2016). Tekdüzen Hesap Sistemi ve Çözümlü Muhasebe Problemleri, Beta Basım Yayım, İstanbul.

Özdemir, M. (2002) "<http://www.alomaliye.com>"

Özderyol, T. A. (2006). Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’nda Düzenlenen Suçlar, İstanbul

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu "<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr>

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu "<http://www.mevzuat.gov.tr/>

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu "<http://www.mevzuat.gov.tr/>"

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu "<http://www.mevzuat.gov.tr/>

5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri kanunu;
"<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr>

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARIYLA UYUMLU OLMASI AMACIYLA TEKDÜZEN HESAP PLANININ GÜNCELLENMESİNE YÖNELİK KGK TARAFINDAN YAYIMLANAN TASLAK METNİN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN^a

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2019; 12 (3): 745-785*

ÖZ

TMS VE TFRS ve BOBİ FRS'nin uygulamaya girmesi ile ,bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre muhasebeleştirilmesi ve işletmelerin finansal tablolarını uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayacak bir muhasebe sistemi oluşturabilmeleri için mevcut tekdüzen muhasebe sisteminin güncellenmesi ihtiyacını ortaya çıkartmıştır. Gerek TMS VE TFRS'ler, gerekse BOBİ FRS mevcut hesap planına yeni hesap gruplarının ve hesapların eklenmesini, hesap açıklamalarının yeni ölçme değerlendirme ölçütlerine göre yapılmasını, yeni finansal tablo verilerine doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesini gerekli kılmaktadır. KGK, bu amaçla **finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslak metnini hazırlayarak görüşe sunmuştur**. Bu makalede, tekdüzen hesap planının güncellenme ihtiyacı açıklanarak finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı, mevcut hesap planı ile karşılaştırılmalı olarak incelenerek değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Hesap Planı, Hesap Planı Taslağı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi.

JEL Kodları: M48.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Akdoğan, N. (2019). Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayınlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 745-785.

* Makalenin gönderim tarihi: 07.05.2019; Kabul tarihi: 23.07.2019, iThenticate benzerlik oranı %27
^a Başkent Üniversitesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, nakdogan@baskent.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-8168-6152

THE ANALYSIS OF THE EXPOSURE DRAFT OF PoB (KGK) WHICH WAS ISSUED TO REVISE CHART OF ACCOUNTS IN ACCORDANCE WITH FINANCIAL REPORTING STANDARDS

ABSTRACT

Along with the adoption of Turkish Accounting Standards and Turkish Financial Reporting Standards (TAS/IFRS) and recently Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Entities (BOBİ FRS), the need for updating (revising) the current uniform accounting system has emerged for the entities to both account for the accounting transactions and prepare fair, relevant and comparable financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework. Both TAS/ IFRSs and BOBİ FRS will lead to adding new accounts and account groups to the current accounting system, changing the accounts' explanations according to the new measurement bases and enabling the access to the financial statement data directly from the accounting system. For this, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority published for public comment an Exposure Draft proposing a revised accounting system based on financial reporting standards. In this study, the need for a modified Turkish Uniform Chart of Accounts is explained and evaluated based on a comparison of draft and current uniform accounting systems.

Keywords: Chart of Accounts, Chart of Accounts Draft, Unified Accounting System.

JEL Codes: M48.

1. GİRİŞ

Türkiye 'de, işletmeler MSUGT göre muhasebe kayıtlarını yapmakta, ancak raporlamada *BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINDA OLANLAR TMS/IFRS* ya da *BOBİ FRS* deki esasları kullanmaktadır. Bu farklılaşma, kayıtların yetersiz kalmasına ve raporlardaki bilgilerle uyum sorunu yaşanmasına neden olmaktadır. Muhasebe kayıtları, çeşitli dönüştürme işlemleri ile standartlardaki esaslara dönüştürülmektedir. Bu da kayıttan raporlamaya kadar olan sürecin iyi çalışmamasına neden olmaktadır.

Uygulamada TMS /IFRS'lerin ve BOBİ FRS'nin uygulamaya girmesi ile muhasebede kayıt düzeni ile raporlama düzeninin farklılaşmasına neden olmuştur. Oysa muhasebe bir süreçtir, bilgiyi toplar, sınıflandırır, kaydeder ve sonra da bilgi kullanıcısının ihtiyacına uygun olarak raporları hazırlar. Kaydın farklı esaslara göre raporlamanın farklı esaslara göre yapılması maliyetleri artırabileceği gibi hatalı uygulamalara da neden olabilir

Muhasebe standartlarındaki gelişmeler hesap planının da güncellenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. GÜNCELLEMELER İLE,

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,

- Finansal tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebede terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına olanak vermesine,
- Muhasebe uygulamalarında tekdüzenin sağlanması,
- Tüm kesimler için işletme dilinin aynı olmasını sağlayacaktır.

Bu makalede, muhasebe standartları hakkında bilgiler verildikten sonra, yeni hesap planı taslağı konusunda MSUGT hesap planı ile karşılaştırmalı olarak bilgiler verilecektir.

2. TÜRKİYE'DE UYGULANAN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ

Ülkemizde Bağımsız denetim kapsamında; KAYIKLER, Büyük işletmeler ve Orta boy işletmeler bulunmaktadır. Bağımsız denetim kapsamında olan şirketlerin genel kriterleri, KGK tarafından belirlenerek Cumhurbaşkanlığı tarafından onaylanmaktadır.

Kayıklar; Borsada işlem gören ve kamuya hesap verme sorumluluğu bulunan şirketlerdir. Bu şirketler, genel kriterler aranmaksızın bağımsız denetim kapsamındadır ve TMS/TFRS'leri uygulamaktadırlar.

BOBİ FRS kapsamında olan şirketlerde genel kriterler tanımlanmış ve bu kriterlerden en az ikisini iki yıl art arda sağlayan işletmeler büyük veya orta boy işletme kapsamında bağımsız denetime tabi olmaktadır.

Genel kriterler; çalışan sayısı, aktif büyüklüğü ve satış hasılatı olarak belirlenmiştir. Bu kriterler 2018 yılı için aşağıdaki gibi belirlenmiştir. Bu kriterler her dönemde yeniden belirlenmekte ve denetim kapsamında şirket sayısı artırılmaktadır.

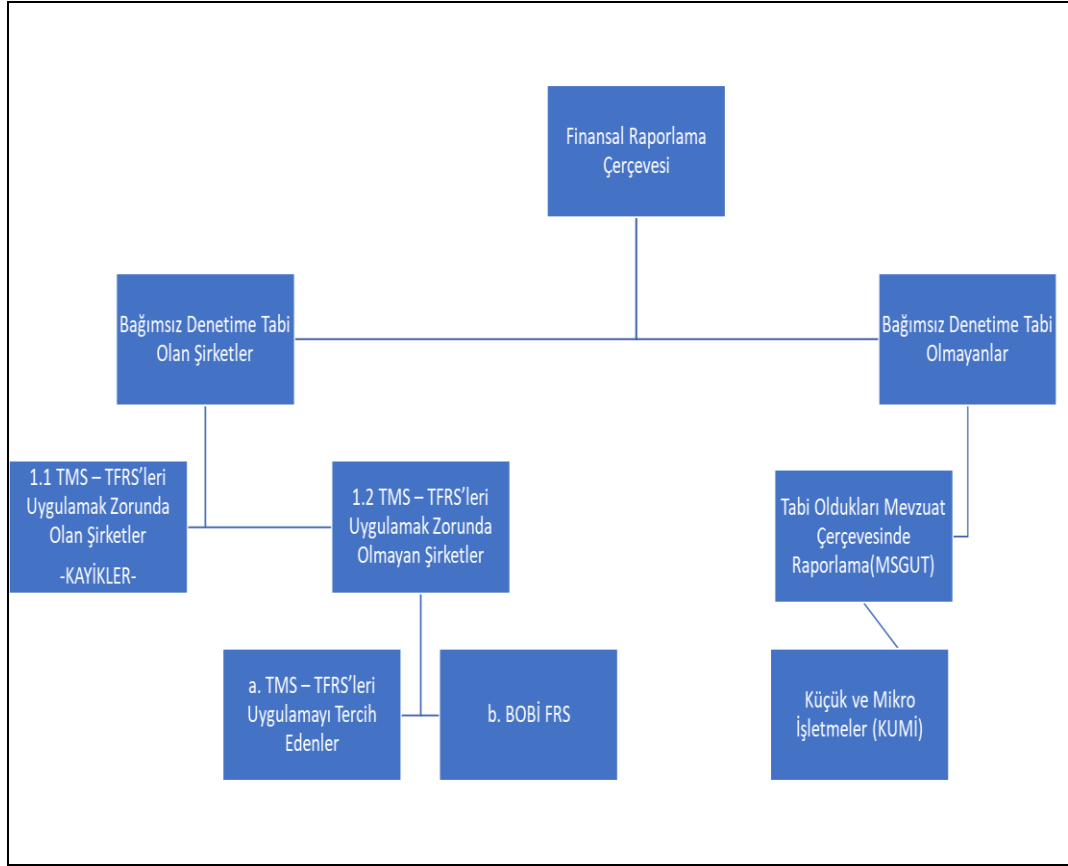
Tablo-1: Şirket Büyüklük Kriterleri

KRİTERLER	BÜYÜK İŞLETME	ORTA BOY İŞLETME
ÇALIŞAN SAYISI	250 VE ÜSTÜ	175 VE ÜSTÜ
AKTİF BÜYÜKLÜĞÜ	75.000.000 TL VE ÜSTÜ	35.000.000 TL VE ÜSTÜ
SATIŞ HASILATI	150.000.000 TL VE ÜSTÜ	70.000.000 TL VE ÜSTÜ

KGK uygulamasında eşik değerlerin hesaplanmasında aşağıdaki esaslara uyulur:

- Bağlı ortaklıklarla birlikte üç ölçütün en az ikisinin, art arda iki finansal raporlama döneminde aşan işletmeler izleyen dönemde büyük işletme olarak işlem görür.
- Bağlı ortaklıklar BOBİ FRS' yi kullanmıyorsa hesaplamada vergi dairelerine verdikleri finansal tablolardaki veriler kullanılır.
- Hesaplamalarda konsolide olmayan tabloların kullanılması durumunda, konsolidasyon işlemlerinde yapılan arındırma işlemleri uygulanarak hesaplamalar yapılır.
- Kayıtlarının yapılmaması durumunda yukarıda belirtilen eşik ölçülerin tutarları %20 artırılarak dikkate alınır.
- Büyük işletmeler, iki yıl art arda yukarıdaki eşit değerlerin ikisinin altında kalmışlarsa büyük olma özelliğini kaybederler.
- Büyük işletme tanımının karşılanıp karşılanmadığının değerlendirilmesinde TFRS 'ye göre hazırlanmış finansal tabloları bulunmayan işletmeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre hazırlanmış tabloları ile KGK yayımlanmış olduğu ilave hususlara göre düzeltilmiş finansal tablolardaki veriler kullanılır.

Türkiye'de işletmeler bağımsız denetim kapsamında oluşlarına göre farklı raporlama çerçevelerini uygulamaktadır. Bu durumu, aşağıdaki şekilde gösterebiliriz.



Şekil-1: Finansal Raporlama Çerçevesi

KGK verilerine göre 2017 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 7.900 şirket bulunmaktadır. Bunlardan TMS/TFRS'leri uygulayacak KAYİK niteliğinde 1550 şirket var ancak ihtiyari olarak TFRS uygulayanları da dikkate aldığımızda en az 2.000 işletme TFRS'yi uygulamıştır ve geri kalan 5.900 işletmenin BOBİ FRS kapsamına girmektedir. Ancak 2018 ve 2019 yıllarında BOBİ FRS yerine TFRS tercih eden işletme sayısı denetim şirketlerinin de yönlendirmeleri nedeniyle artmıştır.

3. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin KAPSAMI

Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları listesi BOBİ FRS ve TMS/TFRS'lerle karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

Tablo-2: BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırma

BOBİ FRS	TMS / TFRS
Bölüm 1 KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR -Finansal durum tablosu -Kar veya zarar tablosu -Özkaynaklar değişim tablosu (-Nakit akış tablosu Bölüm 2 de açıklandı) -Dipnotlar bölüm 26)	FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE, TMS 1 FİNANSAL TABLOLAR SUNULUŞ STANDARDI
Bölüm 2 NAKİT AKIŞ TABLOSU	TMS 7 NAKİT AKIŞ TABLOSU
Bölüm 3 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE YANLIŞLIKLAR	TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR
Bölüm 4 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR	TMS 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR
Bölüm 5 HASILAT	TMS 18 HASILAT (eski metin) TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ (eski metin) TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI
Bölüm 6 STOKLAR	TMS 2 STOKLAR
Bölüm 7 TARIMSAL FAALİYETLER	TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER
Bölüm 8 MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	TFRS 6 MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ
Bölüm 9 FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR	TMS 32 FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM TMS 39 FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME TFRS 7 FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR TFRS 9 FİNANSAL ARAÇLAR
Bölüm 10 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	TMS 28 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR
Bölüm 11 MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR	TFRS 11 MÜŞTEREK ANLAŞMALAR
Bölüm 12 MADDİ DURAN VAR.	TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR
Bölüm 13 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	TMS 40 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
Bölüm 14 MADDİ OLM. DURAN VAR.	TMS 38 MADDİ OLM. DURAN VAR.

Bölüm15 KİRALAMALAR	TMS 17 KİRALAMA (eski metin) TFRS KİRALAMA İŞLEMLERİ
Bölüm16 DEVLET TEŞVİKLERİ	TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI
Bölüm17 BORÇLANMA MALİYETLERİ	TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ
Bölüm18 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
Bölüm19 KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR	TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR
Bölüm20 YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ	TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ
Bölüm21 İŞ BİRLEŞMELERİ	TFRS 3 İŞLETME BİRLEŞMELERİ
Bölüm 22 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	TFRS 10 KONSOLİDE TABLOLAR
Bölüm23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	TMS 12 GELİR VERGİLERİ
Bölüm24 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA	TMS 34 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA
Bölüm25 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA	TMS29YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA
Bölüm26 DİPNOTLAR	- TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU Her standardın sonunda yayımlanacak dipnotlar da açıklanmıştır.
Bölüm 27 GEÇİŞ HÜKÜMLERİ	TFRS 1 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI
MÜNFERİT FİNANSAL TABLOLAR EK 1 Finansal Durum Tablosu EK 2 Kar veya Zarar Tablosu EK 3Özkaynak Değişim Tablosu EK 4 Nakit Akış Tablosu	

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	
EK 5 Konsolide Finansal Durum Tablosu	
EK 6 Konsolide Kar veya Zarar Tablosu	
EK 7 Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu	
EK 8 Konsolide Nakit Akış Tablosu	
EK 9 TANIMLAR	

4. TMS/TFRS VE BOBİ FRS ESASLARININ MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ UYGULAMASINA ETKİSİ

Muhasebe standartlardaki düzenlemelerin, finansal tablolar ve hesap planı üzerinde çeşitli etkileri bulunmaktadır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’lerdeki hükümler, finansal tablolarda;

- Biçimsel yapı(sınıflandırma),tanımlamalarda,
- Kapsamda,
- Ölçme-değerlemede,
- Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki ayrıntılarda,

değişiklik getirmektedir.

i) Biçimsel Yapı (Sınıflandırma ve Tanımlamalardaki) Farklılıklar

TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulamalarıyla; bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarında, isimlerinde, sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve formatların biçimsel yapısı etkilenmektedir.

TMS kriterlerine göre bütün aktif ve pasif kalemlerin, gelir ve giderlerin, nakit akışların yeniden belirlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bilançoda aktif ve pasif kalemlerin, gelir tablosunda gelir ve gider hesaplarının MSUGT göre TMS esaslarında yeniden sınıflandırılmasını gerektirmekte, bu da hesap planında yeni sınıfların ya da yeni hesapların açılmasını gerekli kılmaktadır.

Finansal raporlama standartların uygulanabilmesi için yeni hesap gruplarının oluşturulması ve yeni hesapların açılmasına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- Hazır değerlerin ismi ve kapsamı değişmektedir. Grubun ismi “Nakit ve Benzerleri” olmakta ve bu gruba yeni hesapların açılması gerekmektedir.
- Menkul kıymetlerin, mali duran varlıkların (TMS-32, TMS-39, TFRS-7, TFRS 9, BOBİ FRS Bölüm 9’a göre) yeniden sınıflandırılması ve hesapların işleyişinin yeniden düzenlenmesi gerekir. Grubun isminin “Finansal Yatırımlar” ve “Ortaklıklara Yatırımlar” olarak gruplandırılması gerekir.

- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin (TMS 40) BOBİ FRS bölüm 13 göre) duran varlıklar arasında maddi duran varlıklardan ayrı bir grup olarak yer alması gerekir.
- Tarımsal faaliyetler -Canlı varlıklar(TMS 41, BOBİ FRS bölüm 7) için hesap planında hem dönen varlıklarda hem de duran varlıklarda yeni hesapların açılması gerekir.
- Satış amacıyla elde tutulan ve durdurulan faaliyetlerle ilgili varlık ve borçlar(TFRS 5) için yeni hesapların açılması gerekir.
- İnşaat sözleşmeleri (TFRS-15, BOBİ FRS Bölüm 5) için yeni hesaplar açılması ve işleyişlerinin işin tamamlanma yüzdesine göre yeniden kaleme alınması gerekir.
- İlişkili taraflardan alacak ve borçlar hesaplarının açılması gerekir.
- Hizmet maliyetlerinin sınıflandırılması (TMS 2) kapsamında yeni hesapların açılması gerekir.
- İştirakler, bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları hesaplarının işleyişlerinin yeniden düzenlenmesi gerekir.
- Maddi duran varlık grubunda yeni hesapların açılması gerekir. Örneğin, taşıyıcı bitkiler, MDV değer düşüklüğü karşılık hesaplarının açılması gerekir.
- Maddi olmayan duran varlıkların yeniden sınıflandırılması, yeni açılan hesapların işleyişlerinin yazılması, geliştirme giderleri Maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alırken araştırma giderlerinin maddi olmayan duran varlık kapsamından çıkartılması gerekir.
- TFRS 16 Kiralamalar standardının gereği olarak kiralama işlemlerine ilişkin hesapların açılması ve işleyişlerinin kaleme alınması, kullanım hakkı varlık hesaplarının hesap planına dahil edilmesi gerekir.
- Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesaplarının açılması,
- Pasifte mali borçların yeniden sınıflandırılması, diğer yabancı kaynak hesaplarındaki değişikliklerle ilgili hesapların açılması, öz kaynak gruplarının yeniden oluşturulması, diğer kapsamlı gelir ve gider hesaplarının açılması,

yapılacak değişikliklere örneklerdir.

Gelir Tablosundaki değişikliklerin hesap planına olan etkisine aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

- Gelir tablosunda, gelir ve giderlerin sınıflamasının, karların oluşumunun yeni format gereği yeniden yapılması gerekir.
- Olağandışı gelir ve karlar ve olağandışı gider ve zararlar TMS-1 ve BOBİ FRS 1 bölümüne göre gelir tablosunda ayrı bir sınıf olarak raporlanmaması gerekir. Gelir tablosu hesaplarının yeni formata göre

yeniden sınıflandırılması ve yeni hesapların oluşturulması ihtiyacı vardır.

- Durdurulan faaliyetler ve satış amacıyla elde tutulan varlıklarla ilgili gelir ve karların, gider ve zararların ayrı raporlanması gerekir.(TFRS-5)
- Konsolide ya da münferit gelir tablosunda, iştiraklerin, iş ortaklıkların özkaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan karlar-zararların açıkça görülecek şekilde raporlanması gerekir. (TMS-1,TMS-27,TMS-28)
- Çalışmayan kısım giderlerinin raporlanacağı bölüm değişecektir.(TMS-2)
- Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak satışların maliyeti bölümünde yer almalıdır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklarda satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanmalıdır.(TMS-2)
- Finansal gelirlerin ve Finansal giderlerin yeniden sınıflandırılması gerekir.
- Tam seti uygulayacak işletmelerde diğer kapsamlı gelir ve giderlere ait hesapların oluşturulması gerekir.
- Ertelenmiş verginin gelir ve gider etkisini izlemek üzere yeni hesaplar açılması gerekir.
- Gerçeğe uygun değerle ölçmeden kaynaklanan gerçeğe uygun değer artış ve azalışlara ilişkin hesapların açılması gerekir.
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gelir ve giderlerinin izlenmesi için yeni hesaplara ihtiyaç vardır.

ii) Kapsamda Oluşan Değişikliklerin Hesap Planına Etkileri

TMS düzenlemelerine göre bilançoda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır. Örneğin;

- Özellikli varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları (TMS-23)
- Araştırma giderleri gibi. (TMS-38)

TMS düzenlemelerine göre bilançoda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançoğa dahil edilir. Örnekler;

- Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü (TMS_12)
- Yazılım programları (TMS 38)
- Kur çevirim farkları (TMS-21)

- Kıdem tazminatı karşılıkları (TMS-19)
- Çalışanlara sağlanan diğer fayda karşılıkları (TMS-19)
- Garanti karşılıkları (TMS-37)
- Finansal varlıklar değerlendirme farkları (TMS-39)
- Taahhüt işlerinde işin tamamlanma yüzdesine göre gelir ve giderler (TFRS 15)
- Sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler ayırımına uygun olarak dönem karlarının hesaplanması için ilgili dönem kar/zarar tutarları, vergi karşılık giderleri tutarları, dönem net kar/zarar tutarları (TMS-1) vs gibi.

iii) Ölçüleme ve Değerleme Ölçütlerinde Değişiklikler

TMS'ler bilanço kalemlerinin ve gelir tablosu kalemlerinin ölçümünde önemli değişiklikler getirmiştir. Ölçme ve değerlemedeki bu değişiklikler finansal tablolarda yer alan kalemlerin raporlanan tutarlarını önemli ölçüde etkilemektedir.

Finansal tablolardaki birçok kalem gerçeğe uygun değerle ya da itfa edilmiş maliyetle ölçülmektedir. Kullanılan değerlendirme ölçütleri aşağıdaki gibidir:

- Gerçeğe uygun değer
- Net gerçeğe uygun değer
- Maliyet bedeli
- Net gerçekleştirilebilir değer
- Geri kazanılabilir tutar
- Net bugünkü değer (İtfa edilmiş maliyet)
- Tahmini (Varsayılan) Maliyet

Varlıkların değerlemesinde farklı değerlendirme ölçülerinin kullanılması varlıkların tutarını etkilemektedir. Örneğin;

- Finansal yatırımların gerçeğe uygun değer ya da itfa edilmiş maliyetle ölçülmesi,
- Verilen kredi ve alacaklar ile alınan kredi ve borçların itfa edilmiş maliyetle ölçülmesi,

Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıkların maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemine göre seçeneği uygulama olarak ölçülebilmesi, bilançodaki tutarları ve bu kalemler üzerinden ayrılan amortisman giderleri tutarındaki değişiklik etkisi kadar değerlendirme farklarının kar-zarara aktarımına veya mamul maliyetlerine dahil edilmesine göre mamul maliyetleri ve kâr zarar sonuçları değişmektedir. Canlı varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle ölçülmesi durumunda finansal tablolardaki tutarları

değişecektir, bu değerlendirme farklarının izlenmesi için ayrı hesapların hesap planında açılması gerekecektir.

iv) Muhasebeleştirmedeki Farklılıklar

TMS/TFRS ve BOBİ FRS muhasebe uygulamaları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği muhasebe uygulamalarında da farklılıklar yaratmaktadır. Örneğin;

- Bir yıldan uzun vadeli alışlarda vade farkları maliyet unsuru olarak değil, sonuç hesaplarında faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Özellikle varlık olmadığı sürece faiz giderleri doğrudan sonuç hesaplarına yazılacak, maliyete verilmeyecektir.
- Dönem net karının tespitinde ertelenmiş vergi gider/ gelir etkisi hesaplanacaktır.
- Stokların maliyetine kapasite kullanım oranında sabit üretim giderleri verilecektir.

Bu değişiklikler mevcut hesap planındaki hesapların işleyişi ile ilgili açıklamaları etkilemektedir.

Özetle TMS/TFRS ve BOBİ FRS 'deki düzenlemeler mevcut hesap planını güncellenme ihtiyacını getirmektedir.

Ayrı sınıf ya da ayrı hesap olarak raporlanması istenen kalemlere yeni kodlar bulup mevcut hesap planına yerleştirmek gerekmektedir

TMS/TFRS'lerin, BOBİ FRS'nin yayımlanmış olması, tekdüzen muhasebe sisteminin fonksiyonunu tamamladığı anlamına gelmemekte, aksine TMS/TFRS'lerin sağlıklı uygulanması ve karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği sağlamak için önemini artırmaktadır

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ler kuşkusuz hesap planında ve finansal tablolarda bazı değişiklikleri gerektirmektedir.

5. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAK METNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ler hesap planında ve finansal tablolarda bazı değişiklikleri gerektirmektedir. Kanımızca, mevcut hesap planının yapısında kökten değiştirilmeler yapılmadan da gerekli uyarlamaların gerçekleştirilmesi ve yeni hesapların açılması olanaklıdır. Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslak metni KGK sitesinde görülebilir. (Ek-1'de verilmiştir.)

Yeni hesap planının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

i) Ek'1'den de görüleceği üzere, yeni hesap planı taslağında ana grupların numaraları değişmemiştir.

- 1 DÖNEN VARLIKLAR
- 2 DURAN VARLIKLAR
- 3 KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER (KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)
- 4 UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER (UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)
- 5 ÖZKAYNAKLAR
- 6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI
- 7 MALİYET HESAPLARI
- 8 DİĞER KAPSAMLI GELİR GİDER HESAPLARI VE SERBEST HESAPLAR
- 9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI

ii) Yeni hesap planında bazı hesap gruplarının adı değişmiştir. Adı değişen gruplar aşağıdaki gibidir:

Tablo-3: Hesap Planı ve Hesap Planı Taslağının Karşılaştırması

MSUGT- HESAP GRUBU ADI	YENİ HESAP PLANINDAKİ GRUP ADI
10 HAZİR DEĞERLER	10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ
11 MENKUL KIYMETLER	11 FİNANSAL YATIRIMLAR
17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
23 MALİ DURAN VARLIKLAR	20 FİNANSAL YATIRIMLAR 21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR (Bağlı ortaklıklar, İştirakler, iş ortaklıkları ve Müştereken kontrol edilen ortaklıklardaki

	yatırımlar)
30 MALİ BORÇLAR 40 MALİ BORÇLAR	30 FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER 40 FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	37 -(370-371) DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 37-(372-379) BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI 48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	38 ERTELENMİŞ(GELECEK AYLARA AİT)GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI 48 ERTELENMİŞ(GELECEK YILLARA AİT)GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
54 KAR YEDEKLERİ	54 KAR YEDEKLERİ VE FONLAR
6 GELİR TABLOSU HESAPLARI	6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI
60 BRÜT SATIŞLAR	60 BRÜT SATIŞ HASILATI
61 SATIŞ İNDİRİMLERİ	61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER
63 FAALİYET GİDERLERİ	63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ
64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	64 (640-644) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR 64-(645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR

iii) Hesap planında açılan yeni hesap grupları aşağıdaki gibidir:

Tablo-4: Hesap Planı Taslağında Yeni Açılan Hesap Grupları

AKTİFTE AÇILAN YENİ HESAP GRUPLARI	PASİFTE AÇILAN YENİ HESAP GRUPLARI
11-(119) TÜREV ARAÇLAR 20 (209) TÜREV ARAÇLAR 21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR	30-309 TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR 40-409 TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR
14 (140-144) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR 24(240-244) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR	34(340-344) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER 44(440-444) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
17 CANLI VARLIKLAR 27 CANLI VARLIKLAR	39 (396-399) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER
19-(196-199) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIKLAR	46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
24(245-249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	48 -(489) ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ
28-(289)ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	51 -510 GERİ ALINAN PAYLAR 51-511-519 SERMAYE KATKILARI
	55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)
	56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİR VE (GİDERLER)

6 -KAR ZARAR TABLOSUNDA AÇILAN YENİ HESAP GRUPLARI	7- MALİYET HESAPLARINDA AÇILAN YENİ GRUPLAR
66 FİNANSAL GELİRLER	702-797 MALİYET OLUŞUM HESAPLARI
67 FİNANSAL GİDERLER	
68 DURDULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI	
80-83 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER(GİDERLER)	
80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)	
81 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)	
82 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ	
83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER	
84-89ERBEST HESAPLAR	

iv) Hesap Sayısındaki Değişim

Yeni hesap planı taslağında, muhasebe standartlarının gereği olarak yeni hesaplar açılmıştır. Ana hesaplar yine üç rakamlı hesap kodu ile oluşmuştur. Yeni açılan hesaplar gruplara aşağıdaki gibi dağılmıştır:

Tablo 5: Hesap Planındaki Değişim Sayısı

Hesap Grupları	Eski Hesap Sayısı	Yeni Hesap Sayısı	Hesaplardaki Artış
Dönen varlıklar	43 hesap	80 hesap	37
Duran Varlıklar	54 hesap	82 hesap	28
Kısa vadeli yabancı kaynaklar	37 hesap	61 hesap	24
Uzun vadeli yabancı kaynaklar	25 hesap	45 hesap	20
Özkaynaklar	18 hesap	56 hesap	38
Gelir Tablosu	33 hesap	78 hesap	45
Maliyet Hesapları	40 hesap	53 hesap	13
8. Grup	serbest	21 hesap	21
9 Grup- finansal tablo dışı bilgiler	serbest- ihtiyaca göe	-	-
TOPLAM	250 hesap	476 hesap	226

Yeni hesap planı taslağının yürürlüğe girmesi ile, Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre kullanılan tekdüzen hesap planındaki hesap sayısı 250'den 476 hesaba çıkmıştır. Hesap sayısında yüzde 90,4 artış olmuştur. TMS VE TFRS be BOBİ FRS'lerin uygulamaya girmesi ile şeffaflığın sağlanması ve kaliteli bilgi üretiminin etkin bir biçimde sağlanması için boş olan kodlar kullanılmış, yeni hesaplar açılmıştır. İşletmeler kendi ihtiyacı olan hesapları açıp kullanacaktır. Kuşkusuz BOBİ FFRS'yi uygulayanlarda hesap planındaki artış bazı grupların kullanılmaması nedeniyle daha az olacaktır. Yukarıdaki karşılaştırma bütün olayların aynı işletmede gerçekleşmesi durumunda söz konusudur.

6. SONUÇ

Hesap planının güncellenmesi ve muhasebe standartlarının gereklerini yerine getirmesi bir zorunluluktur. Yeni taslak, mevcut hesap planı çatısını bozmamış, boş olan kodları kullanarak bazı ilave hesap gruplarını oluşturmuş ve yeni hesaplar açılmıştır. Bazı hesapların isimleri muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. Hesap planında en önemli değişikliklerden birisi hesapların işleyişlerinin değişmesi ve standartlardaki ölçme kriterlerine göre yeniden kaleme alınmasıdır.

Yeni hesap planı taslağında da finansal tabloların hazırlanmasında kolaylık sağlanması eski planda olduğu gibi göz önünde bulundurulmuştur.

Yeni hesap planı taslağı; KAYİK, büyük boy işletme, orta boy işletme, küçük işletme ve mikro işletmelerin kullanılmasına olanak verecek biçimde hazırlanmıştır. En büyük işletmenin ihtiyaçları düşünülerek hesap planı detaylı olarak hazırlandığı için, her işletme kendi ihtiyacı olan hesapları kullanacaktır. Küçük işletmeler örneğin kendi muhasebe olayları için belki 100 hesap kullanırken, orta boy işletmeler 200 hesap, KAYİK niteliğindeki bir işletme ise 400 hesap kullanacaktır. Özetle her işletme kendi sektörünün ihtiyacına göre mevcut hesap planındaki hesapları kullanacaktır.

Türkiye'de tekdüzen hesap planının kullanılması, şirketlerin karşılaştırılabilirliğini sağlamakta, denetim fonksiyonunu da kolaylaştırmaktadır. Türkiye genelinde muhasebe dilinin aynı olması, muhasebe mesleğinin gelişmesine ve muhasebe eğitimine de kolaylık getirmektedir. Muhasebe mesleğini icra eden meslek mensubunu iki tablo formatı hazırlama yükümlülüğünden kurtarmalı tek tablo bütün ihtiyaç sahiplerine verilmelidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi matrahını hesaplama ile ilgili bilgiler hesaplardan elde edilebilmekte, ticari kardan Mali Kara dönüşüm tabloları ile Bakanlığın ihtiyacı karşılanabilmektedir.

Bu nedenle Bakanlığın KGK yanında yer alarak bu hesap planını bütün kesimler için zorunlu hale getirmesi Muhasebe alanında yapılan bu değişikliklerin bir an önce uygulamaya girmesini ve kurumlar arası birlikteliği sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan Nalan; Tekdüzen Hesap Planı Güncellenmesine İlişkin Öneri Taslağı; Çalıştay Notları, Başkent Üniversitesi, Ocak 2008.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

KGK Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı

EKLER

EK 1: Hesap Planı Karşılaştırması

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ	YENİ HESAP PLANI TASLAĞI
A- GRUP HESAPLARI	A-GRUP HESAPLARI
1 DÖNEN VARLIKLAR	1 DÖNEN VARLIKLAR
10 HAZIR DEĞERLER	10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ
11 MENKUL KIYMETLER	11 FİNANSAL YATIRIMLAR
12 TİCARİ ALACAKLAR	12 TİCARİ ALACAKLAR
13 DİĞER ALACAKLAR	13 DİĞER ALACAKLAR
14.	14 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR
15 STOKLAR	15 STOKLAR
16	16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	17 CANLI VARLIKLAR
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	19 (190-195) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
	19 (196-199) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIKLAR (Bu grup Bobi FRS yi kullananlar tarafından kullanılmaz.)
2 DURAN VARLIKLAR	2 DURAN VARLIKLAR
20	20 FİNANSAL YATIRIMLAR
21	21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR (BAĞLI ORTAKLIKLAR, İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE MÜŞTEREKEN KONTROL EDİLEN İŞLETMELERDEKİ YATIRIMLAR)
22 TİCARİ ALACAKLAR	22 TİCARİ ALACAKLAR
23 DİĞER ALACAKLAR	23 DİĞER ALACAKLAR
24 MALİ DURAN VARLIKLAR	24 (240-244) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR

	24 (245-249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
	26-260 ŞEREFİYE
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	27 CANLI VARLIKLAR
28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	28 (GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
	28-289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	29 DİĞER DURAN VARLIKLAR
3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR (YÜKÜMLÜLÜKLER)
30 MALİ BORÇLAR	30 FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
31	31
32 TİCARİ BORÇLAR	32 TİCARİ BORÇLAR
33 DİĞER BORÇLAR	33 DİĞER BORÇLAR
34 ALINAN AVANSLAR	34 (340-344) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
	34 (345-349) ALINAN AVANSLAR
35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	37 (370 – 371) DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
	37 (372 – 379) BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	38 ERTELENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAY.	39 (390-395) DİĞER KISA VADELİ YÜKÜM.
	39 (396-399) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER (Bu grup Bobi FRS'yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılmaz.
4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR (YÜKÜMLÜLÜKLER)
40 MALİ BORÇLAR	40 FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
41	41
42 TİCARİ BORÇLAR	42 TİCARİ BORÇLAR
43 DİĞER BORÇLAR	43 DİĞER BORÇLAR
44 ALINAN AVANSLAR	44 (440-444) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
	44(445-449) ALINAN AVANSLAR
45	45
46	46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
47 BORÇ VE DİĞER KARŞILIKLARI	47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	48 ERTELENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
	48-489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ
49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	49 DİĞER UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
5 ÖZKAYNAKLAR	5 ÖZKAYNAKLAR
50 ÖDENMİŞ SERMAYE	50 ÖDENMİŞ SERMAYE
51	51-(510)) GERİ ALINMIŞ PAYLAR(-)
51	51 (511-519) SERMAYE KATKILARI
52 SERMAYE YEDEKLERİ	52 SERMAYE YEDEKLERİ
53 -	53 -
54 KÂR YEDEKLERİ	54 KÂR YEDEKLERİ VE FONLAR
55	55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN

	SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)
56	56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)
57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)
6 GELİR TABLOSU HESAPLARI	6 KÂR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI
60 BRÜT SATIŞLAR	60 BRÜT SATIŞ HASILATI
61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)
63 FAALİYET GİDERLERİ (-)	63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)
64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	64 (640-644) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR 64 (645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR
65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	65-(650-654) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE KAYIPLAR (-) 65 (654-659) DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE KAYIPLAR (-)
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	66 FİNANSAL GELİRLER
67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	67 FİNANSAL GİDERLER (-)
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	68 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KÂRLARI İLE GİDER VE ZARARLARI (Bu grup TFRS'yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılır)
69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI
7 MALİYET HESAPLARI 7/A SEÇENEĞİ	7 MALİYET HESAPLARI 7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI
70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI	70 (700-701) MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI 70 (702-709) MALİYET OLUŞUM HESAPLARI (İSTEĞE BAĞLI OLARAK KULLANILABİLİR)
71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
74 HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ	74 HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ
75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
78 FİNANSMAN GİDERLERİ	78 FİNANSMAN GİDERLERİ
7/B SEÇENEĞİ	7/B SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI
79 GİDER ÇEŞİTLERİ	79 GİDER ÇEŞİTLERİ
8 SERBEST	8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) VE SERBEST HESAPLAR
	80-83 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) (Bu gruplar bobi frs'yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılmaz) 80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) 81 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) 82 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN

	SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER 84-89 SERBEST HESAPLAR
9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZİM HESAPLAR)	9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZİM HESAPLAR)
BÜYÜK DEFTER HESAPLARI	BÜYÜK DEFTER HESAPLARI
10 HAZİR DEĞERLER	10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ
100 KASA	100 KASA
101 ALINAN ÇEKLER	101 ALINAN ÇEKLER
102 BANKALAR	102 BANKALAR
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
104	104 BANKA MEVDUATI LİMİT KULLANIMLARI (-)
105	105 NAKİT BENZERİ FİNANSAL YATIRIMLAR
106	106 NAKİT BENZERİ KART ALACAKLARI
107	107
108 DİĞER HAZİR DEĞERLER	108 DİĞER NAKİT BENZERLERİ
109	109 NAKİT VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
11 MENKUL KIYMETLER	11 FİNANSAL YATIRIMLAR
110 HİSSE SENETLERİ	110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	111 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI	112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL YATIRIMLAR
	113 MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL YATIRIMLAR
	114 BANKALARDAKİ VADELİ MEVDUAT
	115 KULLANIMI KISITLI BANKA KALANLARI
	116 TEMİNATA VERİLEN FİNANSAL YATIRIMLAR
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	117 DİĞER FİNANSAL YATIRIMLAR
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	118 FİNANSAL YATIRIMLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
12 TİCARİ ALACAKLAR	11-119 TÜREV ARAÇLAR
	12 TİCARİ ALACAKLAR (ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR)
120 ALICILAR	120 ALICILAR
121 ALACAK SENETLERİ	121 ALACAK SENETLERİ
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	122 ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER
123	123 KREDİ KARTI ALACAKLARI
124	124 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN TİCARİ ALACAKLAR
125	125 ÜYE AİDATLARINDAN ALACAKLAR
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	126 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLARI
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	129 TİCARİ ALACAKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
13 DİĞER ALACAKLAR	13 DİĞER ALACAKLAR
130	130 ÖDEME ÇAĞRISI YAPILMIŞ SERMAYE

	ALACAĞI
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	132 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN, İŞTİRAKLERDEN VE MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEN (ANLAŞMALAR) ALACAKLAR
133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	133 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR
134	134 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
135 PERSONELDEN ALACAKLAR	135 PERSONELDEN ALACAKLAR
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	137 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR	138 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)
139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIGI (-)	139 DİĞER ALACAKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
14	14 (140-144) DEVAM EDEN İNŞAAT, TAAHHÜT VEYA HİZMET İŞLERİ VE İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR
-	140 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR
-	141 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR
-	142 İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR
-	143 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)
-	144 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
-	14 (145-149)
15 STOKLAR	15 STOKLAR
150 İLK MADDE VE MALZEME	150 İLK MADDE VE MALZEME
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	151 YARI MAMULLER
152 MAMÜLLER	152 MAMULLER
153 TİCARİ MALLAR	153 TİCARİ MALLAR
154	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ
155	155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ
156	156 YOLDAKİ STOKLAR
157 DİĞER STOKLAR	157 DİĞER STOKLAR
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIGI (-)	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
16 ----	16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ (MUHASEBE STANDARTLARINI UYGULAMAYANLAR)
17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	
170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	160-167 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
178	168
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	169 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR
	17 CANLI VARLIKLAR
	170 TARLA BITKİLERİ
	171 BAĞÇE BITKİLERİ
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
	173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
	174 KANATLI HAYVANLAR
	175 SU ÜRÜNLERİ
	176 DİĞER CANLI VARLIKLAR
	177 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI(-)
	178

	179 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
181 GELİR TAHAKKUKLARI	181 GELİR TAHAKKUKLARI
182	182 ÖNCEDEN YAPILAN İNŞA (TAAHHÜT) VE HİZMET İŞLERİ
183	183
184	184 ERTELENMİŞ GİDERLER
185	185
186	186
187	187
188	188 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
189	189 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI KARŞILIKLARI (-)
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	19 (190 – 195) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	190 DEVREDEN KDV
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	191 İNDİRİLECEK KDV
192 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ	192 DİĞER KDV
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
194	194 VERİLEN İŞ VE PERSONEL AVANSLARI
195 İŞ AVANSLARI	195 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
	19 (196 – 199) SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN VARLIKLAR (BOBİ FRS UYGULAMAZ)
196 PERSONEL AVANSLARI	196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	197 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN GRUPLARA İLİŞKİN VARLIKLAR
198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	198 ORTAKLARA DAĞITIM AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR İLE GRUPLARA İLİŞKİN VARLIKLAR
199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)	199 DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN VARLIKLAR
DURAN VARLIKLAR	DURAN VARLIKLAR
	20 FİNANSAL YATIRIMLAR
20	200 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR
	201 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR
	202 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL YATIRIMLAR
	203 MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL YATIRIMLAR
	204 BANKALARDAKİ VADELİ MEVDUAT
	205 KULLANIMI KISITLANMIŞ BANKA KALANLARI
	206 TEMİNATA VERİLEN FİNANSAL YATIRIMLAR
	207 DİĞER FİNANSAL YATIRIMLAR
	208 FİNANSAL YATIRIMLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
	20-209 TÜREV ARAÇLAR
21	21 ORTAKLIKLARA YATIRIMLAR(İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE BAĞLI

	ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR)
	210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR
	211 İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ VEYA MÜŞTEREKEN KONTROL EDİLEN İŞLETMELERDEKİ YATIRIMLAR
	212 BAĞLI ORTAKLIKLAR
	213
	214
	215
	216
	217
	218 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
	219 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
22 TİCARİ ALACAKLAR	22 TİCARİ ALACAKLAR(ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR)
220 ALICILAR	220 ALICILAR
221 ALACAK SENETLERİ	221 ALACAK SENETLERİ
222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	222 ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER
223	223
224	224 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN TİCARİ ALACAKLAR
225	225 ÜYE AİDATLARINDAN ALACAKLAR
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	226 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
227	227
228	228 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)
229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	229 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI KARŞILIKLARI (-)
23 DİĞER ALACAKLAR	23 DİĞER ALACAKLAR
230	230
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	232 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN, İŞTİRAKLERDEN VE MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEN (ANLAŞMALARDAN) ALACAKLAR
233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	233 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR
234	234 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
235. PERSONELDEN ALACAKLAR	235 PERSONELDEN ALACAKLAR
236. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
237. DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	237 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
238	238 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ(-)
239. ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	239 DİĞER ALACAKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
24 MALİ DURAN VARLIKLAR	24 (240-244) DEVAM EDEN İNŞAAT, TAAHHÜT VEYA HİZMET İŞLERİ VE İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR
240. BAĞLI MENKUL KIYMETLER	240 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR
241. BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	241 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR
242. İŞTİRAKLER	242 İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR
243. İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)	243 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)
244. İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI	244 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
245. BAĞLI ORTAKLIKLAR	
246. BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)	
247. BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	24 (245 -249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
	245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI

	<p>GAYRİMENKULLER 246 MALİYETLE ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 247 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-) 248 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 249 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR</p>
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
<p>250. ARAZİ VE ARSALAR 251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENL. 252. BİNALAR 253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 254. TAŞITLAR 255. DEMİRBAŞLAR 256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 259. VERİLEN AVANSLAR</p>	<p>250 ARAZİ VE ARSALAR 251 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ 252 BİNALAR 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 254 TAŞITLAR 255 DEMİRBAŞLAR 256 TAŞIYICI BİTKİLER VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 257 MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-) 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 259 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE VERİLEN AVANSLAR</p>
	26 -260 ŞEREFİYE
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	26-261-269 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
<p>260. HAKLAR 261. ŞEREFİYE 262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ 263. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 264. ÖZEL MALİYETLER 265. 266. 267. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 269. VERİLEN AVANSLAR</p>	<p>261 HAKLAR 262 263 GELİŞTİRME MALİYETLERİ 264 MADEN KAYNAKLARI ARAMA,HAZIRLIK VE DEĞERLENDİRME VARLIKLARI 265 TV PROGRAMLARI VE FİLİMLER 266 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 267 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-) 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 269 YAPIMI DEVAM EDEN MODV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR</p>
27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	27 CANLI VARLIKLAR
<p>270. 271. ARAMA GİDERLERİ 272. HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 273. 274. 275. 276. 277. DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR 278. BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-) 279. VERİLEN AVANSLAR</p>	<p>270 TARLA BİTKİLERİ 271 AĞAÇLAR 272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 274 KANATLI HAYVANLAR 275 SU ÜRÜNLERİ 276 DİĞER CANLI VARLIKLAR 277 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-) 278 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 279 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR</p>
28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
<p>280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER 281. GELİR TAHAKKUKLARI 282. 283. 284. 285. 286.</p>	<p>280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER 281 GELİR TAHAKKUKLARI 282 283 284 ERTELENMİŞ GİDERLER 285 286</p>

287.	287
288.	288
289.	
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	28-289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	29 DİĞER DURAN VARLIKLAR
290.	290
291. GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	291
292. DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ	292 DİĞER KDV
293. GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR	293 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR
294. ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	294 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
295- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	295
296.	296 ELDEN ÇIKARILACAK KULLANIM DIŞI MADDİ DURAN VARLIKLAR
297. DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR	297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
298. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	298 DİĞER DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
299. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
30 MALİ BORÇLAR	30 (300-308) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
300. BANKA KREDİLERİ	300 BANKA KREDİLERİ
301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	301 DİĞER FİNANS KURULUŞLARINA BORÇLAR
302- ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	302 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
303. UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ	303 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER
304. TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ	304 ÇIKARILMIŞ BONOLAR, SENETLER VE DİĞER BORÇLANMA ARAÇLARI
305. ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER	305 ÇIKARILMIŞ TAHVİL VE UZUN VADELİ BORÇLANMA ARAÇLARININ ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ
306. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER	306 PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR BORÇLANMA ARAÇLARI
307.	307 DİĞER FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
308. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)	308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)
309. DİĞER MALİ BORÇLAR	
32 TİCARİ BORÇLAR	30-309 TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR
32 TİCARİ BORÇLAR	32 TİCARİ BORÇLAR
320. SATICILAR	320 SATICILAR
321. BORÇ SENETLERİ	321 BORÇ SENETLERİ
322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER
323.	323
324.	324 İLİŞKİLİ TARAFLARA TİCARİ BORÇLAR
325.	325 FATURASI BEKLENEN ALIMLARDAN BORÇLAR
326. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	326 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
327.	327
328.	328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (-)
329. DİĞER TİCARİ BORÇLAR	329
33 DİĞER BORÇLAR	33 DİĞER BORÇLAR

330. 331. ORTAKLARA BORÇLAR 332. İŞTİRAKLERE BORÇLAR 333. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR 334. 335. PERSONELE BORÇLAR 336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 337. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) 338. 339.	330 331 ORTAKLARA BORÇLAR 332 BAĞLI ORTAKLIKLARA, İŞTİRAKLERE VE MÜŞTEREK GİRİŞİMLERE (ANLAŞMALAR) BORÇLAR 333 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR 334 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 335 PERSONELE BORÇLAR 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 337 338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (-) 339
34 ALINAN AVANSLAR	34 (340-344) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	340 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER 341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER 342 343 344
34	34 (345-349) ALINAN AVANSLAR 345 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 346 ALINAN İŞ AVANSLARI 347 348 ALINAN DİĞER AVANSLAR 349
35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI 359
36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ 362. 363. 364. 365. 366. 367. 368. VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 369. ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	360 KURUM KAZANCINDAN ÖDENECEK KURUMLAR VE GELİR VERGİSİ 361 SORUMLU SIFATIYLA ÖDENECEK GELİR VERGİSİ 362 ÖDENECEK KDV 363 ÖDENECEK ÖTV 364 ÖDENECEK DİĞER VERGİLER 365 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ 366 367 368 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	37 (370 – 371) DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)	370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-) 37 (372 – 379) BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI 373. 374. 375. 376. 377. 378. 379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI 373 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR 374 ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARAR KARŞILIKLARI 375 GARANTİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ KARŞILIKLARI 376 SÖKME, RESTORASYON VE REHABİLİTASYON MALİYETLERİ KARŞILIKLARI 377 YENİDEN YAPILANDIRMA KARŞILIKLARI 378 ÇEVRE DÜZENLEME KARŞILIKLARI 379 DİĞER BORÇ KARŞILIKLARI
38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 381. GİDER TAHAKKUKLARI 382. 383. 384. 385. 386. 387. 388. 389.	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 381 382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ 383 384 ERTELENMİŞ GELİRLER 385 GİDER TAHAKKUKLARI 386 387 388 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI 389
39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	39 (390 – 395) DİĞER KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
390. 391. HESAPLANAN KDV 392. DİĞER KDV 393- MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI 394. 395. 396. 397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI 398. 399. DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAY.	390 391 HESAPLANAN KDV 392 DİĞER KDV 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI 394 395 DİĞER ÇEŞİTLİ KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
	39 (396-399) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER (bu grup BOBİ FRS' yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılmaz) 396 397 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER 398 ORTAKLARA DAĞITIM AMACIYLA ELDE TUTULAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER 399 DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER
40 MALİ BORÇLAR	40 (400-408) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
400. BANKA KREDİLERİ 401- FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR 402- ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-) 403.	400 BANKA KREDİLERİ 401 DİĞER FİNANS KURULUŞLARINA BORÇLAR 402 403 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER 404

404. 405. ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER 406. 407. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER 408. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-) 409. DİĞER MALİ BORÇLAR	405 ÇIKARILMIŞ TAHVİL VE DİĞER BORÇLANMA ARAÇLARI 406 PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR BORÇLANMA ARAÇLARI 407 DİĞER FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER 408 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)
	40-409 TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR
42 TİCARİ BORÇLAR	42 TİCARİ BORÇLAR
420. SATICILAR 421. BORÇ SENETLERİ 422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) 423. 424. 425. 426. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 427. 428. 429. DİĞER TİCARİ BORÇLAR	420 SATICILAR 421 BORÇ SENETLERİ 422 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER 423 424 İLİŞKİLİ TARAFLARA ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR 425 426 DİĞER TİCARİ BORÇLAR 427 428 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (-) 429
43 DİĞER BORÇLAR	43 DİĞER BORÇLAR
430. 431. ORTAKLARA BORÇLAR 432. İŞTİRAKLERE BORÇLAR 433. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR 434. 435. 436- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 437. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) 438. KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR 439. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	430 431 ORTAKLARA BORÇLAR 432 BAĞLI ORTAKLIKLARA, İŞTİRAKLERE VE MÜŞTEREK GİRİŞİMLERE (ANLAŞMALARA) BORÇLAR 433 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR 434 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 435 PERSONELE BORÇLAR 436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 437 438 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (-) 439
44	44 (440-444) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
	440 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER 441 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER 442 443 444
44 ALINAN AVANSLAR	44-(445-449) ALINAN AVANSLAR
440. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 441. 448 449. ALINAN DİĞER AVANSLAR	445 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 446 ALINAN İŞ AVANSLARI 447 448 ALINAN DİĞER AVANSLAR 449
45	45
46	46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
	460 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK VERGİLER 461 462

	463 464 465 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ 466 467 468 ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 469 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
470. 471. 472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI 473. 474. 475. 476. 477. 478. 479. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	470 471 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI 473 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR 474 ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARAR KARŞILIKLARI 475 GARANTİ YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 476 SÖKME, RESTORASYON VE REHABİLİTASYON MALİYETLERİ KARŞILIKLARI 477 YENİDEN YAPILANDIRMA KARŞILIKLARI 478 ÇEVRE DÜZENLEME KARŞILIKLARI 479 DİĞER BORÇ KARŞILIKLARI
48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 481. GİDER TAHAKKUKLARI 482. 483. 484. 485. 486. 487. 488. 489.	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 481 482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ 483 484 ERTELENMİŞ GELİRLER 485 GİDER TAHAKKUKLARI 486 487 488 489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ
49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	49 DİĞER UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
490. 491. 492. GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ 493. TESİSE KATILMA PAYLARI 494. 495. 496. 497. 498. 499. DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	490 491 492 DİĞER KDV 493 TESİSE KATILMA PAYLARI 494 495 494 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER 497 498 499
50 ÖDENMİŞ SERMAYE	50 ÖDENMİŞ SERMAYE
500. SERMAYE 501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-) 502- SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI 503- SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)	500 SERMAYE 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-) 502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI 503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-) 504 505 506 507 508 509
51	51 -510 GERİ ALINMIŞ PAYLAR (-)

51	51. (511-519) SERMAYE KATKILARI
	511 PAY SAHİPLERİNİN İLAVE SERMAYE KATKILARI 512 ORTAK KONTROLE TABİ TEŞEBBÜS VEYA İŞLETMELERİ İÇEREN BİRLEŞMELERİN ETKİSİ 513 514 515 516 517 518 KOOPERATİF ORTAKLARININ SERMAYE NİTELİĞİNDEKİ KATKI PAYLARI 519
52 SERMAYE YEDEKLERİ	52 SERMAYE YEDEKLERİ
520. HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ 521. HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI 522. M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 523. İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 524- 525. 526. 527. 528. 529. DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	520 PAYLARA İLİŞKİN PRİMLER / İSKONTOLAR 521 PAY İHRAÇ GİDERLERİ (-) 522 PAY İPTAL KARLARI 523 KONTROL GÜCÜ DEVAM EDEN ORTAKLIKLARIN PAY SATIŞ KARLARI 524 525 526 527 528 529
54 KÂR YEDEKLERİ	54 KÂR YEDEKLERİ VE FONLAR
540. YASAL YEDEKLER 541. STATÜ YEDEKLERİ 542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER 543. 544. 545. 546. 547. 548. DİĞER KÂR YEDEKLERİ 549. ÖZEL FONLAR	540 YASAL YEDEKLER 541 STATÜ YEDEKLERİ 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER 543 GERİ ALINAN PAYLARA İLİŞKİN YEDEKLER 544 GİRİŞİM SERMAYESİ FONU 545 YEDEKLERDE İZLENEN İSTİSNAYA KONU SATIŞ KARLARI 546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ 547 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI 548 NET KARDAN AYRILAN ÖZEL AMAÇLI FONLAR 549 DİĞER KAR YEDEKLERİ
	55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)
	550 ÖZKAYNAK ARAÇLARINA İLİŞKİN GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKLARI (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR.) 551 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 552 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR) 553 TANIMLANMIŞ FAYDA PLANLARI YENİDEN ÖLÇÜM KAZANÇLARI (KAYIPLARI) (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR) 554 ÖZKAYNAK ARAÇLARINA YAPILAN YATIRIMLARA İLİŞKİN FİNANSAL RİSKTEN KORUNMA KAZANÇLARI (KAYIPLARI) (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR)

	<p>55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</p> <p>555 KREDİ RİSKİNDEKİ DEĞİŞİKLİĞE BAĞLI OLARAK FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜĞÜN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİNDE MEYDANA GELEN AZALIŞLAR (ARTIŞLAR) (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR)</p> <p>556 YABANCI PARA ÇEVİRİM FARKLARI İLE YURTDIŞI İŞLETMEDEKİ NET YATIRIM RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARI (KAYIPLARI) (BU HESAP BOBİ FRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR)</p> <p>557 ÖZKAYNAK YÖNTEMİ İLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN ÖZKAYNAKLARINDA KAYDETTİKLERİ GELİRLERDEN (GİDERLERDEN) KAR VEYA ZARARDA SINIFLANDIRILMAYACAK PAYLAR</p> <p>558 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN DİĞER GELİRLER (GİDERLER)</p> <p>559 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN VERGİLER (±)</p>
	<p>56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</p>
	<p>560 YABANCI PARA ÇEVİRİM FARKLARI (±) (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR)</p> <p>561 NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARI (KAYIPLARI) (±)</p> <p>562 YURTDIŞI İŞLETMEDEKİ NET YATIRIM RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARI (KAYIPLARI) (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR)</p> <p>563 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI DİĞER KAPSAMLI GELİRE YANSITILAN OLARAK SINIFLANDIRILAN FİNANSAL YATIRIMLARDAN KAZANÇLAR (KAYIPLAR) (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR)</p> <p>564 OPSİYONLARIN ZAMAN DEĞERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR)</p> <p>565 FORWARD SÖZLEŞMESİNİN FORWARD BİLEŞENİNİN DEĞERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER)</p>

	TARAFINDAN KULLANILIR) 566 DÖVİZ BAZLI FARKLARIN DEĞERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR) 567 ÖZKAYNAK YÖNTEMİ İLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN ÖZKAYNAKLARINDA KAYDETTİKLERİ GELİRLERDEN (GİDERLERDEN) KAR VEYA ZARARDA SINIFLANDIRILACAK PAYLAR 568 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN DİĞER GELİRLER (GİDERLER) (±) 569 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN VERGİLER (±)
57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
570. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI 571 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERDEN KAYNAKLANAN DÜZELTME KÂRLARI 572 GEÇMİŞ YIL HATALARINDAN KAYNAKLANAN DÜZELTME KÂRLARI 573 YENİDEN SINIFLANDIRMADAN KAYNAKLANAN DÜZELTME KÂRLARI 574 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN KÂRLAR 575 576 577 578 579 ÖDENEN KAR PAYI AVANSLARI (-)
58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
580. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI 581 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERDEN KAYNAKLANAN DÜZELTME ZARARLARI (-) 582 GEÇMİŞ YIL HATALARINDAN KAYNAKLANAN DÜZELTME ZARARLARI (-) 583 YENİDEN SINIFLANDIRMADAN KAYNAKLANAN DÜZELTME ZARARLARI (-) 584 İLK GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN ZARARLAR (-) 585 586 587 588 589
59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)
590. DÖNEM NET KÂRI 591. DÖNEM NET ZARARI (-)	590 DÖNEM NET KÂRI 591 DÖNEM NET ZARARI (-) 592 593 594 595 596 597 598

	599
60 BRÜT SATIŞLAR	60 BRÜT SATIŞ HASILATI
600. YURTDIŞI SATIŞLAR 601. YURTDIŞI SATIŞLAR 602. DİĞER GELİRLER	600 YURTDIŞI SATIŞLAR 601 YURTDIŞI SATIŞLAR 602 İHRAÇ KAYDIYLA SATIŞLAR 603 ÖZEL BÖLGELERDEN SATIŞLAR 604 605 606 607 608 609 DİĞER SATIŞ HASILATLARI
61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)
610. SATIŞTAN İADELER (-) 611. SATIŞ İSKONTOLARI (-) 612. DİĞER İNDİRİMLER (-) 613. 614. 615. 616. 617. 618. 619.	610 SATIŞTAN İADELER (-) 611 SATIŞ İSKONTOLARI (-) 612 DİĞER İNDİRİMLER (-) 613 614 615 616 617 618 619
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)
620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-) 621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-) 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ (-) 623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-) 624. 625. 626. 627. 628. 629.	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-) 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-) 622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ (-) 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-) 624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ (-) 625 STOK ANORMAL FİRE VE KAYIPLARI (-) 626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ (-) 627 STOKLARA İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR (+) 628 629 DİĞER GİDERLER (-)
63 FAALİYET GİDERLERİ (-)	63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)
630. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-) 631. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-) 633. 634. 635. 636. 637. 638. 639.	630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-) 631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-) 633 634 635 636 637 638 639
64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	64 (640-644) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR
640. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ 641. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ 642. FAİZ GELİRLERİ 643. KOMİSYON GELİRLERİ 644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 645- MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI 646- KAMBİYO KARLARI 647- REESKONT FAİZ GELİRLERİ 648- ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI 649- FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR	640 TARİMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI 641 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI 642 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 643 ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KOMİSYON GELİRLERİ 644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR 64 (645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR

	<p>VE KAZANÇLAR</p> <p>645 ÖZKAYNAK YÖNTEMİYLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN KÂRLARINDAN PAYLAR</p> <p>646 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLARDAN SAĞLANAN GELİR VE KAZANÇLAR</p> <p>647 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN ELDE EDİLEN GELİR VE KAZANÇLAR</p> <p>648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR</p> <p>649 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR</p>
65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	65(650-654) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE KAYIPLAR (-)
<p>650.</p> <p>651.</p> <p>652.</p> <p>653. KOMİSYON GİDERLERİ (-)</p> <p>654. KARŞILIK GİDERLERİ (-)</p> <p>655- MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)</p> <p>656- KAMBİYO ZARARLARI (-)</p> <p>657- REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)</p> <p>658- ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLAR</p> <p>659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)</p>	<p>650 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI (-)</p> <p>651 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI (-)</p> <p>652 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ (-)</p> <p>653 ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KOMİSYON GİDERLERİ (-)</p> <p>654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-)</p> <p>65-(655-659) DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE KAYIPLAR</p> <p>655 ÖZKAYNAK YÖNTEMİYLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN ZARARLARINDAN PAYLAR (-)</p> <p>656 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLARDAN KAYNAKLANAN GİDER VE ZARARLAR (-)</p> <p>657 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN ELDE EDİLEN GİDER VE ZARARLAR (-)</p> <p>658 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN ZARARLAR (-)</p> <p>659 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-)</p>
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	66 FİNANSAL GELİRLER (+)
<p>660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)</p> <p>661. UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)</p>	<p>660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ</p> <p>661 MENKUL KIYMET YATIRIMLARINDAN FAİZ GELİRLERİ</p> <p>662 DİĞER ALACAKLARA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ</p> <p>663 DİĞER FAİZ GELİRLERİ</p> <p>664 KUR FARKI KAZANÇLARI</p> <p>665 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI</p> <p>666 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR</p> <p>667 TÜREV ARAÇLARDAN SAĞLANAN KAZANÇLAR</p> <p>668 NET PARASAL POZİSYON KARLARI (ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI)</p> <p>669 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSAL GELİRLER</p>
67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	67 FİNANSAL GİDERLER (-)
<p>670.</p> <p>671. ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI</p> <p>672.</p> <p>673.</p>	<p>670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)</p> <p>671 UZUN VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)</p>

674. 675. 676. 677. 678. 679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	672 DİĞER BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ (-) 673 DİĞER FAİZ GİDERLERİ (-) 674 KUR FARKI ZARARLARI (-) 675 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI (-) 676 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-) 677 TÜREV ARAÇLARDAN KAYNAKLANAN ZARARLAR (-) 678 NET PARASAL POZİSYON ZARARLARI (ENFLASYON DÜZELTME ZARARLARI) (-) 679 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSAL GİDERLER (-)
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	68 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI (BU GRUP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR)
680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-) 681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-) 682. 683. 684. 685. 686. 687. 688. 689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	680 DURDURULAN FAALİYETLER – NET SATIŞ HASILATI 681 DURDURULAN FAALİYETLER – SATIŞLARIN MALİYETİ (-) 682 DURDURULAN FAALİYETLER – ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-) 683 DURDURULAN FAALİYETLER – ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR 684 DURDURULAN FAALİYETLER – ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-) 685 DURDURULAN FAALİYETLER – DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR İLE FİNANSAL GELİRLER 686 DURDURULAN FAALİYETLER – DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR İLE FİNANSAL GİDERLER (-) 687 DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN DEĞER ARTIŞ VE SATIŞ KAZANÇLARI 688 DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN DEĞER AZALIŞ VE SATIŞ ZARARLARI (-) 689
69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	69 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI
690. DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-) 692. DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 697- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI 698- ENFLASYON DÜZELTME HESABI	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI 691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ (-) 692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR – GİDER ETKİSİ (±) 693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI 694 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR) 695 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ (-) (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR) 696 DURDURULAN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR – GİDER ETKİSİ (±) (BU HESAP TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR) 697 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (BU HESAP TFRS'Yİ

	UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR) 698 699 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI
70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI	7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI 70 (700-701) MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
700. MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI 701. MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI	700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI 701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI 70 (702-709) MALİYET OLUŞUM HESAPLARI (isteğe bağlı olarak kullanılabilir) 702 703 ÜRETİM (İMALAT) HESABI 704 CANLI VARLIK ÜRETİM HESABI 705 HİZMET ÜRETİM HESABI 706 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK MALİYETLERİ HESABI 707 YAPILMAKTA OLAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK MALİYETLERİ HESABI 708 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL YATIRIM MALİYETLERİ HESABI 709
71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 712. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI 713. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI 712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKLARI 713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKLARI 714 715 716 717 718 719
72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	72 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 722. DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI 723. DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI 723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI 724 725 726 727 728 729
73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	73 ÜRETİM GENEL MALİYETLERİ
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 732. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI 733. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI 734. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI 733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI 734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI 736 DEĞİŞKEN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 737 DEĞİŞKEN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 738 SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

	739 SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	74 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 742. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HESABI 742 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ FARK HESABI 743 744 745 746 747 748 749
75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME MALİYETLERİ
750. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 751. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI 752. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI	750 ARAŞTIRMA GİDERLERİ 751 ARAŞTIRMA GİDERLERİ YANSITMA HESABI 752 ARAŞTIRMA GİDERLERİ FARKLARI 753 GELİŞTİRME GİDERLERİ 754 GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI 755 GELİŞTİRME GİDERLERİ FARK HESABI 756 757 758 759
76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	76 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM MALİYETLERİ
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 761. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 762. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI	760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 762 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ FARKLARI 763 764 765 766 767 768 769
77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 772. GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H 772 GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI H 773 774 775 776 777 778 779
78 FİNANSMAN GİDERLERİ	78 BORÇLANMA MALİYETLERİ
780. FİNANSMAN GİDERLERİ 781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI 782. FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI	780 FİNANSMAN GİDERLERİ 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI 782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARKLARI 783 784 785 786 787 788 789
79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)	79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

<p>790. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 791. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ 792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ 793. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 794. ÇEŞİTLİ GİDERLER 795. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR 796. AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI 797. FİNANSMAN GİDERLERİ 798. GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 799. ÜRETİM MALİYET HESABI</p>	<p>790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ 793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER 795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR 796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI 797 FİNANSMAN GİDERLERİ 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 799 ÜRETİM MALİYETİ HESABI</p>
	<p>8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) VE SERBEST HESAPLAR 80-83 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) (BU GRUPLAR TFRS'Yİ UYGULAYAN İŞLETMELER TARAFINDAN KULLANILIR) 80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)</p>
	<p>800 ÖZKAYNAK ARAÇLARINA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKLARI 801 MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI) 802 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI) 803 TANIMLANMIŞ FAYDA PLANLARINA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN ÖLÇÜM KAZANÇLARI (KAYIPLARI) 804 ÖZKAYNAK ARAÇLARINA YAPILAN YATIRIMLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN FİNANSAL RİSKTEN KORUNMA KAZANÇLARI (KAYIPLARI) 805 KREDİ RİSKİNDEKİ DEĞİŞİKLİĞE BAĞLI OLARAK FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜĞÜN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİNDE DÖNEMDE MEYDANA GELEN AZALIŞLAR (ARTIŞLAR) 806 807 ÖZKAYNAK YÖNTEMİ İLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN DÖNEMDE DİĞER KAPSAMLI GELİRİNDE KAYDETTİKLERİ GELİRLERDEN (GİDERLERDEN) KAR VEYA ZARARDA SINIFLANDIRILAMAYACAK PAYLAR 808 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRDE DÖNEMDE KAYDEDİLEN DİĞER GELİRLER (GİDERLER) 809 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN VERGİLER (±)</p>
	<p>81 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)</p>

	<p>810 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YABANCI PARA ÇEVİRİM FARKLARI</p> <p>811 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARI (KAYIPLARI)</p> <p>812 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YURTDIŞI İŞLETMEDEKİ NET YATIRIM RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARI (KAYIPLARI)</p> <p>813 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI DİĞER KAPSAMLI GELİRE YANSITILAN OLARAK SINIFLANDIRILAN FİNANSAL YATIRIMLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR (KAYIPLAR)</p> <p>814 OPSİYONLARIN ZAMAN DEĞERİNDE DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN DEĞİŞİKLİKLER</p> <p>815 FORWARD SÖZLEŞMESİNİN FORWARD BİLEŞENİNİN DEĞERİNDEKİ DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN DEĞİŞİKLİKLER</p> <p>816 DÖVİZ BAZLI FARKLARIN DEĞERİNDEKİ DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN DEĞİŞİKLİKLER</p> <p>817 ÖZKAYNAK YÖNTEMİ İLE DEĞERLENEREN YATIRIMLARIN DÖNEMDE DİĞER KAPSAMLI GELİRLERİNDE KAYDETTİKLERİ GELİRLERDEN (GİDERLERDEN) KAR VEYA ZARARDA SINIFLANDIRILACAK PAYLAR</p> <p>818 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRDE DÖNEMDE KAYDEDİLEN DİĞER GELİRLER (GİDERLER) (±)</p> <p>819 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN VERGİLER (±)</p>
	<p>82 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ</p>

	820 YABANCI PARA ÇEVİRİM FARKLARINA İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 821 NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARINA (KAYIPLARINA) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 822 YURTDIŞI İŞLETMEDEKİ NET YATIRIM RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARINA (KAYIPLARINA) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 823 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI DİĞER KAPSAMLI GELİRE YANSITILAN OLARAK SINIFLANDIRILAN FİNANSAL YATIRIMLARA İLİŞKİN KAZANÇLAR (KAYIPLAR) YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 824 OPSİYONLARIN ZAMAN DEĞERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 825 FORWARD SÖZLEŞMESİNİN FORWARD BİLEŞENİNİN DEĞERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 826 DÖVİZ BAZLI FARKLARIN DEĞERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 827 ÖZKAYNAK YÖNTEMİ İLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN DİĞER KAPSAMLI GELİRLERİNDE KAYDETTİKLERİ GELİRLERDEN (GİDERLERDEN) KAR VEYA ZARARDA SINIFLANDIRILACAK PAYLARA İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 828 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRDE KAYDEDİLEN DİĞER GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ 829 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN VERGİLER YENİDEN DEĞERLEME DÜZELTMELERİ
	83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER
	830 831 NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARINA (KAYIPLARINA) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER 832 833 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI DİĞER KAPSAMLI GELİRE YANSITILAN OLARAK SINIFLANDIRILAN FİNANSAL YATIRIMLARDAN KAZANÇLARA (KAYIPLARA) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER 834 835 836 837 838 839
	84-89 SERBEST HESAPLAR
	9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZİM HESAPLAR) İhtiyaca göre hesaplar açılır.

FAİZSİZ FİNANSAL ARAÇLARDA ÖLÇÜM SORUNLARI*

Arş. Gör. İlker GÜLENCER^a
Öğr. Gör. Dr. Emrah ERTUGAY^b
Arş. Gör. Rabia Kübra TÜNEL^c

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 787-807

ÖZ

Faizsiz finansal araçların raporlanması açısından karşılaşılan en büyük zorluk farklı muhasebe standartlarında, farklı ifadelerin yer alması ve bunların sonucunda üretilen finansal tabloların karşılaştırılabilirlik, güvenilirlik ve uyum konusunda karşılaştığı zorluklardır. Geleneksel çerçevelere dayalı olarak oluşturulan mevcut standartlar, faizsiz finansal araçları açıklamakta ve ölçmekte yetersiz kalmaktadır. Tüm dünyada uygulanan tek bir İslami finansal raporlama seti olmadığı için faizsiz finansal araçlara, farklı ülkelerde farklı finansal raporlama yaklaşımları uygulandığı görülmektedir. Bu bağlamda çalışmada İslami muhasebe standartlarına olan ihtiyaç değerlendirilmiş ve İslami finansal kuruluşların en fazla kullandığı finansal araçlardan Muşaraka, Mudaraba, İcara, Sukuk ve Qard için AAOIFI (İslami Finansal Kurumlar Muhasebe ve Denetimi Organizasyonu), MASB (Malezya Muhasebe Standartları Kurulu) ve IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) çerçevesinde uygulanan standartlar, yorumlar ve değerlendirmelere yer verilmiştir. Ayrıca finansal araçların muhasebeleştirilmesinde ve ölçülmesinde İslami finansal kuruluşların uygulamış olduğu yöntemler belirtilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Faizsiz Finansal Araçlar, Faizsiz Finansal Araçlar Ölçüm Yaklaşımları, İslami Muhasebe Standartları, İslami Finansal Kuruluşlar.

JEL Kodları: G20, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Gülençer, İ., Ertugay, E., Tünel, R. K. (2019). Faizsiz Finansal Araçlarda Ölçüm Sorunları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 787-807.

* Makalenin gönderim tarihi: 22.10.2018; Kabul tarihi: 13.02.2019, iThenticate benzerlik oranı %2

^a Ankara Üniversitesi, İşletme Bölümü, ilker.gulencer@gmail.com, ORCID: [0000-0002-4173-8808](https://orcid.org/0000-0002-4173-8808)

^b Ankara Üniversitesi, İşletme Bölümü, ertugay@politics.ankara.edu.tr,
ORCID: [0000-0003-2049-395X](https://orcid.org/0000-0003-2049-395X)

^c Ankara Üniversitesi, İşletme Bölümü, r.kubraa@hotmail.com, ORCID: [0000-0003-0090-3114](https://orcid.org/0000-0003-0090-3114)

MEASUREMENT PROBLEMS IN INTEREST-FREE FINANCIAL INSTRUMENTS

ABSTRACT

The greatest challenge in terms of interest-free financial instruments is the difficulties encountered in different accounting standards, the involvement of different expressions, and the resulting comparability of financial statements in terms of reliability, reliability and compliance. The existing standards, based on traditional frameworks, are insufficient to explain and measure interest-free financial instruments. Since there is no single Islamic financial reporting set applied worldwide, different financial reporting approaches are applied to interest-free financial instruments in different countries. In this context, the need for Islamic accounting standards has been assessed and the standards, interpretations and evaluations of Musharaka, Mudarabah, Ijarah, Sukuk and Qard, which are the most used financial instruments of Islamic financial institutions, within the framework of AAOIFI (Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions), MASB (Malaysian Accounting Standards Board) and IASB (International Accounting Standards Board) are included in this study. The methods applied by Islamic financial institutions in accounting and measurement of financial instruments are specified.

Keywords: Interest-Free Financial Instruments, Methods Approaches for Interest-Free Financial Instruments, Islamic Accounting Standards, Islamic Financial Institutions.

JEL Codes: G20, M41.

1. GİRİŞ

Toplumun refahının iyileştirilmesi amacıyla çalışanların, tüketici gruplarının, hükümet, kamuoyu gibi ilgili tüm tarafların ihtiyaçlarını karşılayan bir bilgi sisteminin var olması önemli bir husustur. Buna ek olarak İslami anlayışın ahlaki, manevi, maddi ve sosyal yönlerini kapsayan ve özellikle hesap verilebilirliğe vurgu yapan finansal raporlama ihtiyacı son yıllarda Müslüman ülkelerde ortaya çıkmıştır (Sulaiman, 2001: 117). Finansal piyasalarda hızla gelişen riskli işlemlerin sayılarının ve hacimlerinin artması, rekabetin ve hırsın ödüllendirildiği batı finans anlayışına karşılık, sosyal adalet ve hesap verilebilirlik vurgusunun ön planda olduğu daha ahlaklı ve alternatif bir piyasa olan İslami finansal anlayış küresel çapta hızla gelişmeye başlamıştır (Kamla, vd., 2006: 247).

Yüzyıllar boyunca Müslüman toplumlar iç ve dış ticaretlerini faiz uygulamalarına girmeden yürütmeye devam etmişlerdir. Bu uygulamaların temelini kâr-zarar paylaşımları, tasarruf ve yatırım temelli çeşitli katılım düzenlemeleri oluşturmuştur (Siddiqi, 1991: 24). İslami anlayışı yansıtan ve İslami öğretileri bütünsel ve önemli bir şekilde vurgulama açısından ilk örnekler, İslam medeniyetinin zirveye ulaştığı dönemlerde Abbasiler tarafından kurulan İslam toplumunda ticaret sahtekârlıklarının ve sömürü düzenini engellemek amacıyla oluşturulan Al-Hisba ofisleridir (Kamla, 2009: 924). Günümüzde ise İslami bankacılık ve finans sistemi küresel finansal sisteminin giderek artan bir unsuru olarak dikkate alınması gereken bir güç haline gelmiştir. Küresel finansal piyasalarda varlıklarının payı hâlâ

oldukça mütevazı olsa da giderek artan sayıdaki ülkelerin finansal sektörlerinde önemli bir bileşen haline gelmiştir. Günümüzde en önemli İslami finans hareketleri körfez ülkeleri ve Malezya'da olmaktadır. Bununla birlikte Türkiye'den Endonezya ve Kuzey Afrika'ya kadar hızlı bir büyüme yaşamaktadır (Gifr, 2014: 100).

İslami finansal sistemin ve finansal ürünlerinin yükselişi ile birlikte 1991 yılında Bahreyn'de AAOIFI (İslami Finansal Kurumlar Muhasebe ve Denetimi Organizasyonu) kurulmuştur. AAOIFI'nin asli görevi İslami finansal ürünlere yönelik muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak, bunları günün ihtiyaçlarına göre yorumlamak, güncel konulara ilişkin olarak tartışmalar ve konferanslar düzenlemek aynı zamanda da UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ile İslami muhasebe standartları arasında köprü vazifesi oluşturmaktır (Mohammed,2018: 2). Müslüman iş adamları ve batı dünyasında yer alan iş çevreleri arasındaki iş birliği neticesinde İslami prensipler dâhilinde çalışan finansal kuruluşlar teşvik edilmiştir. Bunun neticesinde Orta Doğu ya da İslam dünyası yerine Birleşik Krallık ve ABD (Amerika Birleşik Devletleri) gibi batılı ülkeler İslami finansal kuruluşların ve araştırmaların merkezi haline gelmişlerdir. İslami bankacılık günümüzde dünya çapında en hızlı büyüyen finansal sektöre dönüşmüş durumdadır (Kamla, 2009: 924).

Müslüman ülkeler batının finans anlayışından etkilenmiş ve hatta bazı ülkelerde bu anlayış egemen olmuştur. Bu durum Müslüman ülkelerde (Sudan ve İran gibi tam olarak İslami sistemin uygulandığı ülkeler dahi) İslami muhasebe ve finansal raporlama tavsiyelerinin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Batılı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının İslami finansal sistem için uygun olmasa bile bunun devam edeceği öngörülmektedir (Maali, vd., 2006: 266-267). İran ve Sudan gibi tüm bankacılık ve finansal mimarinin İslami esaslara göre düzenlendiği ve faizin yasak olduğu ülkeler gibi Malezya, Bahreyn, Endonezya, Mısır ve Türkiye gibi geleneksel ve İslami bankacılık sistemlerinin birlikte yürütüldüğü karma finansal sistem uygulamaları da bulunmaktadır (Sole, 2007: 13). Müslüman toplumlarda batılı muhasebe uygulamalarının temel özelliklerinin benimsenmeye devam edildiği görülmektedir. Bu da akıllara önemli bir soru getirmektedir: Batılı ülkelerin uyguladığı muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama formatlarının tarafsız, tüm farklı inanç sistemlerinde uygulanabilecek ve kültürler arası farklılıkları minimum düzeye indirebilecek bir raporlama seti oluşturabilir mi? (Baydoun ve Willet, 2000: 71).

2. FAİZSİZ FİNANSAL ARAÇLAR İÇİN STANDART İHTİYACI

Müslümanlar dünya nüfusunun yaklaşık dörtte birini oluşturmakla birlikte dünya çapında yalnızca küçük bir kısmı İslami finansal ürünleri

kullanabilmektedir. Bununla birlikte son yıllarda İslami finansal ürünlere, alternatif ya da çeşitlendirme amaçlı olarak geniş tabanlı ve büyüyen bir ilgi duyulmaktadır. Ayrıca Müslüman ülkelerden gelen müşterileri ve sermayeyi çekebilmek amacıyla özellikle batılı ülkelerde de İslami finansal ürünlerin satışı ve ihracı artmış durumdadır (Gifr, 2014: 101). Çağdaş piyasa dostu İslami bankacılık olgusu uluslararası örgütlerin ve batılı hükümetlerin desteğini de kazanarak gelişmeye başlamıştır. Dünya Bankası birçok işletmeyi İslam Kalkınma Bankası ile iş birliğine teşvik etmiştir. Körfez ülkeleri çok uluslu petrol ve inşaat şirketlerinden yapacakları yatırımlar için uygun İslami finansal araçlar talep etmektedir. 2004 yılında ABD Başkanı George W. Bush tarafından Beyaz Saray'a ilk kez İslami finans konularında uzman danışman atanmıştır (Kamla, 2009: 926).

İslami finansal kuruluşlar, sermaye piyasalarındaki varlıkları anlamıyla sadece önemli piyasa oyuncularını değil, bununla birlikte finansal aracılık sisteminin ve ülke ekonomilerinin önemli bir parçasıdır. Bu nedenle şeffaf, adil ve yüksek kaliteli muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması büyük önem arz etmektedir. İslami finansal kuruluşlar bir takım özel gereksinimleri nedeniyle finansal raporlama açısından UFRS'ye tam olarak uyum göstermeyebilirler (İbrahim, 2007: 1-2). Daha önce yapılan çalışmalarda da İslami finansal kuruluşlarının yapıları nedeniyle UFRS gibi mevcut muhasebe uygulamalarının İslami finansal kuruluşlarının yapılarına uyumlu olmadığına dair sonuçlar bulunmaktadır (Maali ve Napier, 2010: 96; Napier, 2009: 124). Geleneksel çerçevelere dayanan mevcut muhasebe standartları İslami finansal kuruluşlara rehberlik edebilmesi bakımından yetersiz görülmektedir. Halen çeşitli İslami finansal kuruluşlar İslami muhasebe standartları bulunmaması nedeniyle finansal bilgilerin hazırlanmasında farklı muhasebe teorilerinden faydalanmaktadır (Zaini, 2007). İslami finansal kuruluşlar faaliyet gösterdikleri ülkelere bağlı olarak farklı muhasebe ve denetim standartlarına maruz kalmaktadır. Bunun sebebi ise bu kuruluşların çalışma prensiplerinin tam olarak anlaşılabilmesi ve faaliyet gösterilen ülkelerde uygulanan farklı standartlara uyum gösterememesidir (Kamla, vd., 2006: 247).

İslami finansal piyasaların standartlaşma konusunda en ciddi sıkıntısı muhasebe ve finansal raporlama alanlarında olmaktadır. Uluslararası finansal mimaride finansal veriler ve bunların elde edildiği kaynaklar olan finansal tablolar ve muhasebe sistemleri, önemli olmakla birlikte özellikle İslami finansal araçlarının ölçülmesinde önemli bazı sıkıntılar yaşanabilmektedir (Yanpar, 2014: 274). İslam ülkelerinde kurumsal raporlama ortamları farklı siyasi, ekonomik ve sosyal güçler tarafından karakterize edilecektir. Bu güçler İslami finansal araçlar üzerinde çeşitli kısıtlamalar ve şeriat (Kuran ve Sünnet) sistemine aykırı düzenlemelere neden olabilecektir. Bundan dolayı İslami esaslara dayalı bir muhasebe ve

finansal raporlama modeli geliştirilmesi önem arz etmektedir (Magid, 1981: 97).

İslami finansal kuruluşların muhasebeleştirme ve finansal raporlama politika tercihleri şeriatın öngördüğü sözleşmeler çerçevesinde ele alınması zorunlu bir önkoşuldur (Haniffa, vd., 2002: 10). 1980'li yıllardan itibaren İslami bakış açısını yansıtmaya amaçlanan önemli muhasebe (Magid, 1981, Gambling ve Karim, 1986; 1991, Baydoun ve Willet, 1994; 1997, Adnan ve Gaffikin, 1997, Alam, 1998, Mirza ve Baydoun, 2000, Haniffa ve Hudaib, 2002, Haniffa, vd., 2002) ve hesapverilebilirlik çalışmalarının (Gambling ve Karim, 1986, Baydoun ve Willet, 2000, Haniffa, 2001, Maali, vd.,2006) ortaya çıkmış olduğu literatürde görülmektedir.

İslami finansal kuruluşlar, esas olarak Orta Doğu, Afrika ve Güney Doğu Asya ülkelerinde faaliyet göstermektedirler ve uygulamadaki çeşitli nedenlerden dolayı muhasebe standartları sorunlarıyla karşı karşıyadırlar. Örneğin Ürdün, Birleşik Arap Emirlikleri ve Katar gibi körfez ülkelerinde finansal kuruluşların resmi olarak UFRS'ye uymaları gerekmektedir. Bununla birlikte Suudi Arabistan gibi ülkelerde yetkililer hem UFRS hem de yerel muhasebe standartlarını uyulmasına şart koşturmaktadırlar. Malezya'da ise UFRS ile uyumlu olarak düzenlenen Malezya Finansal Raporlama Standartları kullanılmaktadır (Sarea ve Hanefah, 2013: 67).

Genel olarak ülkeler açısından muhasebe standartlarının benimsenmesini etkileyen birçok faktör vardır. Farklı hedefleri olan düzenleyicilerin farklı muhasebe standartlarına geçmesini görmek şaşırtıcı değildir çünkü düzenleyicilerde esas amaç ekonomik durumlardan bağımsız olarak raporlama kalitesini yükseltmek ve refahı geliştirmektir (Wagenhofer, 2011: 230). Bu yüzden İslami finansal kurumların finansal raporlarının şeffaflığını ve karşılaştırılabilirliğini geliştirmeye yönelik çeşitli çabalar ve özel raporlama formatları geliştirilmiştir (Van Greuning ve Iqbal, 2008: 59). İslami finansal raporlama perspektifi iki önemli kavram üzerine yoğunlaşmaktadır, bunlar tam açıklama ve sosyal hesap verilebilirlik¹ kavramlarıdır (Baydoun ve Willet, 2000; Haniffa, vd., 2002; Dar ve Presley, 2000; Maali, vd., 2006). İslami perspektiflere göre sosyal hesap verilebilirliğe yapılan vurgu, finansal raporların Müslümanların zekât yükümlülüğü belirlenmesi ve nihayetinde sosyo-ekonomik adaletin sağlanması anlamına gelmektedir (Sulaiman, 2001: 117-118).

İslami finansal kuruluşlarının finansal işlemlerde kullanmış olduğu sözleşmeler ve sözleşmelerin yapıları geleneksel bankacılık sisteminden farklıdır. Geleneksel bankacılık sisteminde mevduatlar ve faiz sistemi esas olmaktadır. İslami finansal kuruluşlarda ise İslam hukukuna uygun olarak

¹ İslami anlamda kamuoyunun (ümmetin) refahıyla ilgili faaliyetleri bilme hakkı vardır ve şeriatın gerekleri hakkında öngörülen amaçları yerine getirilip getirilemeyeceğine dair görüşler verilmelidir (Baydoun ve Willet,1997).

faiz² ile ilgili işlemler gerçekleştirilememektedir. Bu koşullara göre İslam hukukunun izin verdiği farklı sözleşmelere dayalı olarak bankacılık işlemleri gerçekleştirmektedirler (İbrahim, 2007: 4).

İslami finansal kuruluşlar dini ilkelere uyulmasını sağlamak amacıyla gerçekleştirdikleri finansal işlemler için şeriat denetleme kurullarından³ faydalanmaktadır. İslami finansal kuruluşlar gerçekleşen finansal işlemleri kaydetmek ve raporlamak amacıyla çeşitli muhasebe yöntemleri kullanmaktadırlar (Maali ve Napier, 2010: 96). İslami finansal kuruluşların ayırt edici özelliği şeriat ilkelerine göre faaliyet gösterme sözüdür. Tüm işlemlerin şeriat ilkelerine uygun olduğu ve paydaşlarına güvence veren kurumsal yönetim yapıları ve süreçleri oluşturmuşlardır. şeriat denetleme kurulları İslami finansal kuruluşların içinde olabileceği gibi dış kurumlar oluşturularak da dini ilkelere uyum sağlanabilmektedir. Bu kurullar şeriata uygun finansal ürünler tasarlamak ve geliştirmek için yetkilere sahiptirler (Van Greuning ve Iqbal, 2008: 187). İslami finansal kuruluşlarda ilgililerin dini beklentilerinin karşılandığından emin olmak amacıyla şeriat denetleme kurullarına İslam hukuku konularına hâkim dini denetçiler atanmaktadır (Rahman ve Bukarir, 2013: 67). Finansal raporlamanın İslami finansal kuruluşlar açısından daha kapsamlı, daha yüksek ahlaki ve şeffaf değerlere odaklanması beklenilmektedir. Bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve diğer finansal tablolara ek olarak zekât fonlarına, Qard'a, çalışanların refahına, ürünlerin kalitesine ve güvenilirliklerine, toplum hayatına yapmış oldukları katkılar gibi sosyal verileri de açıklamaları gerekmektedir (Mirza, 1991: 11).

İslami muhasebe literatürü üç ana gruba ayrılma eğilimindedir. Birinci grup İslami muhasebeye duyulan ihtiyaın ve İslami muhasebe sisteminin genel ilke ve kurallarının neler olabileceği konusundaki tartışmaları içermektedir. Bu araştırmacılar daha geniş bir kapsam alanı sunarlar ve diğerlerine göre belirli muhasebe kavramlarının bazı yönlerine daha çok odaklanmaktadırlar. Literatür daha kuralcı ve tanımlayıcıdır. İkinci ana grup İslami finansal ürünlere yönelik olarak düzenlenecek spesifik muhasebe uygulamalarının dikkate alınması eğilimindedir. Bu grubun katkıları genel kavramsal işleyişten çok İslami finansal ürünlerin batılı bankacılık işlemlerinden farklı muhasebeleştirme işlemlerini meşru hale getirmenin önemli bir fark yaratıp yaratmayacağını tartışmaktadır. İslami muhasebeye yönelik üçüncü ana grup ise İslami muhasebe standartları konusunda düzenleyici kurumların

² Faiz kullanımı İslam'da kesin olarak yasaklanmıştır. Zira insanlara çaba sarf etmeden onları ödüllendiren ve zenginlikleri belirli kesimlerin elinde toplanmasına neden olan sistem İslama uygun değildir. İslam'da tüm ekonomik faaliyetlerin altında yatan temel prensip olan sosyal adalet ilkesinin sarsılmasına neden olmaktadır (Haniffa, vd., 2002: 19; Maali, vd., 2006: 267).

³ şeriat denetleme kurulunun sorumlulukları arasında; geçmişte yapılan ve gelecekte yapılacak finansal işlemlerin ve dayanaklarının şeriata uygunlukları, zekâtın hesaplanması ve ödenmesi, bankaların muhasebe politikaları ve finansal raporlama işlemleri hakkında tepe yöneticilere tavsiyelerde bulunmak da yer almaktadır (Maali, vd., 2006: 268).

işlevleridir. Bunu oluşturan literatürün çoğu 1991 yılında kurulan İslami finansal kuruluşların muhasebe, denetim ve yönetimi konusunda standartlar üreten AAOIFI ve ilgili muhasebe ve denetim standartları üzerine yoğunlaşmaktadır (Napier, 2009: 126).

AAOIFI İslam ülkelerinde kendi standartlarının uygulanmasında birçok zorluklar ile karşı karşıya kalmaktadır. AAOIFI standartlarının uygulanması her ülke açısından zorunlu değildir, bunun sonucunda ülkelerde var olan yasalar ve standartlar öncelik kazanmaktadır. İslami finansal kuruluşlar açısından, AAOIFI ve MASB (Malezya Muhasebe Standartları Kurulu) uygulamalarında muhasebeleştirme ve ölçüleme işlemleri açısından farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, AAOIFI İjarah'ı (İcara) MASB tarafından yapılan uygulamalardan farklı şekillerde ele almaktadır. MASB burada Maslahah (kamu yararı) ilkesine öncelik vermesinden dolayı şeriatın istemiş olduğu amaçlar ve hedeflere bağlı kalmayan işlemler yapılmasına ve bunun sonucunda eleştiriler alınmasına neden olmuştur (Mirza ve Baydoun, 2000: 35).

İslami standartları belirleme ve uygulama açısından İslam dünyasında öncü bir kuruluş olan AAOIFI, Malezya'daki İslami finansal kuruluşlar tarafından benimsenecek standartları dayatma yetkisine sahip değildir. Malezya'da yer alan finansal kuruluşlar ancak bir rehber olarak AAOIFI uygulamalarına bakabilirler, bunun dışında tüm raporlama ve açıklamalar MASB tarafından belirlenen çerçeveye tabiidir. AAOIFI uygulamaları bu yüzden bazı ülkeler açısından gönüllük esasından ileriye gidememiştir (Ros ve Rahman, 2003: 4). Kendi ülkelerinde önemli işlem hacimleri olan Malezya'da kurulmuş BIMB⁴ (Malezya İslam Bankası) ve Bahreyn'de kurulmuş BisB⁵ (Bahreyn İslam Bankası) finansal raporlarına ve muhasebeleştirme süreçlerinin AAOIFI standartlarına uygunluğuna yönelik olarak yapılan bir vaka çalışmasında, BIMB uyum oranının yüzde 15, BisB uyum oranının ise yüzde 61 olduğu görülmüştür (Sarea ve Hanefah, 2013).

İslami bankalar, yaptıkları ticari işlemlerde şeriatın önerilerini dikkate alan ve değerlendiren kurumlardır. Finansal işlemlerin şeriata mutlaka uygun olması gerekmektedir ve ayrıca faiz, garar⁶, kumar ve spekülasyon gibi işlemler yasaklanmıştır (Mirza ve Baydoun, 2000: 36). Bazı durumlarda İslami finansal kuruluşlar şeriat ilkelerini ihlal eden finansal pozisyonlara girmek zorunda kalabilmektedirler. Örneğin, bazı ülkelerdeki bankalar, müşterilerden aldıkları mevduatların bir kısmını merkez bankalarındaki faizli bir hesaba yatırmak zorundadırlar. Ayrıca İslami finansal kuruluşların aşırı risk unsurları içeren ve şeriat ilkelerine göre kabul edilemeyen riskten korunma ve opsiyon işlemlerinde de finansal pozisyon aldıkları görülmektedir. (Maali, vd., 2006: 274).

⁴ Bank Islam Malaysia Berhad

⁵ Bahrain Islamic Bank

⁶ Sonu bilinmeyen, belirsiz

İslami finansal kuruluşların bilanço yapıları ile geleneksel bankaların bilanço yapıları arasında da net farklılıklar bulunmaktadır. Geleneksel bankalarda temel varlıklar sabit getirili finansal araçlarla ilgilidir, İslami finansal kuruluşlarda ise varlıklarının ve yükümlülüklerinin ana bileşenlerini kâr paylaşım esasına dayalı olan yatırım hesapları oluşturmaktadır. Bu farklılıkların muhasebe ve finansal raporlama açısından önemli değerleme etkileri bulunmaktadır (Van Greuning ve Iqbal, 2008: 58). Doğal olarak İslami finansal kuruluşların çıkarmış olduğu fonların da şeriat ilkelerine uyumlu olması gerekir. İslami rnler sunmak isteyen bankaların İslami esaslar içeren fonları ayrı olarak ele alması ve müşterilerine, bunların İslami kurallara uygun olduklarını garanti etmesi gerekir. Bu tarz finansal kuruluşların farklı fonları için farklı sermaye fonları ve bunlara uygun muhasebe ve finansal raporlama sistemleri de kurmaları gerekmektedir (Sole, 2007: 5).

3. İSLAMİ MUHASEBE STANDARDI ÜRETEN KURULUŞLARIN FAİZSİZ FİNANSAL ARAÇLARIN ÖLÇÜLMESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLARI

MASB İslami finansal raporlama standartları oluşturmak amacıyla bir proje çalışması başlatmıştır. İlk olarak mevcut plan AAOIFI ile birlikte bir dizi İslami muhasebe standardı geliştirmektir. Ancak bir süre sonra MASB, AAOIFI ile anlaşamadığı için projeden çekilmiştir (masb.org.my, 2012 (b): 1). Bunun en önemi nedeni Malezya'nın İslami finansal araçlar açısından büyük bir pazar olması ve AAOIFI ile hazırlanacak olan İslami muhasebe standartları projesinin UFRS ile ciddi oranda çelişme ihtimali nedeniyle bu pazarda oluşacak muhtemel daralma ve rekabetçi avantajın kaybedilme ihtimalidir. Diğer bir ifade ile MASB geliştirilecek İslami Muhasebe Standartlarının UFRS ile uyumlu olması gerektiğini düşünmektedir. Buna bağlı olarak MASB, UFRS ile uyumlu MFRS'yi⁷ (Malezya Finansal Raporlama Standartları) Malezya'da yer alan İslami finansal kuruluşlara uygulama kararı almıştır (Gifr, 2014).

MASB, tüm UFRS konularını incelemeye aldıktan sonra İslami değerler aından ikilem oluşturabilecek bazı alanları tanımlamış ve bu alanlara; piyasa aktörleri, İslam hukukçuları, muhasebe birlikleri ve ilgili düzenleyici kuruluşlarla iş birliği yaparak çeşitli çözüm nerileri geliştirmiştir. MASB bu çalışmasında finansal tabloların hazırlanması ve sunumu için IASB'ın (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) erevesini, Malezya'da İslami finansal işlemlere ilişkin duyulan ihtiyaçlar çerçevesinde değerlendirmiştir. Yapılan alışmalar sonucunda, Eylül 2009 itibariyle "İslami Açından Finansal Raporlama" başlıklı varılan sonuçları özetleyen ilkeler bildirisi

⁷ Malaysian Financial Reporting Standards

olan SOP i-1⁸ yayımlanmış ve bu bildiriye göre herhangi bir şeriat yasağı olmadığı sürece, MASB onaylı muhasebe standartlarının, şeriat uyumlu işlemlere uygulanacağı kabul edilmiştir (masb.org.my, 2012 (a): 2).

UFRS'nin İslami finansal işlemlere uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla MASB, UFRS'yi tanımlayan ve onunla bağlantılı olarak kullanılabilir bir dizi bültenler yayımlamaya başlamışlardır. Şu ana kadar yayımlanan bültenler arasında TR i-1 İşletmelerin Zekâtları İçin Muhasebe⁹, TR i-2 İcara, TR i-3 İslami Finansal Kuruluşlar İçin Finansal Durum Sunumları ve TR i-4 Şeriat Uyumlu Satış Sözleşmeleri bulunmaktadır (aoss.org, 2010: 11).

AAOIFI tarafından yayımlanan standartlar da finansal araçların karakteristik özelliklerini yansıtarak bir kılavuz olabilir ve uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren kuruluşlar açısından faydalı bir araç olarak tanımlanabilir. Ancak AAOIFI açıklamalarında dünyanın farklı bölgelerinde yer alan İslami bankaların dünya çapında farklı muhasebe standartları kullandıkları ve UFRS tarafından yayımlanan standartların İslami bankalar için uygulanabilir olmadığı yönündedir. Böylece İslami muhasebe standartları ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Sarea ve Hanefah, 2013: 66).

4. IASB'NİN FAİZSİZ FİNANSAL ARAÇLARIN ÖLÇÜLMESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMI

Dünyada muhasebe standartları oluşturulması ile ilgili olarak çalışan diğer bir önemli kuruluş olan IASB'in ise İslami muhasebe standartları konusunda yapılan çalışmalara çok fazla katılım sağlamadığı gözlenmektedir. Bu durum MASB ve AAOIFI tarafından yapılan düzenlemelerin ve yorumların yerel düzeyde kalması, küresel yatırım toplulukları ve bankalar tarafından onaylanmaması gibi sonuçlar doğmasına yol açmıştır.

MASB ve AAOIFI'nin ayrı ayrı da olsa 90'ların sonundan itibaren standart geliştirme çalışmalarına uzun bir süre mesafeli duran IASB, 2011 yılında açıklamış olduğu ajandasında gelecek üç yıl içerisinde üzerinde çalışmalar yapılacak konular arasında İslami finansal ürünlere de yer vermiştir. Ancak IASB'in bu girişimine rağmen İslami finansal araçların IASB gündeminde yer alması hususu çok fazla destek görmemiştir (ifrs.org, 2014: 3).

⁸ SOP i-1, Malezya Merkez Bankası (Banka Negera Malezya) ve Malezya Şeriat Denetleme Konseyi tarafından yayımlanan ve Malezyalı finansal bilgi kullanıcılarına UFRS'de herhangi bir şeriat yasağı olmadığı İslami finansal işlemleri uygulama görevini üstlenen bildirilerdir.

⁹ İşletmeler açısından zekât hakkında raporlanan finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliğinin geliştirilmesi, zekâtın tanımlanması, ölçülmesi, sunumu ve açıklanması konusunda açıklayıcı ve yol gösterici bir kılavuz bulunmaması sebebiyle çıkarılmış bir bültendir. Bu özellikle de son yıllarda yapılan vergisel teşvikler ile birlikte birçok kuruluşun zekât ödemelerinde artış olmasını sağlamıştır (masb.org.my, 2006: 2).

Bu plan çerçevesinde IASB'nin Temmuz 2013 tarihinde Malezya'da düzenlediği toplantıda¹⁰ UFRS'nin İslami finansal araçlara ve işlemlere uygulanmasında ortaya çıkabilecek sorunlara odaklanılmıştır. Özellikle UFRS 9'un bahsi geçen ürünlere uygulanmasında ortaya çıkan bir dizi sorun ve açıklığa kavuşturmak istedikleri standartlar ortaya konulmuştur. Bu toplantıda ortaya çıkan önemli bir görüşe göre; İslami finansal araçlar ticaret esaslı olarak değerlendirilmeli ve diğer finansal varlıkların aksine maddi ve maddi olmayan varlıkların alış ve satışlarını finanse etmek amacıyla tasarlanmalıdır (ifrs.org, 2014: 5). Bu görüşlere göre İslami finansal araç özelliğine sahip sözleşmelerin UFRS 9 kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Finansal araçların UFRS 9 kapsamındaki gereklilikleri karşılayabilmesi için hem özellik testinden¹¹ hem de yönetim modeli¹² testlerinden geçmesi gerekir. Eğer finansal araçlar yönetim modeli testinden geçip özellik modeli testinden geçemezlerse, UFRS 9 kapsamında ölçümleme yapılabilmesi mümkün olmamaktadır.

Bazı görüşlere göre ise yapılan sözleşmeler kapsamında sabit veya belirlenebilir nakit akışları oluşması durumunda bu tip sözleşmeler için itfa edilmiş değer üzerinden ölçümleme yapılabileceği düşünülmektedir. Bu durum UFRS 9 kapsamında tam olarak uygun olmasa da uygulamada İslami bankalar bu değer üzerinden ölçüm yapmayı uygun görmüşlerdir (ifrs.org, 2014: 7-8).

5. FAİZSİZ FİNANSAL ARAÇLARIN ÖLÇÜMLEME YAKLAŞIMLARI

Faizsiz finansal araçlar, bu alanda faaliyet gösteren bankaların varlıklarında önemli bir ağırlığa sahiptir. IASB tarafından yapılan araştırmada toplam on yedi İslami banka arasında vadeli ödemeli satın alma ve satış sözleşmelerinin, bankaların toplam varlıklarının yaklaşık yüzde 40'ını oluşturduğu görülmüştür. Kira sözleşmesi varlıkları ise (İjarah) bu varlıkların yaklaşık yüzde 15'lik kısmını oluşturmaktadır. Bankalar arasında büyük farklar olsa da sukuk anlaşmaları yaklaşık yüzde 4 oranındadır. Malezya bankalarında ise bu oranın daha yüksek olduğu görülmektedir.

¹⁰ Bu toplantıdan sonra IASB İslam hukuku ile ilgili olan konularda IASB'ye yardımcı olacak bir danışma grubu kurulması fikrini ilk kez kamuoyuna açıklaması bakımından önemlidir.

¹¹ Finansal araçların paranın zaman değeri, kredi riski, anapara vb. gibi temel borç düzenlemeleri koşullarını sağlaması özellik testi olarak tanımlanmaktadır.

¹² Yönetim modeli kavramı e-ticaret ve diğer yeni ekonomi işletmelerinin ortaya çıkmasıyla yakından ilişkilidir. İşletmelerin ürünlerini ve hizmetlerini oluşturabilmek ve ilgili taraflara dağıtabilmek amacıyla kaynaklarını nasıl kullandığını ve işlenen girdilerle nasıl değer yarattığını tanımlamaktadır. Yönetim modeli herhangi bir işletme için gerekli sorular dizisine cevap vermelidir: Müşterileri kimlerdir? Onlar için hangi değerleri yaratırlar? İşletmenin finansal ve finansal olmayan hedeflerine ulaşabilme potansiyeli nedir? (Rasmussen,2007: 1-2).

Bunun nedeni Malezya’da gelişmiş bir aktif sukuk piyasasının olmasıdır. Diğer riskli girişimler ve sözleşmeler yine farklı oranlarda olmalarıyla birlikte yaklaşık yüzde 6’lık bir paya sahiptir.

Birçok faizsiz finansal araç olmakla birlikte İslami bankaların bu alanda en fazla kullandıkları (en fazla işlem gören) araçlar Muşaraka, İcara, Sukuk, Mudaraba ve Takaful’dür.

5.1. Muşaraka ile İlgili Yaklaşımlar

Muşaraka, ortaklık ifadesine daha uygun bir İslami finans terimi olmakla birlikte sözleşmede yer alan tüm tarafların önceden belirlenmiş bir orana göre kâr payını paylaşma yatırımı yaptığı ve yatırımdaki pay oranlarına göre zararları da paylaştığı daha genel bir kâr-zarar paylaşımı biçimidir (Dar ve Presley, 2000: 25). İslami bankacılıkta finansman amacıyla kullanılan muşarakalar ise belirli bir yatırım veya faaliyetin finansmanını sağlamak amacıyla taraflardan biri banka olmak şartıyla adi ortaklık niteliğinde kurulan ve yatırımın sonuçlanmasından sonra kâr ya da zararın katılma payları oranında paylaşıldığı faaliyetlerdir (Yanpar, 2014: 145).

İslami ilkelere göre borç alanlar ile borç verenler arasındaki ilişkiler iş ortaklıkları olarak nitelendirilmektedir. Muşaraka sözleşmeleri esasen iki ya da daha fazla kişinin ticaret yapmak ve burada oluşan kârı paylaşmak amacıyla kurmuş oldukları adi bir ortaklık türü olmaktadır. Muşaraka sözleşmelerinde, bir tarafın emek bir tarafın ise sermaye koyduğu mudarabadan farklı olarak, her iki taraf da hem emek hem sermaye ortaya koyabilmektedir (Yanpar, 2014: 145). İslam hukukçuları çoğunlukla muşaraka tipi finansmanlarda esas sermayenin çoğunluğunun nakdi olması gerektiğini ifade etmektedir. Aynı olarak getirilen sermayenin kabul edilebilmesi için şeriat açısından belirli şartların oluşması gerekmektedir (Sulaiman ve Willet, 2001).

Muşaraka tipi finansmanda yaşanan sorunlardan biri başlangıç sırasında verilen sermayenin geri dönüşünün garanti edilmemesidir. En önemli tartışmalar burada yaşanmaktadır. Bir kısım görüşe göre geri dönüş garanti edilmediği için “Bir borcun temel özelliği olan işletmenin mevcut bir yükümlülüğü olduğu” varsayımına ters düşmektedir. Bu yüzden finansal raporlama formatı açısından bir yükümlülük teşkil etmemektedir. Diğer görüşlere göre ise muşarakanın finansal raporlarda borçlardan ve özkaynaklardan ayrı olarak raporlanması gerektiğini söyleyenler bulunmaktadır.

Muşarakalar fon sahiplerine oy kullanma hakkı vermediği için özkaynak olarak da sınıflandırılmamakta ve diğer özkaynak finansal araç türlerine girmemektedir. Yine daha az sayıda ifade edilen görüşlerde ise muşaraka finansal raporların eklerinde yer almalı ya da finansal tablo dipnotlarında ayrıca gösterilmelidir (aoss.org, 2010: 18-19).

UFRS 9'a göre finansal bir varlık itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmediği sürece gerçeğe uygun değer ile ölçülmelidir. Muşaraka tipi finansmanda bir yatırımcıya yapılacak olan ödemeler, yatırımcı tarafından oluşturulan kâra bağlı olmaktadır. Bu yüzden bu varlıkların gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi gerekebilir. Çünkü nakit akışları sadece anapara ve faiz ödemelerini temsil etmemektedir. Yine bazı muşaraka türlerinde kâr payları sabit olarak kabul edilebilmektedir. Bu koşullarda ise itfa edilmiş maliyet ile ölçmek de finansal raporlama açısından mümkün olabilmektedir (ifrs.org, 2014: 7-8).

Muşaraka sözleşmelerindeki bir farklılık da kâr dağıtım oranlarındaki mezhepsel görüş farklılığından kaynaklanmaktadır. Maliki ve Şafi mezheplerinde kâr dağıtım oranlarının taraflar arasında, koydukları sermayeye orantılı olarak belirlenmesi görüşü hakimken, Hanbeli mezhebinde koydukları sermayeden bağımsız olarak istedikleri oranları belirleyebilmektedirler. Hanefi mezhebi ise orta bir yol belirlemiştir. Hanefi mezhebine göre taraflardan biri sadece sermaye koyduğunda yani emek koymadığında bu ortaklığın kârdan elde edeceği pay sermayedeki payını geçemeyecektir (Yanpar, 2014: 91).

5.2. İcara ile İlgili Yaklaşımlar

İcara pek çok kaynakta sıklıkla “İslami Kiralama” olarak ifade edilmektedir. İcara, taraflardan birinin belirli bir bedel karşılığında belirli bir zaman aralığında bir varlığın intifa hakkını diğer tarafa aktardığı bir sözleşme ile olmaktadır. IFRS 16'ya göre kiralama işlemi, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmesi halinde finansal kiralama olarak adlandırılır. Bu tanım kapsamına girmeyen kiralamalar ise faaliyet kiralamaları olarak tanımlanır. İslami finasta icara, (kira süresinin bitiminde ya da bitimine kadar) belirtilen varlığın sahipliğini transfer etmek üzere düzenlenebilmektedir. Böyle düzenlemeler genellikle “Mülkiyeti İle Biten İcaralar” anlamına gelen Muntahia Bittamleek ya da “Satışı Takip Eden İcara” anlamına gelen Ijarah Thumma Al-Bai” olarak bilinmektedir.

AAOIFI Finansal Muhasebe Standartları (FAS) No:8, Ijarah ve Ijarah Muntahia Bittamleek, bütün icaraların faaliyet kiralaması olarak düşünülmesi gerektiğini söylemektedir. Mülkiyet ile biten İcara'da (Muntahia Bittamleek) iki işlem birbirleriyle bağlantılı olarak düzenlense bile kiralama ve devretme işlemi olarak ayrı ayrı düşünülmektedir. (masb.org.my, 2012 (b): 2-3).

Tablo-1: AAOIFI Finansal Muhasebe Standartlarına Göre İcaranın Muhasebeleştirme Aşamaları

Hediye Yoluyla Transfer	“Kiralanan varlıkların bakiye değerleri, bu varlıkların itfa edilebilir maliyetinin belirlenmesi kararında düşürülmez. Kiracıya hediye olarak gönderilir.” [AAOIFI FAS 8, paragraf 27]
Kiralamada belirlenen miktar ya da simgesel bir ücret için satış yoluyla transfer	“...Kiralanan varlıktaki tapu devri için ödenen ücretler bu varlıkların itfa edilebilir maliyetinin belirlenmesinde kullanılır.” [AAOIFI FAS 8, paragraf 34]
Kalan icara taksitlerine eşdeğer bir ücret için kiralama süresi bitiminden önce satışı ile transferi	“Yasal tapu, kalan icara taksitlerine eşdeğer bir ücret için kira süresinin bitiminden önce kiralanan varlıkları aldığı anda kiracıya geçecektir ve kiralayan satış ücreti ile net defter değeri arasındaki farktan kaynaklanan herhangi bir kazanç ya da kaybı tanımlayacaktır [AAOIFI FAS 8, paragraf 44]
Kiralanan varlığın kademeli satışı ile transfer edilmesi	Varlığın satılan bölümünün defter değeri, kiralanan varlık hesabından çıkarılacaktır ve kiralayan satış fiyatı ve net defter değeri arasındaki farktan kaynaklanan herhangi bir kazanç ya da kayıp gelir tablosunda içerisinde tanımlanacaktır.” [AAOIFI FAS 8, paragraf 49] “Hem icara taksitleri hem de kiralanan varlıkların fiyatının tam olarak ödenmesi üzerine, tüm icara ile ilgili hesaplar kapanacaktır.” [AAOIFI FAS 8, paragraf 52]

Kaynak: (aosgg, 2010: 23)

İslami muhasebe standartları, kiralama işlemlerini finansal kiralama olarak kabul etme ve düzenleme eğiliminde değildir. İslam hukuku açısından bir sözleşmede birden fazla işlem yapmak uygun olmadığı için kavramsal olarak icara, faaliyet kiralaması olarak kabul edilmektedir. Zira bir kiralama işlemi ile elde edilen sonuçlar bir satış işlemi ile elde edilen sonuçlar ile aynı olmamaktadır. Bu nedenle İslami prensipler açısından kiralama işlemleri ve satış işlemleri tek bir sözleşmede birleştirilmezler. Örneğin AAOIFI FAS 8’de kiralanan varlıkların, İcara Muntahia Bittamleek Varlıkları altında, kiraya verenin tablosunda sunulması ve defter değeri ile ölçülmesini öngörmektedir.

Sonuç olarak İslami muhasebe standartları, icaraların düzenlenmesinde eşlik eden koşullara bakılmaksızın faaliyet kiralaması yapılması ve muhasebeleştirilmesi eğilimindedir (aosgg, 2010: 22-23).

5.3. Sukuk İle İlgili Yaklaşımlar

Sukuk yasal bir belge, çek ya da senet anlamına gelmektedir. Teoride bu sahiplik ile bağlantılı olarak nakit akışları ve risklerle birlikte bir varlık ya da iş girişimlerinde oransal sahipliği temsil etmesi gereken bir finansal araçtır. Halk dilinde İslami senetler olarak da adlandırılmaktadır. Tipik bir sukukta, bir düzenleyici bir varlığı özel amaçlı bir kuruluşa (SPE) transfer ederek bu varlığı bir menkul kıymete dönüştürmektedir. (aosgg, 2010: 24).

Dünya çapında sukuk ihracının yüzde 50'den fazlasına katkı sunan Malezya, sukuk ihracında en ön sıralarda yer almaktadır ve dünyanın en büyük sukuk pazarıdır. Ülkede gelişmiş İslami menkul kıymetler piyasasının olması sukuk için elverişli bir ortam sağlamıştır. Bununla birlikte vergi-nötr bir çerçeve olması, ihraç giderlerinin vergi indirimlerine dâhil edilmesi ve çeşitli finansal ve mali teşvikler de önemli rol oynamıştır (Gifr, 2016: 66-67). İslami finansın daha fazla uluslararasılaşmasıyla birlikte Malezya, sukuk ihracında yaklaşık olarak yüzde 10 civarında bir büyüme beklemektedir.

Sukuk değerlemesi IFRS 9 kapsamında yapılabilmektedir. Bu tarz finansal varlıkların değerlemesinde kuruluşların yönetim modellerine odaklanması gerekmektedir. Sukuk, yönetim modelleri kapsamında almak ve satmak amacıyla tutulabildiği gibi, küçük boyutlarda da olsa ticari alım-satım amacıyla da tutulabilmektedir. Bu finansal varlıklara ait ölçümleme işlemleri yapılırken yönetim modelleri sebebiyle ilk alım gerçekleştirildiğinde sukuk itfa edilmiş bedel ile ölçümlenmeyebilir ve bunun yerine gerçeğe uygun değer ölçümleme yöntemi kullanılabilir (ifrs.org, 2014).

Aktif olarak gelişmiş ve derinliğe sahip olmayan sukuk piyasalarında eğer ki bir finansal araç için piyasa kuralları etkin olarak çalışmıyorsa, bir değerlendirme tekniği olarak gerçeğe uygun değer kullanılması gerekli olmaktadır. Bu konularda bu değerlendirme teknikleri yerine başka değerlendirme teknikleri de kullanılabilir. İndirgenmiş nakit akımları analizi, opsiyon fiyatlama veya başka diğer değerlendirme teknikleri de uygulanabilmektedir. Dünyada sukuk ihracının en yüksek olduğu Malezya'da sukukla ilgili olarak acenteler bulunmaktadır. Bu acentelerde değerlendirme teknikleri olarak temelde sukuk ve piyasa faiz oranlarını kullanarak indirgenmiş nakit akımlarına benzer yöntemler kullanılmaktadır (aosgg, 2010: 25).

5.4. Mudaraba İle İlgili Yaklaşımlar

Mudaraba, bir tarafın sermayedar olarak sermayeyi oluşturduğu, diğer tarafın ise girişimci olarak emeğini, bilgisini veya tecrübesini ortaya koyarak oluşturduğu faizsiz İslami sistemin mevcut finansman yöntemlerinden biri olmuştur. Mudaraba finansman yönteminde projenin bütün masrafları sermaye sağlayan tarafça ödenmektedir. Banka için kâr oranı ve anlaşma süreleri taraflar arasındaki görüşmeler yoluyla belirlenir (bazı durumlarda özellikle süre konusunda mezhepsel farklılıklara göre hareket edilmektedir). Projenin zarar ile sonuçlanması halinde ise zararın bütünüyle sermaye sahibi tarafından karşılanması gerekmektedir (Hasan, 2002: 41). İslami bankalarda mudaraba; bir tarafın sermayeye katkıda bulunduğu diğer tarafın ise bir ticari girişimde bulunduğu bir ortaklık türü olarak çalıştırılmaktadır. Girişim üzerinden elde edilen kâr, önceden kararlaştırılmış oranlar üzerinden paylaşılırken herhangi bir kayıp ise sermaye katılımcısı tarafından karşılanmaktadır (Karim ve Ahmed, 1995: 287). Bu yatırımdan elde edilen getiriler sermayenin geri dönüşünden ziyade sermaye kazancı olarak kabul edilmektedir. Yatırım tasfiye edilmeden önce girişimci ve sermaye sağlayıcısı arasında dağıtılmaz (Napier, 2007: 11).

Modern İslami finasta banka tarafından yönetilen bir mudaraba hesabında elde edilen kârlar hesap sahibi ve banka arasında paylaşılacaktır. Herhangi bir kayıp ise yalnızca hesap sahibi tarafından karşılanacaktır. Mudaraba ile geleneksel mevduat hesapları arasındaki eşitliği sağlamak için çeşitli ülkelerde farklı yöntemler uygulanmaktadır. İslami bankalar bunun için hesap sahiplerinin devamlı getiri almaları ve anaparalarının korunması için çeşitli mekanizmalar kullanmaktadır. Malezya Merkez Bankası tarafından bu hesapların yürürlükteki mevzuat yerine bir “yatırım hesabı” olarak kullanılması konusunda teşvik etmektedir. Bu yatırım hesaplarının klasik şeriat kurallarıyla uyumlu olarak daha fazla risk ve ödül transfer etmesi beklenmektedir. Burada sorun bu yatırım hesaplarının muhasebe açısından nasıl raporlanacağı olmaktadır (masb.org.my, 2012 (b):4).

Geleneksel bankalardan farklı olarak, İslami finansal kuruluşların kâr-zarar ortaklığı hesapları, geleneksel bankacılık yatırım mevduatları gibi sabit bir getiri elde etmeyi vaat etmemektedir. Bu da kâr-zarar ortaklığı kullanmak isteyen mevduat sahiplerinin isteksiz olmasına yol açabilmekte ve fon toplanması konusunda geleneksel bankalarla aralarında bir rekabet dezavantajı oluşmaktadır (Dar ve Presley, 2000: 8).

AAOIFI muhasebe standartları altında muhasebe uygulaması yatırım hesabının "limitsiz" ya da “limitli” olup olmadığına bağlıdır. Fas No 6, limitsiz bir yatırım hesabını “yatırım hesap sahibinin, İslami bankanın paranın nereye, nasıl ve ne amaçla yatırılacağına dair hiçbir kısıtlama koymadığı bir tutumla hesap sahibinin parasını yatırmak için yetki verdiği

yatırım bankası" olarak tanımlamaktadır. Limitli bir yatırım hesabında ise, hesap sahibine “nereye, nasıl ve ne amaçla yatırım yapılacağına dair çeşitli kısıtlamalar getirebilmektedir” (masb.org.my, 2012 (b): 5). Bu nedenle limitsiz bir yatırım hesabı yükümlülük olarak banka finansal tablolarında yer alabilirken, limitli bir yatırım hesabının geleneksel finansal tablolarda yeri yoktur. Örneğin bir yatırımcı sadece banka aracılığı ile yurt içindeki yatırımlara kaynak sağlamak isteyebilir ve bu AAOIFI standartları altında limitli bir yetki olarak tanımlanabilir ve bu yatırım hesabının bilançodan mutlaka çıkarılması gerekmektedir. Bunun ilk sebebi UFRS kapsamındaki finansal durum tablolarında sadece üç unsur raporlanır; Varlıklar, Yükümlülükler ve Özkaynaklar. Bilindiği gibi bilançonun pasif tarafında da yükümlülükler ve özkaynaklar dışında başka bir sınıf bulunmamaktadır. İkinci olarak UFRS, yatırım yapabilme yetkisinin ne kadar geniş ya da dar olduğuna fazla önem vermemekte ve bu duruma ilişkin olarak standartlar üretmemektedirler. Bunun yerine bir yatırım hesabının IAS 37 hükümleri kapsamında koşullu yükümlülüğe ya da IAS 32 kapsamında bir yükümlülüğe neden oluyorsa; finansal durum tablosunda gösterilebilme imkanı vermektedir (masb.org.my, 2012 (b): 4).

5.5. Takaful İle İlgili Yaklaşımlar

Takaful İslami açıdan sosyal adaleti sağlamak amacıyla kullanılan fonlardan biridir (Sulaiman ve Willet, 2001: 35). Takaful sisteminde bireyler herhangi bir sigortacıdan poliçe satın almazlar. Bunun yerine katılımcılar, bir takaful fonu yöneticisi tarafından yönetilen bir ortak fon havuzuna katkı sağlamakta ve fonun korumaya aldığı bir riskin gerçekleşmesi halinde fon tarafından katılımcıya maddi yardım yapılmaktadır (masb.org.my, 2012 (b): 6).

İslami finansal raporlama standartları açısından en tartışmalı konulardan biri takaful ile ilgili olmaktadır. Takaful’u bu denli tartışmalı yapan asıl husus İslamiyet’e göre “sigorta” kavramının caiz olup olmadığının net olmamasıdır. Bu nedenle Takaful ile ilgili karşılaşılan sorunlar iki ana başlığa ayrılmaktadır: 1) Takaful, geleneksel finansal sistemde sigorta sözleşmesi tanımı kapsamına girmekte midir? 2) Takaful işlemleri UFRS 4 kapsamında incelenebilir mi? Takaful her ne kadar bir “İslami Sigorta” olarak anılsa da bir sigorta şirketi ile bir katılımcı arasında bir tarafın satış diğer tarafın da satın alma politikası olmaması sebebiyle geleneksel sigortacılık anlayışından farklılık göstermektedir (aosgg, 2010: 27).

Takafulda Qard adı verilen bir finansal araç kullanılmaktadır ve genellikle maliyet değeri ile ölçülmektedir. Ancak UFRS altında böyle bir kavram ya da bu durumla ilgili herhangi bir standart yer almamaktadır. Dolayısıyla itfa edilmiş değer ya da gerçeğe uygun değer ile ölçülebilecek bir imkân bulunmamaktadır. Daha doğrusu Qard geleneksel olarak bilinen ve standartlarda yer alan finansal araçların hiçbir kategorisine girmemektedir. Alternatif görüşler arasında Qard’ın katılımcı fonunda artık bir payı temsil

ettiği ifade edilerek, finansal varlık yerine bir özkaynak olarak değerlendirilmesi yönündedir. Temmuz 2013 yılından itibaren İslami finansal raporlama paydaşları açısından Qard uygulaması ve ölçümlerinin yaygınlaştırılabilmesi tartışılmaktadır. Çoğu tartışmalarda Qard'ın ölçümünün maliyet değeri üzerinden yapılmasının finansal raporlamanın kalitesi ve doğru bilgi üretebilmesi açısından daha faydalı olacağı kanaati bulunmaktadır (masb.org.my, 2012 (b): 7).

Qard uygulamasının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması İslami standart belirleyicileri arasında tartışma konusu olmaktadır. Şu ana kadar üç ana görüş ortaya çıkmıştır. İlk olarak klasik görüşlere göre maliyet değeri ile ölçülmesi daha uygundur. İkinci görüşe göre özkaynak olarak değerlendirilebilir. Üçüncü olarak Qard'ların geri ödeme yükümlülüğü bulunmasından dolayı yatırımcılar ve muhasebeciler açısından bir finansal araç olarak tanımlayabilmesi mümkündür (aosgg, 2010: 28).

6. SONUÇ

Finansal piyasalarda riskli işlemlerin ve sayılarının artması ile hacimlerinin genişlemesi sonucu ortaya çıkan 2008 küresel finansal krizi sonrasında sosyal adalet ve hesap verilebilirlik vurgusunun ön planda olduğu daha ihtiyatlı ve alternatif araçlar olduğu ifade edilen İslami finansal araçların küresel çapta hızla gelişmeye başladığı görülmüştür. Bunun sonucu olarak İslami anlayış hükümlerine uygun ürün ve hizmetlerin; sunulması, ölçülmesi, değerlendirilmesi, denetiminin yapılması ve raporlanması gelişen İslami finansal sistemin en önemli ve aynı zamanda en sorunlu konuları arasında yer almaktadır. Yapılan çalışmalar ve değerlendirmeler neticesinde mevcut muhasebe standartlarının İslami finansal anlayışa rehberlik edebilmesi bakımından yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Tüm bunların sonucunda İslami muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Son zamanlarda yapılan çalışmalarda da İslami muhasebe ve raporlama anlayışının kayda değer ve önemli bir büyüme alanı olduğu, batılı muhasebe yapısının egemen olduğu küresel finans piyasalarında İslami bankacılık, muhasebe ve denetim anlayışının günümüzde önemli bir inovasyon alanı olarak görülmektedir.

Bütün bu gelişmelere rağmen küresel piyasalarda üçlü bir finans yapısı karşımıza çıkmaktadır: Tüm bankacılık ve finansal mimarinin İslami esaslara göre düzenlendiği ülkeler, geleneksel ve İslami bankacılığın birlikte yürütüldüğü karma finansal sisteme sahip ülkeler ve sadece geleneksel anlayışın hakim olduğu ülkeler. İslami finansal kuruluşların ve finansal araçların faaliyet gösterdikleri ülkelere göre farklı muhasebe ve denetim standartlarına maruz kaldıkları görülmektedir. Bununla birlikte Müslüman ülkeler arasında bile çeşitli mezhepsel farklılıklar sebebiyle her konuda ortak bir finansal raporlama seti ortaya çıkarılamamaktadır. Hatta aynı

mezhep görüşlerinde olsa bile Őariat kurullarının yaptığı yorumlar nedeniyle aynı finansal araçlarda farklı raporlama esasları uygulanabilmektedir. Bütün bunların sonucunda İslami muhasebe açısından ortak bir muhasebe dilinin oluşumu zorlaŐmaktadır.

Çalışma sonucuna göre literatürde ve uygulamada görülen farklılıklar neticesinde İslami finansal ürünler açısından küresel sisteme uygun tek bir finansal raporlama sisteminin gerekli olduğu aŐik rdır.

KAYNAKÇA

Adnan, M. A., Gaffikin, M. (1997). The Sharia, İslamic Banks and Accounting Concepts and Practices. *Accounting, Commerce and Finance: The İslamic Perspective International Conference*, University of Western Sydney, Macarthur.

Alam, K. F. (1998). İslam, Ethics and Accounting Practices. *Commerce and Finance: The İslamic Perspective Journal*, 2(2), 67-85.

aosgg.org, Financial Reporting Issues Relating to Islamic Finance. evrimii https://www.aossg.org/docs/AOSSG_IF_WG-Research_Paper_11Oct2010.pdf (erişim tarihi 04.10.2018)

Baydoun, N., Willett, R. (1994). Islamic Accounting Theory. *Paper presented at the Accounting Association of Australia and New Zealand Annual Conference*, 3-6 Temmuz, Avustralya.

Baydoun, N; Willett, R. (1997), Islam and Accounting: Ethical Issues in the Presentation of Financial Information. *Accounting, Commerce & Finance: The Islamic Perspective*, 1(1), 1-25.

Baydoun, N., Willet, R. (2000). İslamic Corporate Reports, *Abacus*, 36(1), 71-90.

Dar, H., Presley, J. (2000). Lack of Profit Loss Sharing in Islamic Banking: Management and Control Imbalances. *International Journal of Islamic Financial Services*, 2(2), 1-27.

Gambling, T., Karim, R. A. A. (1986). Islam and Social Accounting. *Journal of Business Finance and Accounting*, 13(1), 39-50.

Gambling, T., Karim, R. A. A. (1991). *Business and Accounting Ethics in Islam*, London: Mansell.

Gifr (2014), Global İslamic Financial Report, United Kingdom. evrimii http://www.gifr.net/gifr_2014.htm

Gifr (2016), Global İslamic Financial Report, United Kingdom. evrimii http://www.gifr.net/gifr_2016.htm

Haniffa, R. (2001). Social Responsibility Disclosure: An İslamic Perspective. *Indonesian Management and Accounting Journal*, 1(2), 128-146.

Haniffa, R., Hudaib, M., Mirza, A.M. (2002). Accounting Policy Choice Within The Shari'ah İslami'iah Framework. *Discussion Papers in Accountancy and Finance Sobe University of Exeter*, 2, 4-19.

Haniffa, R.; Hudaib, M. (2002), A Theoretical Framework for the Development of the Islamic Perspective of Accounting. *Accounting, Commerce & Finance: The Islamic Perspective Journal*, 6 (1/2), 1-42.

Hasan, Z. (2002). Mudaraba as a Mode of Finance in Islamic Banking Theory, Practices and Problems. *Journal of Middle East Business and Economics*, 14(2), 41-53.

Ibrahim, S. H. M. (2007). IFRS vs AAOIFI: The Clash of Standards. *International Center for Education in İslamic Finance*, 1-10.

ifrs.org, IFRS-9 Discussion Paper. Çevrimiçi
<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/September/IFRS-9-Discussion-paper-September-2014.pdf>

Kamla, R. (2009), Critical Insights İnto Contemporary İslamic Accounting. *Critical Perspectives Soon Accounting*, 20, 921-932.

Kamla, R., Gallhofer, S., Haslam, J. (2006). Islam, Nature and Accounting: Islamic Principles and the Notion of Accounting for the Environment. *Accounting Forum*, 30, 245-265.

Karim, R., Ahmed A. (1995). The Nature and Rationale of a Conceptual Framework for Financial Reporting by İslamic Banks. *Accounting and Business Research*, 2(5), 285-300.

Maali, B., Casson, P., Napier, C. (2006). Social Reporting by İslamic Banks, *Abacus*, 42(2), 266-289.

Maali, B., Napier, C. (2010). Accounting, Religion and Organizational Culture: The Creation of Jordan İslamic Bank. *Journal of İslamic Accounting and Business Research*, 1(2), 92-111.

Magid, A. (1981). The Theory of Islamic Banking: Accounting Implications. *International Journal of Accounting Education and Research*, 17(1), 79-102.

masb.org.my, (2006) Accounting for Zakat on Business. Çevrimiçi
http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=Accounting%20for%20Zakat%20TR-i-1.pdf&file_path=uploadfile

- masb.org.my, (2012) (a). A Word about Islamic Finance: Part I evrimii
http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=A%20Word%20about%20Islamic%20Finance-Part%201%20Nov.pdf&file_path=pdf
- masb.org.my, (2012) (b). A Word about Islamic Finance: Part II. evrimii
http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=A%20Word%20about%20Islamic%20Finance%20-%20Part%202%20Dec.pdf&file_path=pdf
- Mirza, M. (1991). Social Reporting and Managers. *Accounting Research Journal*, 7-17.
- Mirza, M., Baydoun, N. (1999). Do İslamic Societies and Their Own Accounting and Reporting Standards?. *Journal of the Academy of Business Administration*, (2), 39-45.
- Mirza, M., Baydoun, N. (2000). Accounting Policy Choice in a Riba-free Environment. *Accounting, Commerce & Finance: The Islamic Perspective Journal*, 4, (1-2), 30-47.
- Mohammed, A. M. (2018). Determinants of Implementation of Accounting Standards for İslamic Financial Institutions in İraq: A Conceptual Framework. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, (22), 1-6.
- Napier, C. (2007). Other Cultures, Other Accountings? İslamic Accounting From Past to Present. *Paper Presented at the 5th Accounting History International Conference*, Banff, Canada, 9-11 Ağustos, 1-34.
- Napier, C. (2009). Defining İslamic Accounting: Current İssues, Past Roots, *Accounting History*. 14(1-2), 121-144.
- Rahman, A. A., Bukarir, A. A. (2013). The İnfluence of the Shari'ah Supervision Board on Corporate Social Responsibility Disclosure by İslamic Banks of Gulf Co-Operation Council Countries. *Asian Journal of Business and Accounting*, 6(2), 65-104.
- Rasmussen, B. (2007). Business Models and the Theory of the Firm. Pharmaceutical Industry Project Working Paper Series.
- Ros, S. A. M., Rahman, A. R. A. (2003). An Exploratory Study of Ijarah Accounting Practices in Malaysian Financial Institutions. *International Journal of İslamic Financial Services*, 5(3), 1-16.
- Sarea, M., Hanefah, M. M. (2013). The Need of Accounting Standards for İslamic Financial Institutions: Evidence From AAOIFI. *Journal of İslamic Accounting and Business Research*, 4(1), 64-76.
- Siddiqi, M. N. (1991). Some Economic Aspects of Mudarabah. *Review of İslamic Economics*. 1(2), 21-33.

- Sole, J. (2007). Introducing İslamic Banks Into Conventional Banking Systems. IMF Working Paper.
- Sulaiman, M. (2001). Testing A Model of İslamic Corporate Financial Reports: Some Experimental Evidence. *IIUM Journal of Economics and Management*, 9(2), 116-139.
- Sulaiman, M., Willet, R., (2001). Islam, Economic Rationalism and Accounting. *The American Journal of İslamic Social Sciences*, 18(2), 1-36.
- Van Greuning, H., Iqbal, Z., (2008). Risk Analysis for Islamic Banks, The International Bank for Reconstruction and Development. World Bank Publications, Washington.
- Wagenhofer, A. (2011). Towards a Theory of Accounting Regulation: A Discussion of the Politics of Disclosure Regulation along the Economic Cycle. *Journal of Accounting and Economics*, 52(2-3), 228-234.
- Yanpar, A. (2014). İslami Finans İlkeler Araçlar ve Kurumlar, Scala Yayıncılık: İstanbul.
- Zaini, N. B. (2007). An Exploratory Study on the Understanding of AAOIFI Accounting Standards for Investment in Islamic Bonds: The Case of Malaysian's Accounting Academics. Malezya Uluslararası İslam Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kuala Lumpur.

DENETİM 4.0 VE ÖTESİ*

Prof. Dr. Melih ERDOĞAN^a

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 809- 834

ÖZ

Teknolojik gelişmelerin yarattığı değişimler, günlük yaşantımıza kadar etkili olmakta, insanları yeni bir dünyaya uyarlanmaya zorlamaktadır. Son gelişmeler, üretim süreçlerini de değiştirmiş, insansız fabrikaların, yapay zekâ ve robotik kullanımının dönemi başlamıştır.

Teknolojik çözümlerin üretim süreçlerinde yoğun olarak kullanılmasıyla ortaya çıkan değişimler ürünlerin; hızlı, hatasız ve sofistike olarak elde edilmesini sağlamaktadır. İleri teknolojilerin bütünlük kullanımıyla felsefi bir temelde ele alınan “Endüstri 4.0”, 2013 yılında Almanya Federal Hükümet Stratejisi olarak deklare edilmiştir. Endüstri 4.0 ya da 4. Sanayi Devrimi, birçok çağdaş otomasyon sistemini, veri alışverişlerini ve üretim teknolojilerini içeren kolektif bir terimdir.

Bu gelişmeler çerçevesinde artık denetimi de, Endüstri 4.0 felsefesine uygun biçimde “Denetim 4.0” olarak ele almak ve geleceğe yönelik bir denetim tasarımı yapmak zorunlu hale gelmektedir. Denetim 4.0, Endüstri 4.0 tarafından kullanılan teknolojiyi temel alarak, bir işletme ve onun ilişkili taraflarından sağlanan finansal ve finansal olmayan veriyi ve bununla birlikte denetimle ilişkili diğer veriyi, Endüstri 4.0 ortamına uygun olarak derleyen bir denetim yaklaşımıdır.

Tüm bu baş döndürücü gelişmeler, muhasebe ve denetim mesleğini, dönüştürmektedir ve bu dönüşümün hızlanarak devam edeceği de görülmektedir. Bu konuda yapılan araştırmalara da dayanarak muhasebe ve denetim mesleğinde iki farklı gelecekte söz edilebilir.

Anahtar Sözcükler: Endüstri 4.0, Denetim 4.0, Kurumsal Kaynak Planlaması, Yapay Zekâ, Robotik.

JEL Kodları: M41, M42, O33.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Erdoğan, M. (2019). Denetim 4.0 ve Ötesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 809-834.

* Makalenin gönderim tarihi: 06.11.2018; Kabul tarihi: 30.12.2018, iThenticate benzerlik oranı %37
^a Anadolu Üniversitesi, İşletme Bölümü, merdogan@anadolu.edu.tr, ORCID: [0000-0001-7119-375X](https://orcid.org/0000-0001-7119-375X)

AUDIT 4.0 AND BEYOND

ABSTRACT

The changes created by technological developments are effective as far as our daily life, forcing us to adapt to a new world. Recent developments, production processes have changed, unmanned factories, the period of artificial intelligence and robotic use has begun.

The changes that occur due to the intensive use of technological solutions in the production processes; provides manufacturing of fast, accurate and sophisticated products. 4.0 Industry which was discussed on a philosophical basis with the use of integrated advanced technologies, was declared as Germany's Federal Government Strategy in 2013. Industry 4.0 or 4th Industrial Revolution is a collective term that includes many modern automation systems, data exchanges and production technologies.

Within the framework of these developments, it is now mandatory to consider audit as "Audit 4.0" in accordance with the philosophy of Industry 4.0 and to design a future audit. Audit 4.0 is an audit approach that compiles the financial and non-financial data provided by an entity and its related parties based on the technology used by Industry 4.0 in accordance with the Industry 4.0 environment.

All these dizzying developments are transforming the accounting and auditing profession, and it is seen that this transformation will continue with speed. Based on the researches on this subject, two different future can be mentioned in the accounting and auditing profession.

Keywords: Industry 4.0, Auditing 4.0, Enterprises Resource Planning, Artificial Intelligence, Robotics.

JEL Codes: M41, M42, O33.

1. GİRİŞ¹

Dünyamız, tahminlerimizin de ötesinde hızlı değişimlere sahne olmaktadır. Teknolojik gelişmelerin yarattığı değişimler, günlük yaşantımıza kadar etkili olmakta, insanları yeni bir dünyaya uyarlanmaya zorlamaktadır. Son gelişmeler, üretim süreçlerini de değiştirmiş, insansız fabrikaların, yapay zekâ ve robotik kullanımının dönemi başlamıştır. Bu üretim ortamında artık geleneksel muhasebe modellerinin de geçerliliğini yitirmeye başladığı bir gerçektir. Finansal muhasebe tamamıyla otomatize olduğu gibi, örneğin maliyet muhasebesinin de dağıtım anahtarlarının belirlenmesi, genel üretim maliyetlerinin dağıtımı, karar alma modelleri gibi pek çok kavramını yenilemek zorunda olduğu bir gerçektir. Bu değişimden en çok etkilenen ve giderek etkilenecek olan bir diğer alan da "Denetim"dir. Özellikle Endüstri 4.0 kavramının devreye girmesiyle denetimin de bu çok özel gelişmeye göre yeniden tasarlanması kaçınılmaz hale gelmektedir. Bu tasarımın gerçekleştirilebilmesi için nasıl bir geçmişten buraya geldiğini ve bilgi

¹ Bu makalenin ilk versiyonu, 06-10 Aralık 2017 tarihlerinde İSMMMO tarafından Antalya'da düzenlenen "XII. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu"nda sunulmuştur.

teknolojileri ortamında denetimin kavramsal ve evrimsel yapısını anlamak gereklidir.

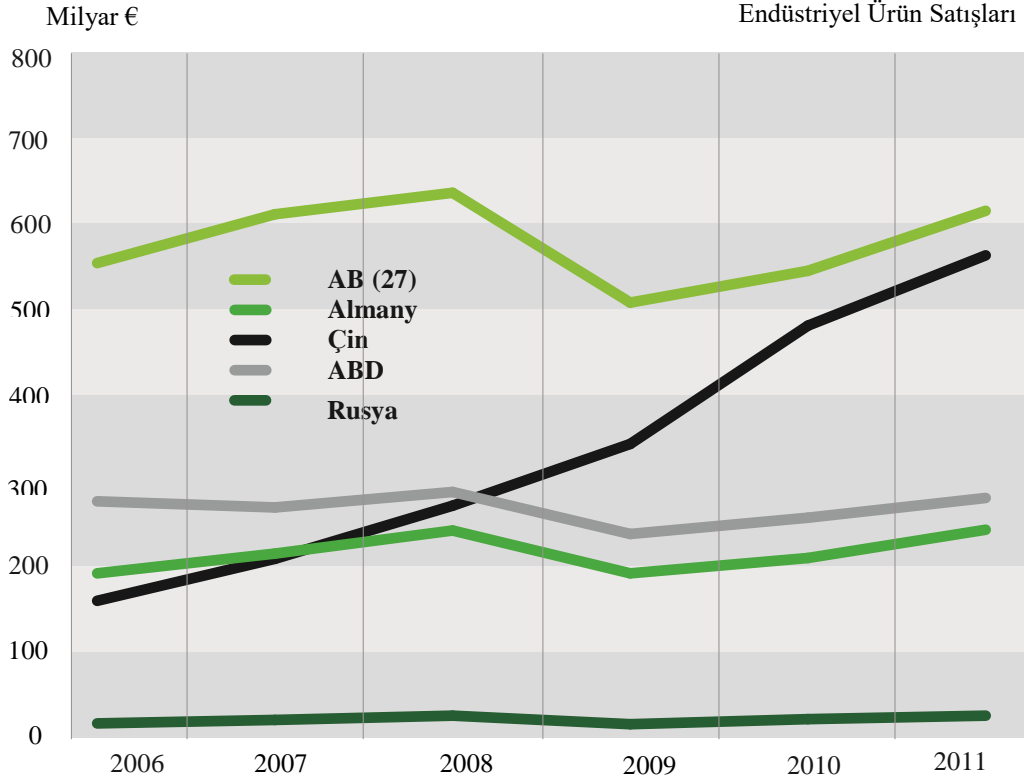
2. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİNDEN YAPAY ZEKÂYA

Bugün Yönetim Bilişim Sistemi olarak ele aldığımız olguya, Bilgi sistemlerinin oluşumu, kendi içindeki ilişkileri ve bu sistemlerin birbirini inşasıyla gelinmiştir. Muhasebe Bilgi Sistemi odaklı bir bakışla; Yönetim Bilgi Sistemi (YBS), Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS) ve Bilgisayar Sistemi örtüşmesi, zaman içinde bilgisayar sistemlerinin gelişen teknolojilerle birlikte yapı değiştirerek, Bilgi Teknolojilerine (BT) dönüşmesini ve YBS, MBS, BT örtüşmesini getirmiştir. Bu süreçteki en önemli gelişme, Kurumsal Kaynak Planlaması (KKP-Enterprises Resource Planning) olarak adlandırılan gelişmedir ve Bilgi Teknolojilerini temel almaktadır. Merkezi bir veri tabanında bütünleşik yazılım modüllerinin işletme süreçlerini destekleyen ve yönetimin tüm düzeylerini içeren uygulamalarından oluşan KKP; malzeme ihtiyaç planlaması, tedarik zinciri yönetimi, toplam kalite yönetimi, insan kaynakları yönetimi, işletme zekâsı gibi birbiriyle ilişkili ve etkileşimli modüllerden oluşur. Tümüyle muhasebe bilgi sistemiyle bütünleşmiş olan bu yapı, YRU (Governance-Risk- Compliance: Yönetişim-Risk-Uygunluk) ve Entegre Raporlama gibi unsurların da devreye girmesiyle, işletmeyi ve yönetim sistemini, “Yönetim Bilişim Sistemi” kavrayışıyla ele almayı gerektirmektedir. Yönetim Bilişim Sistemi ise giderek, hızla gelişen bilişsel teknolojiler yani; yapay zekâ ve robotik uygulamalarıyla bütünleşmektedir.

2.1. Yeni Üretim Sistemleri ve Endüstri 4.0

Teknolojik çözümlerin üretim süreçlerinde yoğun olarak kullanılmasıyla ortaya çıkan değişimler ürünlerin; hızlı, hatasız ve sofistike olarak elde edilmesini sağlamaktadır. Aşağıdaki grafikte de görüldüğü gibi (Grafik 1),

Almanya'nın endüstriyel ürün satışındaki geliri önemsiz bir artışla 220 milyar € olurken, işçilik yoğun üretim gerçekleştiren Çin'in, 2006 yılındaki 170 milyar € tutarındaki üretim gelirini, 2011 yılına kadar 580 milyar € gibi önemli bir tutara yükseltmesi, Almanya'yı, yeni bir üretim stratejisi oluşturmaya yöneltmiştir. Aşağıda da açıklanacağı gibi, ileri teknolojilerin bütünleşik kullanımıyla felsefi bir temelde ele alınan “Endüstri 4.0”, ilk olarak 2011'de Hannover Fuarında açıklanmış daha sonra da 2013 yılında Almanya Federal Hükümet Stratejisi olarak deklare edilmiştir.



Grafik-1: Ülkelerin Yıllara Göre Endüstriyel Ürün Satışları Kaynak: Acatech Raporu

Endüstri 4.0 ya da 4. Sanayi Devrimi, birçok çağdaş otomasyon sistemini, veri alışverişlerini ve üretim teknolojilerini içeren kolektif bir terimdir.

Bu devrim;

- Nesnelerin İnterneti (IoT),
- Hizmetlerin İnterneti (IOS) ve
- Siber-Fiziksel Sistemlerden (CPS)

Oluşan bir değerler bütünüdür.

Bu yapı aynı zamanda, “akıllı fabrika” sisteminin oluşmasında temel rol oynamaktadır.

Bu devrim, üretim ortamında her bir verinin toplanmasına ve iyi bir şekilde izlenip analiz edilmesine olanak sağlayacağı için daha verimli iş modelleri ortaya çıkacaktır.

Endüstri 4.0 ile modüler yapıllı akıllı fabrikalar kapsamında, fiziksel işlemleri siber-fiziksel sistemlerle izlemek, fiziksel dünyanın sanal bir

kopyasını oluşturmak ve merkezi olmayan (özerk) kararların verilmesi hedeflenmektedir. *Nesnelerin İnterneti* ile *Siber-Fiziksel* sistemler birbirleriyle ve insanlarla gerçek zamanlı olarak iletişime geçip işbirliği içinde çalışabilecektir. *Hizmetlerin İnterneti* ile hem iç hem de çapraz örgütsel hizmetler sunulacak ve değer zincirinin kullanıcıları tarafından değerlendirilecektir.

4.Endüstri devrimi, otomasyondaki önemli bir gelişmenin ötesinde karar alma süreçlerini ve akıllı gözlem süreçlerini de içeren bir dönüşümün ifadesidir.

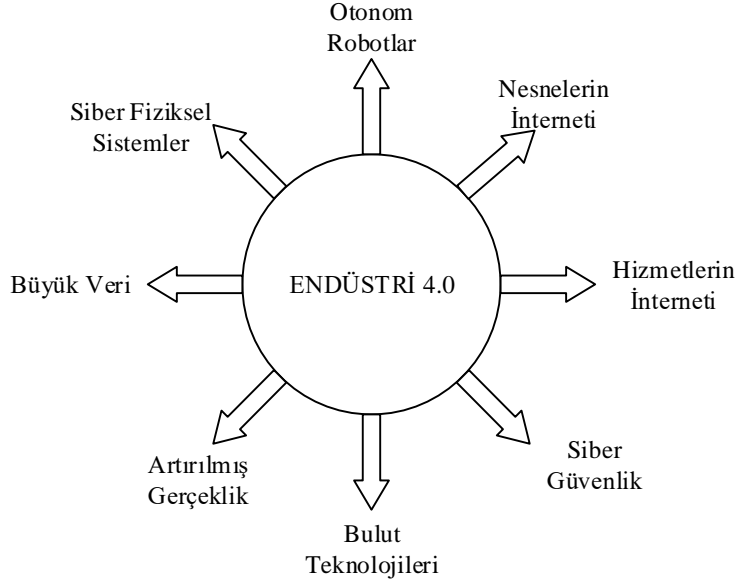
Alman Ulusal Bilim ve Mühendislik Akademisi **Acatech** Raporunda (2013), bu dönemin getirmekte olduğu ayırt edici özellikler şu şekilde sıralanmaktadır:

- Depolama kaynakları, depolama sistemleri ve makinelerin küresel etkileşimi,
- Konum bilgisine sahip benzersiz akıllı ürünlerin gelişimi,
- Ürün özelliklerine uyarlanan, kaynak optimizasyonunu sağlayan akıllı fabrikaların hayata geçmesi,
- Yeni iş modellerinin gerçekleşmesi (Büyük Veri kullanımıyla ortaya çıkan yeni hizmetler gibi),
- Çalışanlar için iş yerinde yeni sosyal altyapı, bireysel farklılıklara duyarlı iş yapısı,
- Daha iyi iş/yaşam dengesi,
- Bireysel tüketici isteklerine yanıt verme,
- Anında mühendislik ve problemlere anlık yanıt için geliştirilmiş akıllı yazılımlar.

Almanya'daki temel gelişim üzerine konuyu içselleştiren Avrupa Birliği Komisyonu, Endüstri 4.0 paradigmasının esas olarak üç boyutta biçimlendiğini ifade etmektedir (European Commission, 2015):

- Değer yaratma ağları arasında yatay entegrasyon (Tedarikçi, Üretici, Dağıtımçı, Lojistik vb.),
- Ürün yaşam döngüsünde baştan sona mühendislik (End-to-end engineering): yani; ürün tasarımı ve geliştirilmesi, üretim planlaması, üretim mühendisliği, üretim, hizmetler.
- İmalat sistemlerinde bağlantı ve dikey entegrasyon (Pazarlama, satış, üretim, Bilgi Teknolojileri vb.).

Endüstri 4.0'ı oluşturan unsurlar, aşağıdaki çizimde özetlenmektedir (Şekil 1).



Şekil-1: Endüstri 4.0 Unsurları

Endüstri 4.0, 6 ilkeye dayanmaktadır:

1. *Birlikte Çalışabilirlik:* Siber fiziksel sistemlerin yeteneği ile nesnelerin interneti ve hizmetlerin interneti üzerinden insanların ve akıllı fabrikaların birbirleriyle iletişim kurmasını içerir. Bu yapı; tedarikçiler, tüketiciler, bankalar ve diğer işletme varlıklarının gerçek zamanlı olarak birlikte çalışabilmelerini sağlamakla birlikte, iş parçası taşıyıcıları, montaj istasyonları ve ürünlerin de iletişim içinde olmalarını ifade eder.
2. *Sanallaştırma:* Teknoloji, fiziksel dünyanın sanal bir kopyasını yaratmıştır. Google Earth örneğinde olduğu gibi, “Ayna Dünya” olarak adlandırılan bu yapı, akıllı fabrikaların sanal bir kopyasıdır. Örneğin işletmeye giren ve çıkan bir malın tüm bilgisi ayna dünyada yer alır. Sistem, sezici (sensör) verilerinin sanal tesis ve benzetim (simülasyon) modelleri ile bağlanmasıyla oluşur.
3. *Özerk Yönetim:* Üretimin giderek siparişe göre özelleşmesi, merkezi olmayan üretim sistemlerinin kullanılmasını gerektirmektedir. Bu durum, Siber-Fiziksel sistemlerin akıllı fabrikalar içinde kendi kararlarını verme yeteneğini kullanan özerk yönetimi bir ilke haline getirir.

4. *Gerçek-Zamanlılık*: Endüstri 4.0 uygulanan fabrikalarda, fiziksel nesnelerin durumları ve üretim aktiviteleri sürekli izlenir. Veriler anlık olarak toplanır ve analiz edilir. Sistem hatalarının keşfedilmesi, üretimin düzeltilmesi, gerçek zamanlı karar alınmasına olanak verir. Örneğin makine bir sorunla karşılaşırsa anında tepki vererek üretimi diğer makinelere yönlendirir.
5. *Hizmet Yönelimlilik*: Hizmetlerin interneti üzerinden akıllı fabrikalara uzmanlık gibi çeşitli hizmetlerin sunulmasıdır.
6. *Modülerlik*: Montaj istasyonları modüller olarak düzenlenerek tüketiciye özelleştirilmiş üretim yapabilir. Üretimde esneklik sağlar.

Endüstri 4.0'ın Avantajları

- Sistemin izlenmesinin ve arıza teşhisinin kolaylaştırılması,
- Sistemlerin ve bileşenlerinin öz farkındalık kazanması,
- Sistemin çevre dostu ve kaynak tasarrufu davranışlarıyla sürdürülebilir olması,
- Daha yüksek verimliliğin sağlanması,
- Üretimde esnekliğin artırılması,
- Maliyetlerin azaltılması,
- Yeni hizmet ve iş modellerinin geliştirilmesi.

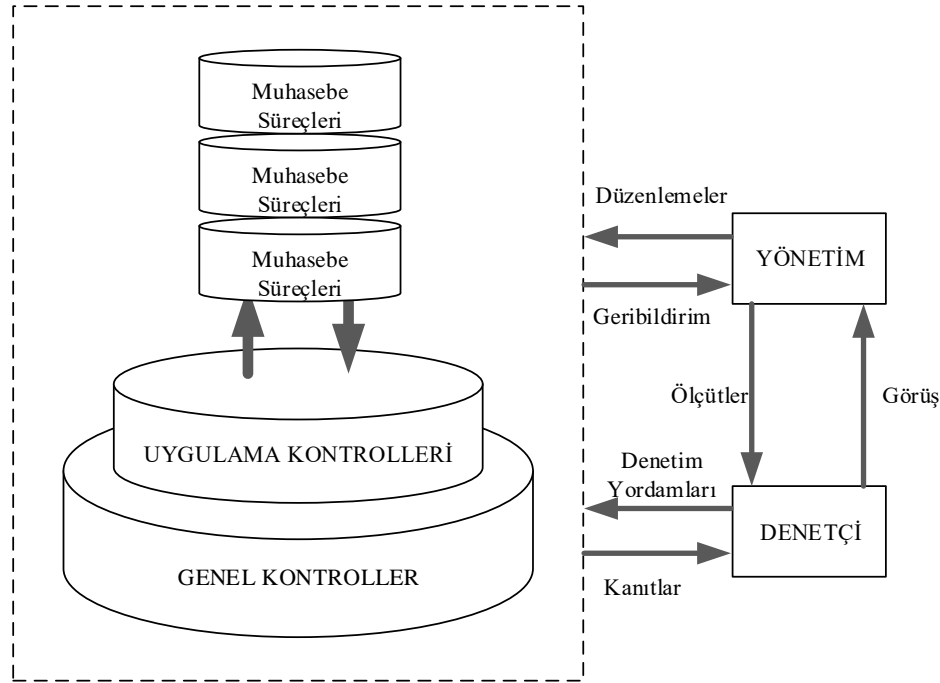
3. DENETİM 4.0

Ele dayalı bir muhasebe sisteminde kaynak belgelerle bu belgelere dayalı işlemlere, kayıtlara bir diğer deyişle girdilere, işlemlere ve çıktılara ulaşmak ve bunları denetime almakta bir sorun yoktur. Oysa bilgisayar kullanılan bir muhasebe sisteminde denetçinin teknolojik yapıdan kaynaklanan birtakım sorunları aşması gerekmektedir. Denetçi, bilgisayar ortamında yer alan girdi, işlem, çıktı sürecinin öğelerine doğrudan ulaşabilir durumda değildir ve bu, denetçinin *denetim izlerini (audit trail)* görememesine yol açacaktır. Bu durumda denetçi, *Bilgisayarın Çevresinden Denetim* yapmak zorunda kalacaktır. Bu, bilgisayara bir tür “bypass” yapmaktır. Denetçi, girdileri ve çıktıları inceleyecek, ancak bu girdilere ilişkin işlemlerin bilgisayarda nasıl yürütüldüğünü ve neye göre çıktı verdiğini inceleyemeyecektir. Bu yaklaşım, bilgisayarı bir “kara kutu” olarak görmek şeklinde tanımlanmakta olup, yetersiz ve sonuçlarına güvenilmeyecek bir denetim yaklaşımıdır.

Oysa bilgisayar kullanılan bir muhasebe sisteminde iç kontrol, çok büyük ölçüde, *kara kutu* olarak görülen bilgisayarın içinde yazılım düzeyinde yer almaktadır. Bu nedenle denetçi, denetiminde iç kontrolü göz ardı etmeyen

bir yaklaşımı yani *bilgisayarın içinden denetim* yaklaşımını benimsemek durumundadır.

Öte yandan hazırlanacak yazılımlar ve teknolojik yaklaşımlarla da sistemi denetlemek olanaklıdır. Bu yaklaşıma da *Bilgisayar Destekli Denetim Yaklaşımı* adı verilmektedir. Bilgi Teknolojileri (BT) ortamında denetimde yukarıda özetlenen üç yaklaşım karma olarak da kullanılabilir/kullanılmaktadır. Ancak daha önce de vurguladığımız gibi bu denetim yaklaşımları mevcut gelişmeler karşısında artık konvansiyonel yaklaşımlar olarak kalacaktır. Şu anda BT ortamında denetim yaklaşımımız, İşletme yönetimine sağlanan Genel kontroller üzerine oluşturulmuş işletme uygulamalarında yer alan kontrollerin, muhasebe süreçleriyle etkileşimli işleyişidir ve denetçi bu işleyişin doğruluğunu, tutarlılığını ve etkinliğini ölçmeye çalışmaktadır (Şekil 2).



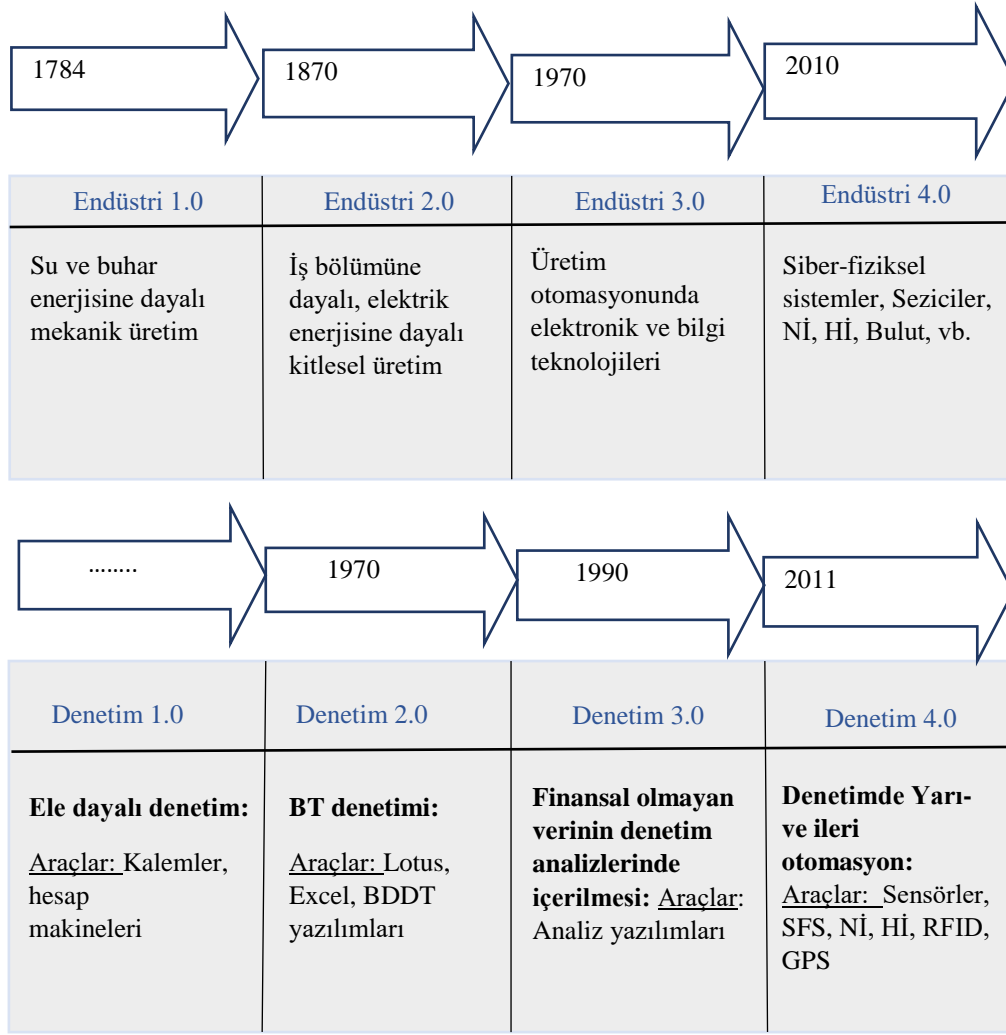
Şekil-2: BT Ortamında Denetim

Ancak artık denetimi, Endüstri 4.0 felsefesine uygun biçimde “Denetim 4.0” olarak ele almak ve geleceğe yönelik bir denetim tasarımı yapmak zorunlu hale gelmektedir.

3.1. Denetim 4.0 Nedir?

Denetim 4.0, Endüstri 4.0 tarafından kullanılan teknolojiyi temel alarak, bir işletme ve onun ilişkili taraflarından sağlanan finansal ve finansal olmayan veriyi ve bununla birlikte denetimle ilişkili diğer veriyi, Endüstri 4.0 ortamına uygun olarak derleyen bir denetim yaklaşımıdır.

1784 yılına tarihlenen Endüstri 1.0, su ve buhar enerjisini temel alan mekanik bir üretimi ifade etmektedir. Denetim olarak ise kalemlerin, mekanik hesap makinelerinin kullanıldığı bir evreden söz ediyoruz. Ancak unutulmamalıdır ki; denetimi, muhasebenin varoluşuyla eşzamanlı ele almak mümkündür. Endüstrileşme, gerçek anlamda 1870'lerden başlayarak fabrika anlayışı içinde gelişmeye başladı. Çünkü üretim artık seri ve kitlesel olarak ve elektrik enerjisine dayalı olarak yapılıyordu. Ayrıca böyle bir üretim için bir organizasyona ve bu bağlamda iş bölümüne gerek duyulmaktaydı. Denetim 1.0, Endüstri 1.0 ve 2.0 evrelerini kapsar. 1970'lerden başlayarak, Üretim otomasyonunda elektronik kullanımına ve bilgi teknolojileri anlayışına geçilmesi sürecinde ise Denetim 2.0'da karşılığını bulan, basit de olsa öncelikle algoritma kullanımı ve devamında hızla gelişen yazılımların kullanılmaya başlanmasıdır. 1990'lara gelindiğinde kendini yenileyen denetim anlayışı, finansal olmayan verinin de denetim analizlerinde içerilerek analiz yazılımlarını kullanarak Denetim 3.0 olarak niteleyebileceğimiz dönemi ifade eder. Bu çalışmada ele aldığımız Denetim 4.0 ise Endüstri 4.0'da kullanılan araçların aynılarını kullanmaktadır ve tarihsel olarak örtüşmektedir (Şekil 3).



Şekil-3: Dönemsel Olarak Endüstri 4.0, Denetim 4.0

Denetim 4.0 etkili, verimli ve gerçek zamanlı güvence sağlamak amacıyla; kalıpları/modelleri keşfetmek, anomalileri tanımlamak ve diğer yararlı bilgiyi ayıklamak için, veriyi analiz eder, modeller ve görselleştirir.

Denetim 4.0, tipik olarak endüstri 4.0 işletme yönetim süreçlerini kapsar ve benzer altyapıyı kullanır; ancak güvence amaçlıdır.

Denetim 4.0, sensörler, iliştilmiş bilgisayarlar ve yazılım modülleri gibi veri derleme ekipmanlarını kullanarak, işletmenin dışındaki varlıklardan başlayarak (tedarikçiler ve tüketiciler gibi...) ağlar üzerinden neredeyse gerçek zamanlı olarak veri derlemektedir. Burada veri analiz teknikleri; üretim kalitesini izlemek, makine hatalarını tanımlamak, maliyetleri düşürmek ve karar almayı kolaylaştırmak amacıyla, bu derlenen veri üzerine inşa edilirler. Otomatikleştirilmiş denetim sürecindeki önemli sapmaları belirlemek için geniş biçimde istisna denetimi kullanılır.

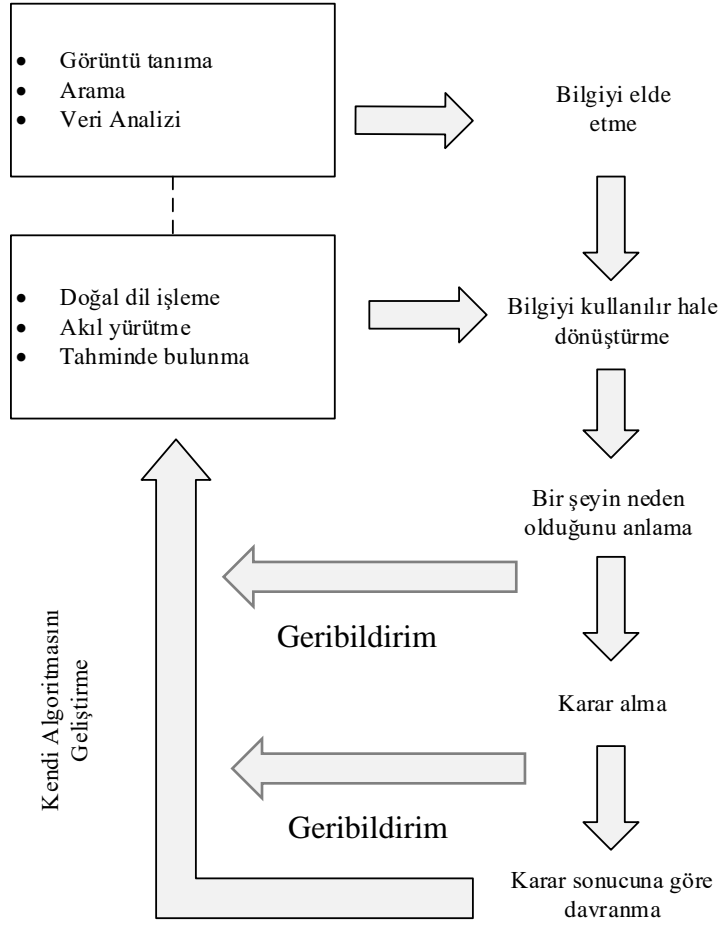
Denetim süreci, ayna dünyanın temsil ettiği süreçlere ve güçlü analiz interlinklerine (finansal ve finansal olmayan linkler) güçlü biçimde güven duyar.

Sonuç olarak yaklaşım, savunma hatları kavramını çeşitli tiplerdeki (iç, dış, özel) güvenceye uygulanabilir biçimde büyük ölçüde dengeleyecektir ve temel olarak otomatiktir.

Denetim 4.0, Endüstri 4.0 tarafından kullanılan teknolojiyi temel alarak, bir işletme ve onun ilişkili taraflarından sağlanan finansal ve finansal olmayan veriyi ve bununla birlikte denetimle ilişkili diğer veriyi, Endüstri 4.0 ortamına uygun olarak derleyen bir denetim yaklaşımıdır.

3.2. Yapay Zekâ (YZ)

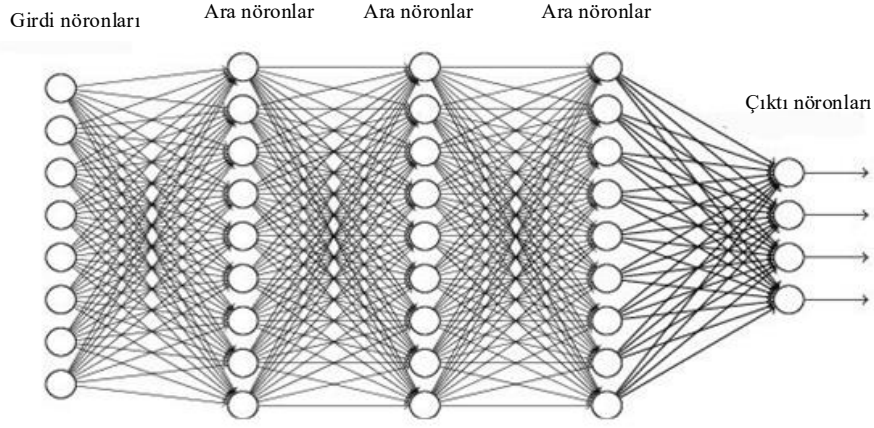
Yapay Zekâ; bilgi teknolojileri biliminin, insana özgü olan; dili kullanabilme, öğrenme, akıl yürütme, problem çözme gibi karakteristiklerini biraraya getirerek insan davranışlarının benzetimine dayalı, donanım ve yazılım uygulamalarını tasarımıyan dalıdır. Çalışma modeli basitçe aşağıdaki gibi özetlenebilir. Buna göre öğrenen ve kendi algoritmasını yazıp geliştirebilen bu yapı, sezicileri ve iliştilmiş (embedded) dijital aygıtlarıyla görüntüyü tanıma, arama yapma ve veri analizi ile amaca yönelik bilgiyi elde ederek; doğal dil işleme, akıl yürütme ve tahminde bulunma gibi özellikleriyle bilgiyi kullanılır hale dönüştürerek bir olay ve/veya olgunun nedenini anlamakta, buna göre karar alabilmekte ve tanımlanmış durumlarda kararı uygulamaya sokabilmektedir. En önemlisi, elde ettiği çıkarsamalara uygun olarak kendi algoritmasını geliştirerek her seferinde daha yetkin bir yapıya evrilmektedir (Şekil 4).



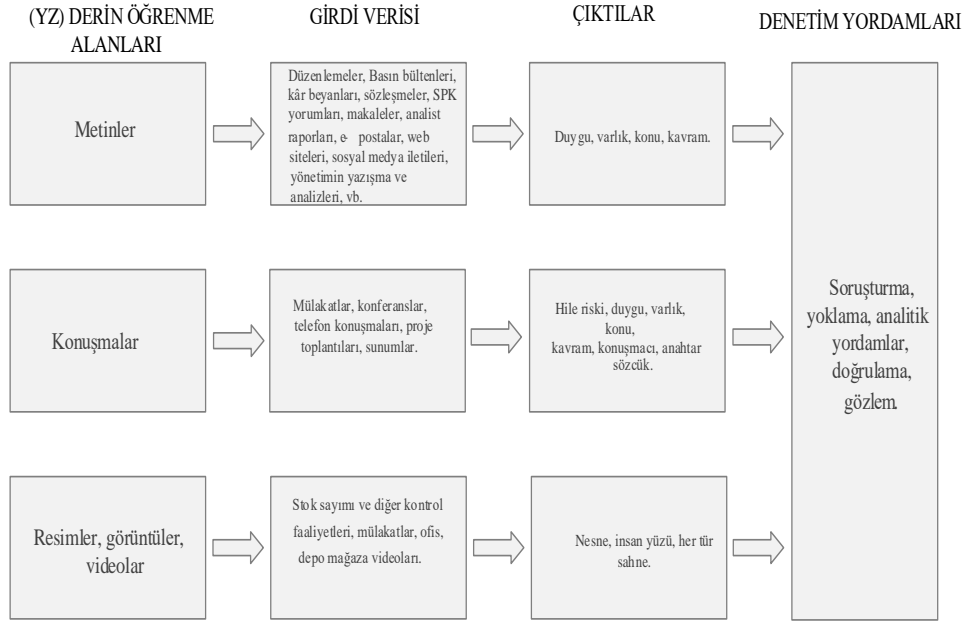
Şekil-4: Yapay Zekâ Çalışma Adımları

Yapay Sinir Ağları (Neural Networks), alanındaki son gelişmelerin, Yapay zekâ çalışmalarını önemli ölçüde etkilediğini söylemek gerekir.

Yapay Sinir Ağları (YSA) biyolojik zekânın benzetimi kavramını temel almaktadır. Gerçekleştirilen, insan zekânının beyindeki nöronların diğer nöronlara sinyal göndermesiyle etkileşiminden ortaya çıkması kuramına dayanarak, bilgisayar sistemlerinin tasarımında insan beyninin fonksiyonunun (yeteneklerinin) taklit edilmesidir. YSA düğümlerden ve bu düğümler arasındaki bağlantılardan oluşmaktadır. Bu yapı, insan beynindeki nöronlar ve sinapslar arasındaki ilişkiye benzemektedir. Bu sistemler, belirli bir sürecin girdiler ve çıktılar arasındaki fonksiyonel ilişkilerini öğrenebilme ve daha sonra açıklayabilme yeteneğine sahiptirler. 2012 yılından itibaren teknolojik gelişme ve buluşlar YZ alanında adeta bir devrim yaratmıştır. Derin öğrenme (Deep Learning) olarak adlandırılan bu gelişme ile ara nöron katmanları artırılarak inanılmaz sonuçlar alınabilmektedir(Şekil 5).

Derin Öğrenme Ağı**Şekil-5: Derin Öğrenme Ağı**

Derin öğrenme ile denetim analizlerinde daha önce çok fazla insan gücü isteyen “niteliksel bilginin, niceliksel bilgiye dönüştürülmesi”, kolaylıkla gerçekleştirilebilir. Öte yandan alıştığımız denetim kanıtlarının ötesine geçerek insan, yer, olay, işletme gibi varlıkları, konuları ve sinirlenme, neşelenme, keder, iğrenme gibi duyguları tarayarak kanıtların alanını önemli ölçüde genişletip zenginleştirebilir. YZ, bu amaçla; tüm metinleri, konuşmaları ve görüntüleri denetimde kullanmak üzere girdi verisi olarak kullanabilmektedir. Çıktıları ise denetimin alışılmış belirtilerinin veya kanıtlarının çok dışında ve çok çeşitli olabilmektedir; sıra dışı bir tepki, kavram, metinlerde belirli alanlarda yoğunlaşmalar, nesnelere, video kayıtları vb. (Tablo 1).

Tablo-1: Denetimde YZ Kullanımı

Anlaşılabacağı gibi, böyle bir çalışma biçimi, özellikle birbirine bağlı üç unsurun ön plana çıkarmaktadır: Bulut teknolojileri, Büyük Veri ve Veri Analitiği. Önümüzdeki dönemde denetimin temel araştırma ve geliştirme alanlarının bu üç temel unsur üzerinden gelişeceğini söyleyebiliriz. Bulut teknolojileri, herhangi bir kurum gerektirmeyen web tabanlı ve çevrimiçi uygulamalar ile işlemsel olarak büyük kolaylık sağlayan veri depolama hizmeti verilmesidir. İnternet üzerindeki tüm uygulama, program ve verilerimizin bulutta depolanmasıyla, internete bağlanarak her yerden bu verilere, bilgilere, programlara kolaylıkla erişim sağlayabildiğimiz hizmetin tümüne bulut teknolojisi (cloud) adı verilmektedir. Bağlantılı olarak, 4 özelliği ile tanımlanan “Büyük Veri”, verinin; Çeşitlilik (Variety), Hız (Velocity), Hacim (Volume), unsurlarıyla var olmasını ve Değer (Value) yaratmasını ifade eder. Burada denetim 4.0 için, Denetim Veri Analitiği (DVA), bulut teknolojisini ve büyük veriyi kullanarak çok ileri analizleri devreye sokmaktadır. DVA, Finansal tablolara temel oluşturan veri ve finansal veya finansal olmayan bilgi ile ilişkili, potansiyel yanlış beyanları veya önemli yanlışlık risklerini tanımlamak amacıyla gerçekleştirilen analizlerdir.

DVA; aşağıdaki amaçlara yönelik metodolojileri içerir:

- Veri anomalilerini tanımlamak ve analiz etmek,
- Veri örneklerinin içerdiği aykırılıkları tanımlamak ve analiz etmek,

- Modelden uzaklaşan anlamlı dalgalanmaları tanımlayan ve Verinin ilişkili olduğu diğer faktörleri açıklayan istatistiksel (regresyon) veya başka türde modeller inşa etmek,
- Farklı analizlerden ve farklı veri kaynaklarından bütün içindeki bilgi parçalarını sentezleyerek karşılaştırmalar yaparak değerlendirmelerde bulunmak.

Denetçiler;

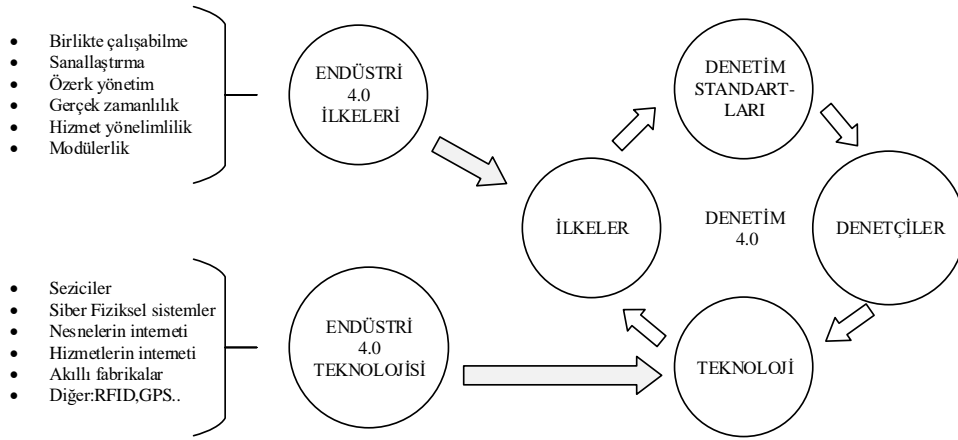
- YZ'i, uzman olmalarına gerek kalmadan bulut tabanlı hizmetler üzerinden kullanabilirler,
- YZ Algoritmalarında Öngörülse performansı artırarak yargılarını güçlendirmek için Makine Öğrenmesi ve Derin Öğrenme çalışan uzmanlarla işbirliği yapmalıdırlar,
- Oluşturulacak denetim setleri ile spesifik olarak denetim görevleri için tasarlanmış olan YZ modellerini kullanmalıdırlar,
- Çeşitli veri ve analiz servisleri ile işbirliği yapmalıdırlar.

3.3. Denetim 4.0 İlkeleri

Denetim 4.0, Endüstri 4.0 için daha önce sıralamış olduğumuz ilkeleri ve teknolojiyi aynen kullanmaktadır (Şekil 6):

1. *Birlikte Çalışabilirlik*: Örneğin; tedarikçiler, tüketiciler, bankalar ve diğer işletme varlıklarının gerçek zamanlı olarak birlikte çalışabilmelerinde işletmelerin KKP sistemleri, kullanılan bilginin karşılıklı olarak sağlamasını yaparak, uyuşmayan durumların uyarısını verecek biçimde tasarlanırlar. Anomaliler anında görülür.
2. *Sanallaştırma*: Teknoloji, fiziksel dünyanın sanal bir kopyasını yaratmıştır. Google Earth örneğinde olduğu gibi, "Ayna Dünya" olarak adlandırılan bu yapı, akıllı fabrikaların sanal bir kopyasıdır. Denetçiler, fiziksel dünya ile ayna dünyayı karşılaştırma olanağına sahiptirler.
3. *Özerk Yönetim*: Bilgi Teknolojileri, bulut teknolojileri ile bağlantılı çalışmaktadırlar ve üretim artık siparişe göre giderek özelleşmekte ve hatta kişiye göre üretime dönüşmektedir. Bu bakımdan merkezi üretimi sürdürmek güçleşmektedir. Böylelikle kendi kararlarını verecek biçimde tasarlanmış montaj hatları özerkleşir. İç kontrol mekanizmalarının her makine veya makine grubuna göre tasarlanmalarıyla normal olmayan veya eşiği aşan işlemler gerçek zamanlı olarak görülebilir. Bu, sürekli denetimin maddi rolünü artırıcı bir işlev sağlar.

4. *Gerçek-Zamanlılık*: Verilerin anlık olarak toplanıp analiz edilebilmesiyle, sürekli hileli işlemleri ortaya çıkaran, hile belirtilerinin ön tanımını yapan ve hile risklerini tahmin eden ve potansiyel hileler için uyarı veren bir model kullanılır.
5. *Hizmet Yönelimlilik*: Hizmetlerin interneti üzerinden, denetim çalışmalarına destek olabilecek, veri analiz hizmeti ve çeşitli uzmanlık hizmetleri sağlanır.
6. *Modülerlik*: Endüstri 4,0'ın modüler yapısına uygun olarak tasarlanacak denetim App'leri ile modüller ayrı ayrı izlenir ve analiz edilir, istisna denetimi yapılır.



Şekil-6: Endüstri 4.0, Denetim 4.0 Etkileşimi

3.4. Denetim 4.0 Teknolojisi

Yine daha önce belirtildiği gibi, Denetim 4.0, Endüstri 4.0'ın kullandığı teknolojiyi temel alır. Burada teknolojinin bu unsurlarından bazılarını kısaca açıklamak yararlı olacaktır.

Seziciler (Sensors): Günlük yaşantımızda da çok karşılaştığımız seziciler önemli bir değişimin öncü unsurlarındandır. Kullanımı kolay, ucuz ve etkili araçlar olan sezicilerle gerçek zamanlı olarak geniş ölçüde veriye erişilebilir. Veri toplamada insanın yerine geçen seziciler yardımıyla denetçiler, örneğin; stokların kalitesini ve miktarını, çalışma saatlerini, enerji tüketimini vb. pek çok işletme faaliyetini izleyebilirler, sistem hatalarını keşfedebilirler.

Siber - Fiziksel Sistemler (SFS): Bu sistemler Denetim 4.0 için temel bir rol oynarlar. İliştirilmiş bilgisayarlar, seziciler, yazılımlar, iletişim teknolojileri ve işleticilerden (actuators) oluşan bütünleşik bir platform olarak fiziksel dünyayı sanal bilgi işlem dünyasıyla bağlarlar. SFS, fiziksel dünya ile onun

dijital kopyasını fiziksel üretim süreçlerini belgelendirerek ve izleyerek sanal bir modeli diğer SFS'lerle gerçek zamanlı ilişkili olarak izler ve karar alma ile bir araya getirir.

Denetçi, muhasebe veri akışını izleyerek, farklı işletmelerin örnek davranışlarını tanıyarak, düzensizlik ve anomalileri keşfederek ve anında aksiyon alarak SFS'leri kullanabilir. SFS'lerde tutulan bilgi ile KKP'deki ilgili muhasebe verisini karşılaştırır. Muhasebe standartlarının ihlalinde gerçek zamanlı uyarı vermesini sağlar.

Nesnelerin İnterneti: RFID (Radio Frequency Identification) etiketleri, seziciler, SFS'lerin ağ aracılığıyla diğer birimlere, sistemlere ve insanlara bağlanmasıdır. Nİ ile örneğin işletmeler enerji tüketimini kişisel makinelerden ve montaj hatlarından sürekli izleyebilecekler ve iç denetçiler boşa giden enerji kullanımını üretim planları ile karşılaştırarak bulabileceklerdir.

Hizmetlerin İnterneti (Hİ): Sürekli denetim ve sürekli izleme bir çevrim-içi hizmet haline gelerek denetçilerce sürekli belki de otomatik olarak verilebilecektir.

Akıllı fabrikalar: Daha önce de değindiğimiz gibi, Hizmetlerin interneti ve Nesnelerin internetini temel alan akıllı fabrikalar; siber fiziksel sistemler, akıllı binalar, akıllı lojistik, akıllı mobilite gibi unsurların etkileşimiyle işlevlerini sürdürürler. Bu yapıdaki değer oluşturma zinciri boyunca akıllı fabrikalar, muhasebe ve denetim ilişkili tüm veriyi ve bilgiyi toplar ve bütünleştirir. Denetçiler, işletmede bu şekilde yapılanmış muhasebe veri akış sürecini ve yapıyı kullanarak sürekli izleme ve kontrolü kolaylaştırırlar.

3.5. Denetim 4.0 Ortamında Denetim Süreci

Bilişsel teknolojilerin kullanıldığı işletmeler için, “Bilgi Teknolojileri ortamında denetim” yaklaşımının giderek konvansiyonel hale gelmekte olduğu söylenebilir. Endüstri 4.0 fabrikalarda Denetim 4.0 süreci de oldukça farklılaşacaktır. Denetim 4.0 perspektifiyle ele alınacak denetim süreci adımları aşağıdaki adımlarda ve Tablo 2’de gösterildiği gibi özetlenebilir:

1.Adım: Ön İnceleme ve İşin Alınması: Bu aşama, müşterinin ve endüstrisinin ilk bilgilerini edinmeyi içerir. Denetçinin YZ’si, çeşitli dışsal kaynaklardan veri toplar, bir araya getirebilir ve Büyük veriyi inceleyebilir. Daha sonra YZ, müşterinin örgütsel yapılarını ve bunların operasyonel yöntemlerini, ayrıca muhasebe ve finansal sistemlerini bir araya getirecektir. YZ, müşteriyle ilişkili başlangıç risk seviyesini tahmin eder. Bu risk düzeyini kullanarak denetimin gerektirdiği saat sayısını tahmin eder ve denetim ücretlerini hesaplar. Daha sonra, daha önce analiz edilen sözleşmelerin veri tabanını araştırarak müşteriye özel bir sözleşme mektubu oluşturur. Hem denetçi hem de müşteri YZ tarafından hazırlanan sözleşmeyi imzalar.

2.Adım: İç Kontrollerin Anlaşılması ve Risk Faktörlerinin

Belirlenmesi: Bu adım, denetim sözleşmesinin tüm yönlerinin planlanması için önemlidir. YZ, metin incelemesi ve resim/desen tanıma tekniklerini kullanarak, istemci tarafından sağlanan akış şemalarını, anlatıları ve yanıtlanmış anketleri analiz eder. Denetçinin fiziksel olarak işletmeyi ziyaret etmesi yerine, dron kullanarak herhangi bir anormalliği tanımlamak için, analiz edilebilen video görüntülerini elde ederler. Bu aşamada YZ, risk faktörlerini belirlemek için model tanıma ve görselleştirme yöntemlerini kullanmaktadır. Son olarak, tüm bu bilgiler hileli ve yasadışı eylemlere ilişkin risk faktörlerini tanımlamak için toplanır.

3.Adım: Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi: Bu aşama, müşterinin iç kontrol sistemi tasarım ve uygulamasının incelenmesini içerir. YZ tabanlı sürekli kontrol izleme sistemi, herhangi bir kontrol ihlalini tespit etmek için kayıtlar evreninin tamamını inceler ve raporlar. YZ, sadece iç kontrolün uygun biçimde tasarlandığını değil; aynı zamanda doğru yapılandırılıp yerleştirildiğinden de emin olmak için tüm evren üzerinde veri madenciliği süreçlerini çalıştırır.

4.Adım: Tözel Testler (Substantive Tests) ve Kanıtların

Değerlendirilmesi: Geleneksel denetim ve YZ destekli denetim arasındaki farkın, en belirgin olduğu adımdır. Veri kaynakları ve veri kalitesi, gerçek zamanlı olarak incelenir. Bu inceleme, kanıtların değerlendirilmesi gereğini de yerine getirmiş olur. YZ, İşlemlerin bir örneği hakkında ayrıntılı bir periyodik test çalışması yerine evrenin yüzde 100'nü sürekli olarak inceleyebilir. Aynı durum, hesap kalanlarının ayrıntılı testi için de geçerlidir. Ayrıntıların bu sürekli ve kapsamlı testi, anormal bir kaydın tespit edilmeden geçilmesi olasılığını azaltır. Dahası, sürekli çalışarak, böyle bir anomaliyi tespit etmek için gereken süre önemli ölçüde azaltılır. Model tanıma, görselleştirme, ölçütler ve aletsiz algılama yöntemlerinin analitik yordamların üzerine eklenmesi denetim etkinliğini büyük ölçüde artırabilir.

5.Adım: Denetim Raporu: Denetim sürecindeki son adım, önceki adımların bulgularına dayanan bir kararın verilmesidir. Geleneksel denetlemelerde denetçi, müşteri şirkete kategorik bir görüş (olumlu, koşullu, olumsuz vb.) verir. YZ kullanılan bir denetimde denetim raporu sürekli olabilir.

Tablo-2: Denetim 4.0 Ortamında Denetim Süreci



Yukarıda ilkeleri, teknolojisi ve adımlarını ele aldığımız Denetim 4.0 ortamı için şu noktalar öne çıkmaktadır:

- Büyük veri ve işletme Veri Analitiği, işletme ortamını ve işletme süreçlerini dramatik olarak değiştirmektedir,
- İşletme fonksiyonları değişmekte, işletmelerin yetenekleri artmakta, eskide kalmış işletme fonksiyonları elimine olmakta ve tüm süreçler radikal biçimde hızlanmaktadır.

Aynı değişimler güvence fonksiyonu için de söz konusudur. Güvence kurallarının değişmesini gerektiren değişimler yaşanmaktadır. Güvencenin temel süreçleri otomasyonla giderek bütünleşmekte, analitik denetim yordamları gelişmekte ve güvencenin öngörüsül ve önleyici modlarda zamanlaması gerçek zamanlıya yaklaşmaktadır. Bu değişim ve dönüşüm doğal olarak bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Örneğin; dijital suçların artması ve farklı şekillerde karşımıza çıkması sözkonusudur. Bu durum işletme verisinin güvenliğini sağlamanın güçleşmesi anlamına geleceği gibi mahremiyetinin de tartışılmalı hale gelmesi demektir. Öte yandan verinin ve bilginin standartlaştırılmasında sorunlar yaşanabilir.

4. VE ÖTESİ! ...

Endüstri 4.0 fabrikalarda yoğun olarak robotlar kullanılmaktadır ve kullanımları giderek yaygınlaşmaktadır. İşletmeler, yönetimin farklı düzeylerinde ve hizmetlerinde de robot kullanmaya başlamışlardır. Gelişmeler karşısında Avrupa Parlamentosu, ilgili komitesi “Avrupa Sivil Hukuku, Robotik Kuralları” başlığıyla 12.01.2017 tarihli bir rapor hazırlamıştır. Rapor temel olarak üç bölümden oluşmaktadır:

1. Robotlar üzerine genel düşünce ve tanımlar
2. Robotlara ilişkin sorumlulukların düzenlenmesi
3. Robotikte Etik İlkelerin Geliştirilmesi Çözümlenmeleri

Raporda, Akıllı Özerk Robot (Smart Autonomus Robot) tanımı yapılarak özellikleri şu şekilde belirtilmektedir:

- Sezicileriyle ve/veya çevresinden veri değişimiyle özerklik edinerek bir işi yapan ve veri analiz eden,
- Kendi öğrenen (Opsiyonel ölçüt),
- Fiziksel desteği veya yapısı olan,
- Davranışlarında ve eylemlerinde çevresine uyulanabilen.

Rapor, Robotikle ilgili, kurallar ve düzenlemeler yapmak üzere bir Avrupa Ajansı kurulmasını teşvik etmektedir. Komisyon, sorumlulukların belirlenmesi, sosyal etkiler ve yasal düzenlemeler üzerinde durmaktadır. Özellikle şoförsüz araçlar (self-driving cars) için acil düzenleme gerekmektedir.

Raporla, tartışmaya açılan bazı önemli noktalar aşağıdaki gibidir:

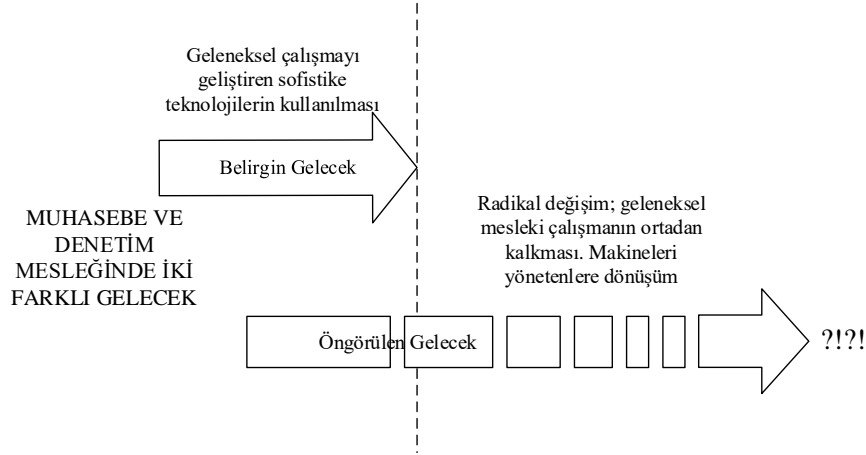
- Robotlara “Elektronik İnsan” kimliğiyle yasal statü verilmesi,
- Robotlar için genel etik çerçevenin tasarlanması: “Roboetik” ilkeleri önermesi,
- Robot tasarımcılarının, robotlara, gerekli hallerde kullanılmak üzere kendini imha tuşu eklemeleri,
- Piyasaya sürülecek robotların, tıpkı bir ilacın onaylanması sürecinde olduğu gibi, bir etik komite tarafından onaylanması,
- Tasarımcıların robotlar tarafından meydana gelebilecek kazalar ve hasarların araştırılması için temel kodları incelemeye açması,

- Üreticilerin ve tasarımcıların, robota verilmiş olan komutlar ve sağlanmış olan özgürlük oranında sorumlu tutulabilmeleri,
- Robotlara insan erişiminin kısıtlanması.

Üretmekte olduğumuz Robotlar, ne kadar mükemmel suretlere evrilse de robotların gelecekte de bizim anladığımız biçimiyle duygulara sahip olamayacaklarını düşünebiliriz. Sahip olduğumuz kimyasal - hormonal süreçler buna izin vermeyecek gibi görünmektedir (en azından bir süre için!). Bir robot, empati yapabilir ama empatiyi hissedemez, bir robotun sizi sevdiğini düşünemezsiniz ama duygulardan yoksun olmaları, kurallardan bağışık oldukları anlamına da gelemmez. Bir robotun karşı tarafa verdiği bir zararı; robotun sahibi, tasarımcısı, üreticisi ve kullanıcısı karşılayacaktır. Buradaki sıradüzenin nasıl oluşacağına ve sorumlulukların paylaşımına ilişkin herhangi bir düzenleme henüz yoktur.

ACCA (The Association on of Chartered Certified Accountants), Ağustos 2015'te "Robotlar Geliyor mu?" Başlıklı ve Mali İşlere yönelik bir çalışma yayımlamıştır. Gelişmeyi RPA (Robot Process Automation) olarak tanımlayan raporda, şirketlerin CFO'ları, yararını gördüklerinde servislerinde robotlara yer verebileceklerini, ancak maliyet gibi faktörlerin dikkate alınması gerektiğini belirtmektedirler. Yani robot kullanımını kabullenmeye çoktan hazır bir izlenim vermektedirler.

Tüm bu baş döndürücü gelişmeler, muhasebe ve denetim mesleğini, dönüştürmektedir ve bu dönüşümün hızlanarak devam edeceği de görülmektedir. Bu konuda yapılan araştırmalara da dayanarak muhasebe ve denetim mesleğinde iki farklı gelecekte söz edilebilir. Bunlardan birincisi; şu anda içinde yaşadığımız teknolojik ortam ve bu ortamdaki belirgin olan; hız, bellek kapasitesi, gelişmiş veri tabanı yönetim sistemleri, yeni yazılımlar gibi geleneksel işleyişi geliştiren sofistike teknolojilerin kullanılmasıdır. Bu belirgin gelecekle, öngörülen geleceğin bir süre paralel bir seyir izleyeceğini ancak bir süre sonra ikinci geleceğin giderek belirsizleşeceğini ve kestirimlerimize dayalı olarak kurgulayacağımız bir geleceğe dönüşeceğini söyleyebiliriz. Bu ikinci gelecekte geleneksel mesleki yapıyı ortadan kaldırabilecek radikal değişimleri de öngörmek gerekir. Bu değişimle ileride, meslek üyelerinin mesleki amaçlara yönelik olarak, makineleri yönetenlere ve/veya algoritmalara müdahale edebilen nitelikteki kişilere dönüşmesini öngörmek gerekir (Şekil 7).



Şekil-7: Meslekte İki Farklı Gelecek

Belirgin Geleceğe göre mesleğin parlak bir döneme girmekte olduğu söylenebilir. Meslek üyeleri teknolojiyi kullanarak işlemlerini artık çok daha hızlı, doğru, güvenilir ve tutarlı biçimde yürüteceklerdir. Ancak bunun için teknolojiyi yakından izlemeleri ve uyarlanmaları zorunludur. Muhasebe ve denetim mesleğinin önümüzdeki 30 yıl içinde karşı karşıya olduğu önemli değişimler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. Bilişsel teknolojilerin gelişmesi

Akıllı yazılımlarla dış kaynak hizmetleri gelişecek, yine akıllı teknolojilerle sosyal medya da kullanılarak; işbirliği, açıklama, pay sahipleri ve yönetim kurulları işbirliği gelişecek,

2. Raporlamanın Küreselleşmesi

Mal ve fon hareketlerinin küresel dolaşımı; teknik ve mesleki becerilerin ve dış kaynak hizmetlerinin transferini artırarak, muhasebe mesleğine daha fazla fırsat yaratacak,

3. Standartların ve yeni regülasyonların açıklanması

Kuralların kurumsallaşması ve artan düzenlemelerin mesleğe büyük etkisi olacak.

Denetçi özelinde beklenecek değişimler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Bilişsel teknolojiler daha da gelişecek ve Denetçinin düşünme süreçlerini modelleyerek mesleki yargısını çok güçlendirecek,
- Denetçinin ele dayalı işlerini ortadan kaldırarak önemli ölçüde zaman kazandıracak ve risk alanlarına odaklanmasını sağlayacak,

- Denetim analizi için, niteliksel bilgi kolaylıkla niceliksel veriye dönüşebilecek ve denetim kanıtları zenginleşecek,
- Denetçinin rolü ve önemi artacak; ele dayalı rutin ve tekrara dayalı işlerden kurtularak otomatik görevlerin çıktılarını kullanacak ve denetim kalitesini artıracak,
- Veri analitiği çıktılarını ve bulgularını inceleyerek, değerlendirecek ve mesleki yargısı için zaman ve destek kazanacak,
- Müşteri işletmeyi daha çabuk ve çok daha iyi tanıma fırsatı bulacak,
- Denetim süreçlerini ve teknolojilerini kullanarak becerilerini artıracak ve mesleki tatmini artacaktır.

Ancak, yukarıdaki parlak tablonun zamanla değişeceğini ve Bilişsel Teknolojilerin Denetçiye gereksinimi azaltacağını da belirtmek gerekir.

Tablo-3: Mesleklerin Bilgisayarlaşmaya Karşı Duyarlılıkları

MESLEKLERİN BİLGİSAYARLAŞMAYA KARŞI DUYARLILIKLARI	
Meslekler	Olasılık
Rekreasyonel Terapistler	0.28%
Doktor ve Cerrahlar	0.42%
Kariyer ve Teknik Eğitim Öğretmenleri, Ortaokullar	0.88%
Satış Müdürleri	1.30%
İcra Başkanları	1.50%
Yazarlar	3.80%
Nükleer Mühendisler	7.00%
Polisler (Devriye görevi yapanlar)	9.80%
Kabin memurları/Uçuş görevlileri	35.00%
Ekonomistler	43.00%
Polis, İtfaiye ve Ambulans Sevk memurları	49.00%
Ticari pilotlar	55.00%
Kütüphaneciler	65.00%
Tıbbi Sekreterler	81.00%
Yönetici Sekreterleri ve Asistanları	86.00%
Taksi Soförleri ve Özel Soförler	89.00%
Muhasebeciler ve Denetçiler	94.00%
Kasiyerler	97.00%
Defter tutma, Muhasebe ve Denetim Çalışanları	98.00%
Vergi Düzenleyiciler	99.00%

Frey ve Osborne'un 2013 yılında yaptıkları bir araştırmaya göre, muhasebe ve denetim mesleğinin gelişen teknolojiler karşısında en duyarlı meslekler arasında olduğu görülmektedir (Tablo 3).

Yukarıda incelemeye çalıştığımız bilişsel ve teknolojik gelişmeleri Muhasebe Meslek Üyelerinin yakından izlemeleri, değişime uyarlanmak için eğitimlerden geçerek bu alanda yapılan araştırmaları desteklemeleri ve kendilerini hazırlamaları gerekmektedir. Öne çıkan bazı eğitim ve araştırma konuları şu şekilde sıralanabilir:

- Bulut teknolojileri, büyük veri, veri analitiği, teknolojik değişimler, hile biçimleri,
- Küreselleşme, sürdürülebilirlik vb,
- Artan ve Gelişen düzenleme ve uygulamalar, vergi vb,
- Entegre raporlama, Kurumsal raporlama,
- YRU (Yönetişim, Risk, Uygunluk-GRC-).

Muhasebe Mühendisliği

Öngörülen gelişmeler ve buna yönelik düzenlemeler, görüldüğü gibi her adımda teknolojik içerikli ya da teknoloji bağlantılıdır. Sadece teknoloji nedeniyle değil ancak değişen dünyayı her yönüyle kavrayabilen, ekip çalışması ve sanattan çıkarsama yapabilmek gibi, insani becerileri verecek şekilde geliştirilmiş bir muhasebe eğitimi için artık bugünkü yöntemler, programlar ve uygulamalar geçerliliğini yitirmektedir. Artık içinde bulunduğumuz bu yenedünyanın gerekliliklerinin konvansiyonel eğitim yaklaşımlarıyla çözümlenebileceği düşünülmemelidir. Temel alınacak eğitsel yaklaşım modeli, olay ve olguları disiplinler arası formatta ele alan; senaryo, kurgu, örnek olay, tasarım gibi unsurlardan oluşmalı ve uygulama bileşenlerini hem oluşturmaya hem yararlanmaya yönelik olarak kullanılmalıdır.

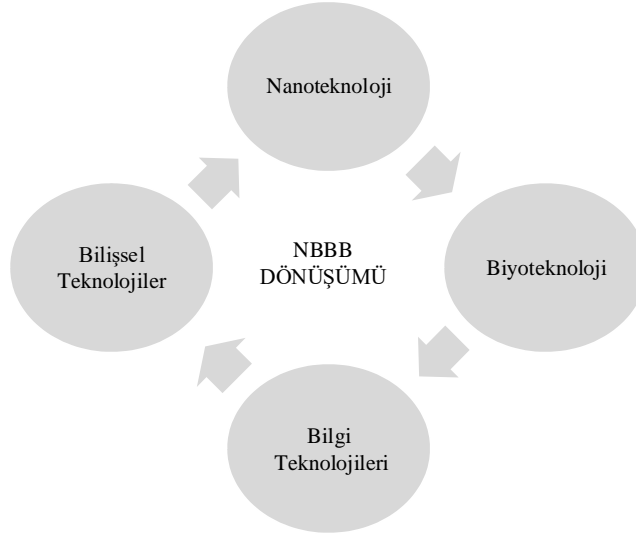
Bu yeni eğitsel yaklaşım için üniversitelerde **Muhasebe Mühendisliği** bölümlerinin açılarak eğitimin yepyeni ve çağdaş bir anlayışla ele alınması artık kaçınılmazdır.

Muhasebe Mühendisliği eğitiminin; öğrencilerin öğrenme isteğini artıran, bağımsız düşünmeye ve iş birliğine dayalı, uyarlanma ve öğrenme yetilerini geliştiren bir yaklaşıma sahip olması ve araştırmacı, sorgulayıcı, analitik özellikleri taşıyan öğrenciler yetiştirmeyi amaç edinmesi gerekir. Bu eğitim asla ezbere dayanmaz.

5. SONUÇ

Disiplinler arası çalışma ve araştırmaların daha da artacağı gelecekte, bilgi teknolojileri, nano teknoloji, bilişsel (cognitive) teknolojiler ve biyoteknolojinin bir arada kullanılarak yeni dönüşümleri ve yapıları oluşturacağı öngörülmektedir (Şeikl 8). Düş gücümüzün sınırlarını zorlayan bu değişimlerin yaratmakta olduğu bu yeni dünyada, toplumun ve işletmelerin çehresinin dramatik biçimde değiştiğini görmekteyiz. Bu değişimler, insanlığın yerini yeniden düşündürecek denli önemli değişimlerdir. YZ alanındaki gelişmelerin tehdit edici boyutlara ulaşabileceği ve Robotların otonomi derecesinin giderek artacağı öngörülmektedir. Tüm bu değişimler işletmelerin yerini ve işlevini yeniden

ele almayı gerektireceği gibi doğal olarak sosyal ortamın da değişmesini getirecektir. Her şeyden önce bu değişim ve dönüşümlerin hakim değerlerden ve toplumsal sistemlerden bağımsız olmadığını bilmek gerekir. O halde; bir araç olmanın dışına çıkmakta olan bu fenomene karşı; kamusal bir anlayışla, bilimsel temelde ve evrensel ortak akla dayalı önlemler alınması kaçınılmazdır.



Şekil-8: NBBB Dönüşümü

Konuya denetçiler özelinde bakıldığında ise aşağıdaki noktaları öngörmek olasıdır:

- Denetçinin geleneksel mesleki çalışmasının yeri ve kavramı değişecektir,
- NBBB benzeri dönüşümler, denetçinin yaptığı işi yargıda bulunma ve karar alma dahil olmak üzere her alanda gerçekleştirebilecektir,
- Denetçiler, bu sistemlerle iş birliği yapabilecek ve onları opere edebilecek kadar uzman ve artık **Bilişsel Denetim Danışmanı** gibi farklı bir unvana sahip, çok az sayıdaki kişilerden oluşacaktır.

Ve bir gün, onların yerini de Makineler alacak! ...

KAYNAKÇA

ACCA; *The Robots are Coming?* Implications for Finance Shared Services, London 2015

American Accounting Association; *Imagineering Audit 4.0*, Journal Of Emerging Technologies In Accounting, Vol. 13, No. 1, 2016

American Accounting Association; *Research Ideas for Artificial Intelligence in Auditing: The Formalization of Audit and Workforce Supplementation*, Journal of Emerging Technologies In Accounting, Vol. 13, No. 2, 2016

Carl Benedikt, F., Osborne, A.M., (2013) *The Future Of Employment: How Susceptible Are Jobs To Computerisation?*

Susskind, D., (2017, 25 July) *The end of the Accounting Profession as we Know it?* CA Today

Appelbaum, D., Kogan, & A., Vasarhelyi, A.M., (2015) *Moving Towards Continuous Audit And Big Data With Audit Analytics: World Continuous Auditing & Reporting Symposium*

Brown-Liburd, H., & Miklos A. Vasarhelyi; *Big Data and Audit Evidence* Journal of Emerging Technologies, AAA Vol. 12. 1–16 Editorial

Laudon, K.C., & Laudon, J.P., (2014) Çeviri editörü: Uğur, Y. Yönetim Bilişim Sistemleri: Dijital İşletmeyi Yönetme, Ankara

Erdoğan, M., (2017) *Sıfıncı Yasa*, MÖDAV Dergi, Cilt 19, Sayı 3

Vasarhelyi, A.M., Kogan, A., Alles, M., & Gal, G., (2013) *Predictive Audit Analytics: Evolving To a New Era*; Newark, New Jersey

Islam, A., M., (2017) *Future of Accounting Profession: Three Major Changes and Implications for Teaching and Research*

Sun, T., & Vasarhelyi, A.M., (2017) *Deep Learning and the Future of Auditing: How an Evolving Technology Could Transform Analysis and Improve Judgment*, The CPA Journal

EU, Legal and Parliamentary Affairs Committee, 2017. European Civil Law Rules in Robotics, Brussels

Acatech, Securing the future of German manufacturing industry Recommendations for implementing the strategic initiative Industri 4.0 Final report of the Industrie 4.0, Working Group, Nisan 2013,

Future role of Audit A More insightful Audit For A More Complex World, Forbes Insights

FİNANSAL DURUM TABLOSU UNSURLARININ ÖLÇÜM ESASLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi H. Pınar KAYA^a

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 835-855

ÖZ

İşletmelerin belirli bir tarihteki varlık, borç ve özkaynaklarını gösteren finansal durum tablosu, bilgi kullanıcılarının alacakları kararlar üzerinde önemli etkiye sahiptir. Finansal durum tablosunun faydalı bilgi sağlayabilmesi, finansal durum tablosu unsurları olarak nitelendirilen varlık, borç ve özkaynaklara uygulanan ölçüm esaslarına bağlıdır. Günümüz itibarıyla Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin tabi olduğu üç farklı düzenlemede ölçüm esaslarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu çalışmanın temel amacı, finansal durum tablosu unsurlarına uygulanması gereken ölçüm esaslarını TMS/IFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT’de yer alan hükümler çerçevesinde, içerik analizi yaklaşımıyla, karşılaştırmalı olarak incelemektir. Mevcut düzenlemeler arasındaki ölçüm farklılıklarının tespit edilmesi, finansal raporlamada uyumu artırmak açısından önemlidir. Çalışmadan elde edilen bulgular, ölçüm esasları açısından TMS/IFRS ve BOBİ FRS’nin birbiri ile daha uyumlu olduğunu göstermektedir. VUK/MSUGT’nin vergi odaklı ölçüm esaslarını benimsemesi ve günümüz şartlarını tam olarak karşılayamaması, diğer düzenlemeler ile arasında farklılıklar oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Ölçüm, Ölçüm Esasları, Değerleme, Finansal Raporlama Standartları.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kaya, H. P. (2019). Finansal Durum Tablosu Unsurlarının Ölçüm Esasları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 835-855.

* Makalenin gönderim tarihi: 14.11.2018; Kabul tarihi: 30.12.2018, iThenticate benzerlik oranı %20
^a Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, İşletme Bölümü, pkaya@ahievran.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-8736-088X

COMPARATIVE EXAMINATION OF FINANCIAL POSITION STATEMENT IN TERMS OF MEASUREMENT BASES

ABSTRACT

The statement of financial position depicting the assets, liabilities and equity of the companies at a certain date has a significant effect on the decision making processes of its users. The fact that the statement of financial position provides useful information depends on the measurement bases applied to assets, liabilities and equity that are considered as the components of the statement of financial position. As of today, there are provisions related to measurement bases in three different regulations that are applied to businesses in Turkey. The main objective of this study is to examine the principles of measurement bases that should be applied to the components of the statement of financial position within the framework of the provisions in TAS/IFRS, FRS for LMEs and TPL/GCASA via content analysis approach. Determining the measurement differences between existing regulations is important in terms of increasing adaptation in financial reporting. Findings of the study show that TAS/IFRS and FRS for LMEs are more compatible with each other in terms of measurement bases. TPL/GCASA's adoption of tax oriented measurement bases and its inability to fully meet today's requirements create differences among other regulations.

Keywords: Measurement, Measurement Bases, Valuation, Financial Reporting Standards.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Ölçüm, finansal tabloları oluşturan unsurların gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde finansal tablolarda yer almasını sağlamak ve bilgi kullanıcıları için finansal tabloları faydalı hale getirmek amacıyla yapılır. Finansal tablolar, finansal tablo unsurlarına uygulanan ölçüm esaslarının sonuçlarını yansıttığı için (Uluslararası, 2008, s. 130) ölçüm esaslarının belirlenmesine yönelik düzenlemeler finansal raporlama açısından büyük öneme sahiptir. Finansal muhasebe ve raporlama, sık sık düzenlemelerin ve standartlaştırma çalışmalarının yapıldığı bir alandır ve dünya genelinde finansal raporlama düzenlemelerini teşvik eden üç gelişmeden birincisinin; finansal krizler ve işletmelerde yaşanan skandallar, ikincisinin; birçok ülke tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın kabul edilmesi ve üçüncüsünün; ülkelerin sermaye piyasalarının rekabet gücü ve küresel hale gelmesinde görülen artışlar olduğu ifade edilmektedir (Leuz ve Wysocki, 2016, s. 526-527).

Günümüz itibarıyla Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin tabii olduğu üç farklı düzenleme vardır. Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Vergi Usul Kanunu/Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (VUK/MSUGT) çerçevesinde işletmeler tarafından uygulanan ölçüm esasları, finansal tablolarda sunulan varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider gibi unsurların tutarları üzerinde önemli etkiye sahiptir. Mevcut düzenlemelerin birbirinden

farklı bazı hükümler içermesi, her bir finansal tablo kalemine farklı ölçüm esaslarının uygulanmasını öngörmesi ve hatta bir finansal tablo kalemine ilk muhasebeleştirmede veya sonraki ölçümlerde farklı esasların uygulanmasını gerektirmesi muhasebe açısından ölçüm konusunu zorlaştırmaktadır. Bunların yanısıra, ölçüm sonuçlarının ölçüm yapma amacından etkilenmesi ve muhasebenin çift taraflı kayıt sistemine göre tutulmasının hesapların aynı anda ölçümünü zorlaştırarak, bazıları için daha az hassas ölçüme yol açması gibi sebeplerden dolayı da ölçüm, sorun olarak görülmektedir. Ancak, faaliyetlerini devam ettirmekte olan işletmelerin belirli bir tarihteki ya da muhasebe dönemindeki durumunu ölçmeye çalışmak zor olsa da, bir gerekliliktir (ICAEW, 2011, s.14).

Ölçüm, “finansal tablolarda yer alan unsurların Finansal Durum Tablosunda (bilançoda) ve Kâr veya Zarar Tablosunda (gelir tablosunda) kayda alınacakları (tahakkuk ettirilecekleri) ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemidir” (BOBİ FRS, Ek 9). Muhasebe literatüründe “ölçüm” ve “değerleme” kavramlarının birbiri yerine, eş anlamlı olarak kullanıldığı görülmektedir. Değerleme; “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbiti” (VUK, md. 258), “bir işletmenin finansal tablo unsurlarının değerini belirleme işlemi” (Senel vd., 2011, s. 67), “işletmenin varlık ve kaynak yapısının belli bir tarihteki değerlerini ortak bir ölçü birimi ile ifade etme” (Ergin, 2016, s. 10) şeklinde tanımlanmakta ve “ölçüm” kavramı ile aynı anlamı ifade etmektedir. Çalışma kapsamında “ölçüm” kavramının kullanımı tercih edilmiştir.

Literatürde ölçüm esasları, akademisyenler tarafından ilgi gören ve çeşitli açılardan incelenen bir konudur. Uygulamada işletmeler tarafından en çok kullanılan ölçüm esasları tarihi maliyet olmasına rağmen, tarihi maliyet esasına göre hazırlanan finansal tabloların bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalması (Senel vd., 2011, s. 67) gerekçesiyle cari değeri esas alan yaklaşımların ortaya çıkması ölçüm konusunda çalışmalar yapılmasını sağlamıştır.

Yapılan çalışmalarda daha çok tarihi maliyet ile cari değer ölçüm esaslarının karşılaştırmalı olarak incelendiği görülmektedir. Tarihi maliyet esasının; fiyatların sabit olduğu ya da çok yavaş değiştiği durumlarda kullanılmak üzere tasarlandığı, finansal tablolarda manipülasyon yapılma olasılığını azalttığı, yöneticilerin verecekleri kararlar ve performanslarının denetimi açısından faydalı olduğu (Bahadır, 2016, s. 34-36) belirtilmektedir. Yüksek enflasyonlu dönemlerde tarihi maliyet esasının ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi üretmediği düşüncesinden hareketle cari değer ölçüm esaslarının benimsenmeye başlandığı (Bahadır, 2016, s. 45) ancak bu yaklaşımların aktive kayıtlı varlıkların tamamına uygulanamaması ve ölçümlerinin yeterince güvenilir olmaması gibi sebeplerden dolayı geniş ölçüde kabul görmediği ileri sürülmektedir (Öztürk, 2015, s. 27). Sonuç olarak, tarihi

maliyet esaslı yaklaşımların “doğru bilgi”, cari değeri esas alan yaklaşımların “yararlı bilgi” ürettiği ifade edilerek (Öztürk, 2015, s. 30) her iki yaklaşımın da önemi ortaya koyulmaktadır.

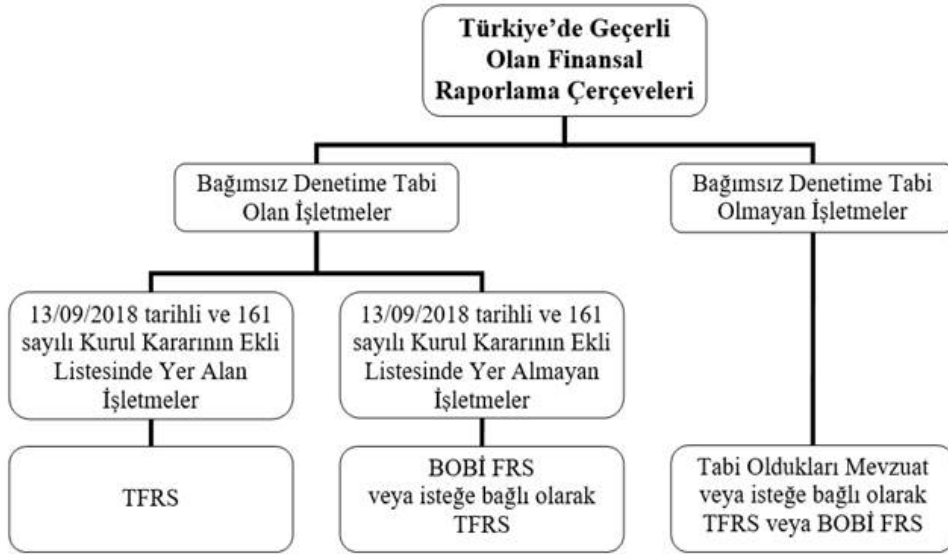
Finansal raporlamada ölçüm esaslarının geçmişten günümüze gelişimini inceleyen bir başka çalışmada (Whittington, 2015) standart belirleyicilerin ideal bir ölçüm esasını belirleme konusundaki başarısızlığı ve tarihi maliyetin finansal raporlamada baskın ölçüm yöntemi olduğu, gelecekte de güçlü olmayı sürdüreceği ifade edilmektedir. Bir diğer görüşe göre ise, muhasebe düzenlemeleri çerçevesinde önceden seçilmiş bir ölçüm esasını piyasa şartlarını tam olarak yansıtmayabilir, bu sebeple bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu zamanda piyasa şartlarını en iyi yansıtan ölçüm esasının seçimi daha uygundur (Whittington, 2010, s. 104).

Ölçüm esaslarının birbirine karşı avantaj ve dezavantajlarını ortaya koyan çalışma sayısının artması ve çok daha önemlisi VUK’un yanısıra farklı finansal raporlama standartlarının (TMS/IFRS ve BOBİ FRS) oluşturularak yürürlüğe girmesi ile birlikte, finansal tablo unsurlarının ölçüm esasları ile ilgili söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklar araştırılmaya başlanmıştır. Yapılan çalışmalarda, tek bir finansal tablo kaleminin sadece bir düzenleme çerçevesinde açıklandığı ya da birden fazla finansal tablo kaleminin daha çok iki düzenleme çerçevesinde karşılaştırmalı bir şekilde incelendiği görülmektedir. Fransa, Almanya, Belçika ve İtalya’da olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe kurallarının vergi düzenlemelerinin etkisinde kaldığı ve amaç farklılıkları nedeniyle TMS/IFRS’ler ile vergi mevzuatı arasındaki uyumsuzlukların özellikle bağımsız denetime tabi işletmeleri iki ayrı raporlama yapmaya mecbur bıraktığı bilinmektedir (Gözlüklü, 2017, s. 350). Mevcut düzenlemeler arasındaki uyumsuzlukların tespit edilerek ortadan kaldırılması, hem işletmeler hem de bilgi kullanıcıları açısından önemlidir.

Çalışmanın temel amacı, finansal durum tablosu unsurlarının ölçüm esaslarını TMS/IFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT olmak üzere üç farklı düzenleme çerçevesinde, içerik analizi yaklaşımıyla, karşılaştırmalı olarak incelemektir. Yapılan bu çalışma, Türkiye’de geçerli olan ve bağımsız denetime tabi olan ya da olmayan tüm işletmeleri kapsayan üç farklı düzenlemeyi ölçüm esasları açısından karşılaştıran az sayıda çalışmadan biridir. Bu çalışmanın, düzenlemeler arasındaki ölçüm farklılıklarını tespit etmek ve karmaşık işlemlerden oluştuğu ifade edilen ölçüm sürecinin (Tokay ve Deran, 2008, s.21) daha anlaşılır hale gelmesini sağlamak açısından literatüre katkıda bulunması beklenmektedir.

2. TÜRKİYE’DE GEÇERLİ OLAN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Türkiye’de faaliyet gösteren bir işletmenin finansal raporlama açısından hangi düzenlemeye tabi olacağı, bağımsız denetim kapsamında yer alıp almadığına bağlıdır. Bakanlar Kurulu tarafından alınan kararlarla belirlenen ölçütler, zaman geçtikçe daha çok sayıda işletmenin denetim kapsamına girmesini sağlamaktadır. Bakanlar Kurulu’nun en son aldığı 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”, 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu karar kapsamında işletmelerin 01.01.2018 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olup olmadıklarını değerlendirmeleri ve bu değerlendirme sonucuna bağlı olarak finansal raporlama yapmaları gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal raporlarını hazırlarken esas alacakları çerçeve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 13/09/2018 tarihli ve 03/161 sayılı Karar ile belirlenmiştir. Söz konusu kararın 3. maddesine göre Türkiye’de geçerli olan finansal raporlama çerçevesi aşağıdaki gibidir.



Şekil-1: Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi
(www.kgk.gov.tr)

Şekil 1’de açıkça görüldüğü gibi, Türkiye’de üç farklı finansal raporlama çerçevesi bulunmaktadır ve işletmeler özelliklerine göre TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT olmak üzere üç farklı düzenlemeye tabidir.

3. FİNANSAL DURUM TABLOSU UNSURLARINA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Finansal tabloları oluşturan unsurlar ve bu unsurların ölçüm esaslarına ilişkin genel hükümler 27/01/2011 tarih ve 27828 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 209 sıra no’lu “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ”de yer almaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB-International Accounting Standards Board) tarafından Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin (Conceptual Framework for Financial Reporting) revize edilerek Mart 2018’de nihai olarak yayımlanması ve yürürlüğe girmesi, Türkiye’de de Kavramsal Çerçeve’nin güncellenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. KGK tarafından 27/10/2018 tarih ve 30578 sayılı Resmi Gazete’de yer alan Kurul Kararı kapsamında 1 Ocak 2020 tarihi veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde kullanılmak üzere “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 2018 sürümü” yayımlanmıştır. Yeni yayımlanan Kavramsal Çerçeve ile önceki sürüm Kavramsal Çerçeve arasında finansal durum tablosu unsurlarına ilişkin tanımlarda, tahakkuk kriterlerinde ve ölçüm esaslarında bazı değişiklikler ve yenilikler olduğu görülmektedir. Söz konusu bilgiler karşılaştırmalı olarak Tablo-1 ve Tablo-2’de sunulmaktadır.

Tablo-1: Finansal Durum Tablosu Unsurlarının Tanımları ve Tahakkuk Kriterleri Açısından Karşılaştırılması

		Kavramsal Çerçeve (Önceki Sürüm)	Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü)
Tanımlar	Varlık	Geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır.
	Borç	Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.	İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir.
	Özkaynak	İşletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır.	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır.
Tahakkuk Kriterleri		-İlgili kaleme ilişkin gelecekte ekonomik faydanın işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve -Söz konusu kalemin maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi.	-İhtiyaca uygun bilgi sağlaması -Gerçeğe uygun sunum sağlaması

Kaynak: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Tablo-1’de görüldüğü gibi, kavramsal çerçevenin 2018 sürümü ile birlikte varlık ve borç tanımları daha anlaşılır hale getirilmiştir. Özkaynak tanımında önemli bir değişiklik yapılmamıştır. Tahakkuk kriterlerinin de güncellenmiş olduğu ifade edilebilir.

Önceki sürüm Kavramsal Çerçeve ölçüm konusunda yeteri kadar rehberlik sağlamadığı gerekçesiyle eleştirildiği için Kavramsal Çerçevenin 2018 sürümünde finansal tablo unsurlarının ölçüm esaslarına, bu ölçüm esaslarının sağladığı bilgilere ve ölçüm esasları seçilirken dikkate alınması gereken faktörlere ilişkin yeni açıklayıcı hükümler yer almaktadır (KGK, 2018, s. 12). 2018 sürüm Kavramsal Çerçeve’nin altıncı bölümünde yer alan hükümler aşağıdaki tabloda özet olarak sunulmuştur.

Tablo-2: 2018 Sürüm Kavramsal Çerçeve’de Yer Alan Ölçüm Esaslarına İlişkin Hükümler

Ölçüm Esasları ve Sağladığı Bilgiler	
Tarihi Maliyet	<p>-Hem varlık veya yükümlülük, hem de söz konusu varlık veya yükümlülüğü doğuran işlemin fiyatı hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlar.</p> <p>-Varlığın tarihi maliyeti, tüketimi ve onun değer düşüklüğünü yansıtmak için azaltılır, yükümlülüğün tarihi maliyeti ise ekonomik açıdan dezavantajlı hale geldiğinde artırılır.</p> <p>-İtfa edilmiş maliyet esasına göre ölçülen varlıklar üzerinde kazanılan ve yükümlülükler üzerinde katlanılan faiz, tahmin ve doğrulama değerine sahiptir.</p>
Cari Değer	
-Gerçeğe uygun değer	Gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin piyasa katılımcılarının bugünkü beklentilerini yansıtır.
-Kullanım değeri ve ifa değeri	<p>-Kullanım değeri, işletmenin bir varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini net nakit akışlarının bugünkü değeri hakkında bilgi sağlar.</p> <p>-İfa değeri, işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirmesi için gereken tahmini nakit akışlarının bugünkü değeri hakkında bilgi sağlar.</p>
-Cari maliyet	<p>-Benzer bir varlığın ölçüm tarihindeki edinme veya oluşturma maliyetini ya da benzer bir yükümlülüğe katlanması veya devralınması durumunda alınacak bedeli yansıtır.</p> <p>-Tüketilen bir varlığın maliyeti ya da yükümlülüklerin ifasından kaynaklanan gelir hakkında bilgi sağlar.</p> <p>-Tüketim ya da ifa tarihinde mevcut olan fiyatları yansıtır.</p>

Ölçüm Esası Seçilirken Dikkate Alınması Gereken Faktörler

Finansal tabloların hazırlanmasındaki temel amaç finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlamak olduğu için, faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, finansal tablo unsurlarına ilişkin ölçüm esaslarının seçiminde etkili rol oynamaktadır. Bu kapsamda, ölçüm esası seçerken finansal tablo kullanıcılarına sağlanan bilginin ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum olmak üzere “temel niteliksel özellikler” ile karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik ve anlaşılabilirlik olmak üzere “destekleyici nitelikler özelliklere” sahip olması gerekir. Ölçüm esasının seçimi üzerinde etkili olan bir diğer faktör ise maliyet kısıtıdır. Finansal tablo kullanıcılarına seçilen ölçüm esası ile sağlanan bilginin faydalarının, söz konusu bilgileri sağlama ve kullanma maliyetlerini doğrulama olasılığını değerlendirecek şekilde seçim yapmak önemlidir.

Kaynak: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

2018 sürüm Kavramsal Çerçeve’de yer alan finansal tablo unsurlarına ve ölçüm esaslarına ilişkin bilgiler, finansal raporlama açısından genel rehber niteliği taşır. BOBİ FRS, Kavramsal Çerçeve’nin önceki sürümüne göre hazırlandığı için ölçüm esaslarına ilişkin yeterli açıklama içermez.

4. LİTERATÜR

Literatürde, ölçüm esaslarını kavramsal çerçevede açıklayan, ölçüm esaslarının finansal raporlama açısından önemini ortaya koyan, avantaj/dezavantajlarını karşılaştıran ve finansal tablo unsurlarını ölçüm esasları açısından farklı düzenlemeler çerçevesinde (VUK/MSUGT, TMS/TFRS, KOBİ TFRS, BOBİ FRS/YFRÇ taslağı) inceleyen çeşitli çalışmalar yer almaktadır. Yapılan çalışmalar; ölçüm esaslarını kavramsal açıdan ele alarak karşılaştırma yapmadan bir düzenleme çerçevesinde inceleyen çalışmalar (Tablo-3) ve finansal tablo unsurlarının ölçüm esaslarını en az iki düzenleme çerçevesinde karşılaştırmalı olarak inceleyen çalışmalar (Tablo-4) olmak üzere iki gruba ayrılarak aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

Tablo-3: Ölçüm Esaslarını Karşılaştırma Yapmadan İnceleyen Çalışmalar

Yazar-lar- (yıl)	Çalışmanın Kapsamı
Ulusan (2007)	Finansal raporlama açısından değerlendirme kavramını açıklamış ve değerlemede karşılaşılan sorunları ortaya koymuştur.
Kaya ve Dinç (2007)	Maddi duran varlıklara ilişkin değerlendirme hükümlerini TMS 16 ve TMS 36 kapsamında incelemişlerdir.
Ulusan (2008)	Varlık ve borçları değerlemede kullanılan değerlendirme esaslarını, finansal tablolarda sunulan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler açısından incelemiştir.
Tokay ve Deran (2008)	TMS ve TFRS’lerde yer alan varlık, borç ve özkaynak unsurlarına ilişkin değerlendirme ölçülerini incelemişlerdir.
Senel ve diğerleri (2011)	Cari değer ölçüm esasları arasında yer alan “gerçeğe uygun değer” kavramını teorik açıdan açıklamışlardır.

Öztürk (2015)	Cari maliyet ile tarihi maliyet ölçüm ve hesaplama yaklaşımlarının uygulanabilirliğini, muhasebe alt kültürü özellikleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir.
Arı ve Yılmaz (2015)	Maliyet değeri ile gerçeğe uygun değeri avantaj/dezavantajları açısından karşılaştırarak, her iki değerlendirme esasına göre hazırlanmış finansal tabloların birlikte sunulmasının bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını daha iyi karşılayabileceğini ortaya koymuşlardır.
Alpaslan (2015)	Gayrimenkul değerlendirme yöntemlerine ve TFRS/TMS kapsamında gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasına ilişkin bilgileri örnek uygulamalarla açıklamıştır.
Bahadır (2016)	Normatif muhasebe teorilerinin temel varsayımlarını, benimsedikleri ölçüm esaslarını ve çağdaş finansal raporlama sistemlerine etkilerini değerlendirmiştir.
Akgün (2016)	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında yer alan ölçüm esaslarını ve tarihi maliyet muhasebesinden gerçeğe uygun değere yönelik anlayışını değerlendirmiştir.
Fındık (2016)	Finansal araçların muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarını TMS 39 ve TFRS 9 kapsamında incelemiştir.
Büyükipekci ve Yiğit (2016)	Maddi duran varlıkların değerlendirme sürecini TMS 16 kapsamında teorik açıdan incelemiştir.
Hazır (2018)	Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarını TFRS 16 kapsamında kiracı ve kiraya veren taraflar açısından incelemiştir.

Tablo-4: Ölçüm Esaslarını Karşılaştırmalı Olarak İnceleyen Çalışmalar

Yazar -lar- (yıl)	Karşılaştırma Unsuru	Karşılaştırma Yapılan Düzenleme	Sonuç
Dinç (2008)	Ticari borç ve alacaklar	TMS ve Vergi Kuralları	Ticari alacak ve borçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne ilişkin özellikle vade farkı ve paranın zaman değerinin hesaplanması hususlarında farklı uygulamaların olduğu saptanmıştır.
Ayçiçek (2009)	Ölçüm esasları	TMS ve VUK	Piyasa değerinin güvenilir bir ölçü olmaması, TMS/TFRS'yi uygulayacak nitelikli işgücünün bulunmaması ve Tek Düzen Hesap Planı'nın ihtiyacı karşılayamaması gibi sebeplerin TMS/TFRS'lerin uygulanmasını zorlaştırdığı tespit edilmiştir.
Ulusan (2009)	Varlık ve borçlar	MSUGT ve TMS/TFRS	İki mevzuat arasında en fazla farklılığın; menkul kıymetler, finansal borçlar, ticari ve diğer alacak ve borçlar, bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar

			kalemlerinde ortaya çıktığı saptanmıştır.
Şensoy ve Perek (2010)	Ölçüm esasları	KOBİ UFRS ve VUK	Ölçüm esasları açısından iki mevzuat arasındaki en önemli farkın gerçeğe uygun değer olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Türker (2010)	Stoklar	IAS/TMS 2 ve Türk Vergi Sistemi	Stokları değerlendirme ve stok maliyeti hesaplama yöntemlerinde iki düzenleme arasında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.
Durmuş vd.(2011)	Varlık ve kaynaklar	VUK ve KOBİ TFRS	En önemli farklılıkların stoklar ve maddi duran varlıkların değerlemesinde ortaya çıktığı saptanmıştır.
Ergin (2016)	Ölçüm esasları	Vergi mevzuatı ve TMS/TFRS	Her iki düzenlemedeki amaç farklılığının değerlendirme ve ölçüm kriterlerini önemli ölçüde farklılaştırdığı ortaya çıkmıştır.
Özerhan (2016)	Ölçüm esasları	YFRÇ taslağı ve TMS/TFRS	Stokların edinme maliyetinin ölçümü ve finansal varlıkların ölçüm esasları açısından TMS/TFRS ile YFRÇ arasında farklılıklar olduğu ortaya çıkmıştır. Diğer konularda YFRÇ ile tam set TMS arasında yakınsama sağlandığı tespit edilmiştir.
Öztürk (2017a)	Stoklar	VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ taslağı	Stokların ilk ölçümünde, VUK ve YFRÇ taslağı; stokların değer düşüklüğüne ilişkin işlemlerde ise YFRÇ taslağı ve TMS/TFRS arasında benzerlikler olduğu ayrıca YFRÇ taslağının VUK'a ve TMS/TFRS'ye benzediği tespit edilmiştir.
Gözlüklü (2017)	Ölçüm esasları	Vergi mevzuatı ve TMS/TFRS	Vergi ve muhasebe uygulamaları arasında ölçüm esasları açısından önemli farklar bulunduğu tespit edilmiş ve VUK'un değerlendirme ile ilgili hükümlerinde TMS/TFRS ile uyumu artıracak ve vergi kaybına yol açmayacak çeşitli değişiklikler önerilmiştir.
Öztürk (2017b)	Finansal varlıklar	BOBİ FRS ve TFRS	Finansal varlıklarla ilgili BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin biçim olarak TFRS'ye, öz olarak MSUGT'e daha uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürde yer alan çalışmalar, finansal tablo unsurlarına uygulanan ölçüm esaslarını açıklamak ve farklı düzenlemeler arasındaki benzerlik/farklılıkları ortaya koymak açısından büyük öneme sahiptir.

5. FİNANSAL DURUM TABLOSU UNSURLARININ ÖLÇÜM ESASLARI AÇISINDAN TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRILMASI

Ölçüm yapma amacı, VUK/MSUGT ile TMS/TFRS ve BOBİ FRS arasındaki en temel ve belirgin farklılıktır. VUK'a göre en önemli finansal tablo kullanıcısı devlettir ve devletin vergi geliri açısından iktisadi kıymetlerin değerinin doğru tespit edilmesi gereklidir. Bu sebeple VUK'ta ölçüm yapmanın asıl amacı "vergi matrahınının doğru tespit edilmesi"dir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS ise sadece devlete değil tüm finansal tablo kullanıcılarına fayda sağlayacak finansal bilgi elde etmeyi amaç edinmiştir.

Finansal tablo unsurlarına uygulanacak ölçüm esaslarına ilişkin hükümler TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de, 213 sayılı VUK'ta olduğu gibi toplu olarak bir bölüm halinde değil, ayrı ayrı finansal tablo kalemleri ile ilgili muhasebe ilkelerinin açıklandığı bölümlerde sunulmuştur. VUK'un üçüncü kitabı, genel olarak ölçüm konusunu düzenlemiş ve öncelikle ölçüm esaslarını saymak suretiyle açıklamış, daha sonra ise finansal tablo kalemlerinin hangi ölçüm esasına göre muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Her üç düzenlemede yer alan ölçüm esasları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo-5: Ölçüm Esasları

TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK/MSUGT
Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Kullanım değeri	Gerçeğe uygun değer	Borsa rayici
Net gerçekleştirilebilir değer	Yeniden değerlendirilmiş tutar	Tasarruf değeri
Gerçeğe uygun değer	İtfa edilmiş değer	Mukayyet değer
Bugünkü değer	Net gerçekleştirilebilir değer	İtibari değer
Cari maliyet	Defter değeri	Vergi değeri
Amortismanına tabi tutar	İtibari değer	Rayiç bedel
Defter değeri	İşlem fiyatı	Emsal bedeli
Geri kazanılabilir tutar	Kullanım değeri	
İtibari değer	Peşin fiyat	
İşlem bedeli	Geri kazanılabilir tutar	
İtfa edilmiş maliyet	Bugünkü değer	
Yeniden değerlendirilmiş tutar	En gerçekçi tahmin	
En gerçekçi tahmin		

Tablo-5'de yer alan ölçüm esaslarının TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT hükümlerine göre hangi kalemlere uygulanması gerektiğine

ilişkin özet bilgiler (ilk ölçümü ve sonraki ölçümleri farklı esaslara göre yapılacak olan kalemler ayrıca belirtilmek suretiyle) Tablo-6'da sunulmuştur.

Tablo-6: Finansal Durum Tablosu Unsurlarını Ölçüm Esasları Açısından Karşılaştırma

Finansal Tablo Kalemi	TMS/IFRS	BOBİ FRS	VUK/MSUGT
Nakit ve Nakit Benzerleri	İtibari değer, spot kur	İtibari değer, spot kur	İtibari değer (kasa), borsa rayici (yabancı paralar)
Ticari Alacaklar	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer (ticari alacaklar önemli bir finansman bileşenine sahip değilse; işlem bedeli) <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş maliyet	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş değer	Mukayyet değer (Bilanço gününde senetli alacaklar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Diğer Alacaklar	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş maliyet	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş değer	Mukayyet değer (Bilanço gününde senetli alacaklar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Türev Araçlar	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer	Hüküm yok
Stoklar	Maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı	Maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı	Maliyet bedeli
Canlı Varlıklar	Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle (Gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda maliyet yöntemi)	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (gerçeğe uygun değer yöntemi) veya maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutar (maliyet yöntemi)	Maliyet bedeli veya zirai işletmelere dahil hayvanların maliyet bedelinin tesbiti mümkün değilse; emsal bedeli
Borçlanma Araçlarındaki Finansal Yatırımlar	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer (gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar)	<u>İlk ölçüm:</u> işlem fiyatı <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş değer	Alış bedeli, borsa rayici

	dışındakilerin ilk ölçümü: gerçeğe uygun değer + işlem maliyetleri) <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş maliyet		
Özkaynak Araçlarındaki Finansal Yatırımlar	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer (gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar dışındakilerin ilk ölçümü: gerçeğe uygun değer + işlem maliyetleri) <u>Sonraki ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer	-Borsada işlem görenler <u>İlk ölçüm:</u> işlem fiyatı (işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır) <u>Sonraki ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer -Borsada işlem görmeyenler <u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli (işlem fiyatları ve işlem maliyetleri toplamı) <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle	Alış bedeli, borsa rayici
İştirakler ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	<u>İlk ölçüm:</u> elde etme maliyeti <u>Sonraki ölçüm:</u> münferit finansal tablolarda; maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi, gerçeğe uygun değer konsolide finansal tablolarda; özkaynak yöntemi	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> münferit finansal tablolarda; maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi konsolide finansal tablolarda; özkaynak yöntemi	Alış bedeli
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi	Hüküm yok
Maddi Duran Varlıklar	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü	Maliyet bedeli

	birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değer (maliyet modeli) veya gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa yeniden değerlendirilmiş tutar (yeniden değerlendirme modeli)	zararları indirilmiş maliyet veya yeniden değerlendirilmiş tutar	
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülerek (maliyet yöntemi) veya gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutar (yeniden değerlendirme yöntemi)	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmiş maliyet	Maliyet bedeli
Arama (Araştırma) ve Değerlendirme Varlıkları	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli	<u>İlk ölçüm:</u> maliyet bedeli <u>Sonraki ölçüm:</u> maliyet bedelinden amortisman (veya itfa) ve varsa değer düşüklüğü zararı düşülmüş tutar	Maliyet bedeli
Finansal Yükümlülükler	<u>İlk ölçüm:</u> gerçeğe uygun değer (gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar dışındakilerin ilk ölçümü: gerçeğe uygun değer -işlem maliyetleri) <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş maliyet	<u>İlk ölçüm:</u> işlem fiyatı <u>Sonraki ölçüm:</u> itfa edilmiş değer	İtibari değer (tahvil ve bono), mukayyet değer (banka kredileri)
Ticari Borçlar	İtfa edilmiş maliyet	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş	Mukayyet değer (Bilanço gününde senetli borçlar için)

		değer	reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Diğer Borçlar	İtfa edilmiş maliyet	-Vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar; itibari değer -Vadesi bir yıldan uzun olanlar; itfa edilmiş değer	Mukayyet değer (Bilanço gününde senetli borçlar için reeskont uygulaması ihtiyaridir)
Karşılıklar	Raporlama dönemi sonu itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin	Raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin	Mukayyet değer

Tablo 6, finansal durum tablosu unsurlarını oluşturan kalemlere uygulanması gereken ölçüm esaslarını içermektedir. Varlık, borç ve özkaynak kalemlerinin ölçümüne ilişkin elde edilen bulgular şunlardır:

- Her üç düzenlemede, özellikle varlık ve borçların ilk ölçümlerinde benimsenen ölçüm esasının “maliyet bedeli” olduğu dikkat çekmektedir. VUK/MSUGT’den farklı olarak TMS/TFRS ve BOBİ FRS her ne kadar “gerçeğe uygun değer” esasını benimsemiş olsa da, bu değerın güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda maliyet bedeli ile ölçüme işaret etmiştir.
- TMS/TFRS ve BOBİ FRS stoklar, türev araçlar, canlı varlıklar, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, finansal yükümlülükler ve karşılıklar ile ilgili ölçüm esasları açısından benzer hükümlere sahiptir. İştiraklere ve müşterek girişimlerdeki yatırımlara ilişkin ölçüm esasları da uyumlu olmakla birlikte, sonraki ölçümlerde TMS/TFRS, BOBİ FRS’den farklı olarak münferit finansal tablolarında maliyet yöntemi ve özkaynak yöntemine ilave olarak gerçeğe uygun değer esasını da benimsemiştir.
- VUK/MSUGT’de türev araçlar ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin düzenleme yer almamaktadır.
- Devlet tahvili, hazine bonusu veya özel sektör tahvil ve bonoları gibi borçlanma araçlarındaki finansal yatırımların ilk ölçümü her üç düzenlemede de benzer şekilde yapılır. Sonraki ölçümlerde, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçüm yapılması gerekirken VUK/MSUGT, borsa rayıcı ile ölçümü, borsa rayıcı yoksa bedelin, menkul kıymetin alış bedeline vade

sonuna kadar işleyen faizin eklenmesi suretiyle hesaplanacağını hükme bağlamıştır.

- Maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümleri her üç düzenlemede de maliyet bedeli esas alınarak yapılır. Sonraki ölçümlerde, TMS/TFRS diğerlerinden farklı olarak maliyet yöntemine alternatif olarak yeniden değerlendirme yönteminin kullanılabileceğini öngörmektedir.
- Özkaynak araçlarındaki finansal yatırımların sonraki ölçümlerinde TMS/TFRS ve borsada işlem görenler için BOBİ FRS gerçeğe uygun değer esasını benimsemiştir. VUK/MSUGT'ne göre borsada işlem görenlerin hisse senetlerinin borsa değerinde azalma tespit edildiğinde değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ancak değer artışları dikkate alınmaz. Borsada işlem görmeyenlerin sonraki ölçümleri BOBİ FRS'ye göre maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle, VUK/MSUGT'ye göre ise alış bedeli üzerinden yapılır.
- Alınan krediler, ihraç edilen tahvil ve bonolar gibi finansal yükümlülüklerin ölçüm esasları TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de uyumludur. VUK/MSUGT diğerlerinden farklı olarak tahviller için itibari değer, banka kredileri için ise mukayyet değer esasını benimsemiştir.
- Ticari alacaklar/borçlar ve diğer alacaklar/borçlar ölçüm esasları açısından her üç düzenlemede farklılık göstermektedir. VUK/MSUGT, bu tür alacakların mukayyet değeri ile ölçülmesi gerektiğini ve isteğe bağlı olarak senetli borçlar/alacaklar için bilanço gününde reeskont uygulanabileceğini hükme bağlamıştır. BOBİ FRS'de, vadeye göre ölçüm esası belirlenmiş olup, vadesi bir yıl veya daha kısa olan tüm alacak ve borçların itibari değer ile; vadesi bir yıldan uzun olanların ise itfa edilmiş değer ile ölçülmesi gerektiği belirtilmiştir. TMS/TFRS diğerlerinden farklı olarak, ticari alacak ve diğer alacakların ilk ölçümünde gerçeğe uygun değer, son ölçümlerinde itfa edilmiş maliyet esasını; ticari borçlar ve alacaklar için ise itfa edilmiş maliyet esasını benimsemiştir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de reeskont uygulaması zorunludur.
- Nakit ve nakit benzerlerine ilişkin ölçüm esasları her üç düzenlemede birbiri ile uyumludur.

6. SONUÇ

Küreselleşme ile birlikte işletmelerin uluslararası piyasalarda faaliyet göstermeye başlaması, ortak bir muhasebe ve finansal raporlama dili oluşturulmasına zemin hazırlamıştır. Temel amacı, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin kurallar belirlemek suretiyle, ülkeler ve işletmeler arasındaki uygulama usullerini uyumlaştırmak olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu'nun oluşturduğu standartlar, Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkçeye çevrilerek yayımlanmaktadır. Dünya çapında bu tür uyumlaştırma ve standartlaştırma çalışmalarına rağmen, ülkelerin ulusal düzenlemeler oluştururken çeşitli sebeplerin etkisi ile bilgi kullanıcılarından bazılarının ihtiyaçlarını ön plana çıkaracak şekilde bir tutum sergilemeleri finansal muhasebe ve raporlamada birtakım farklılıklara sebep olmaktadır.

Türkiye, finansal raporlamaya ilişkin hem ulusal hem de uluslararası nitelikte düzenlemelere sahip ülkelerden biridir. Günümüz itibarıyla Türkiye'de işletmeler belirli kriterlere bağlı olarak uluslararası standartlarla uyumlu TMS/IFRS, BOBİ FRS ve ulusal nitelikli VUK/MSUGT olmak üzere üç düzenlemeden birine tabidir. Ölçüm esasları açısından mevcut düzenlemeler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde, finansal durum tablosu unsurlarının ölçüm esasları açısından TMS/IFRS ve BOBİ FRS'nin birbirine daha benzer olduğu ifade edilebilir. Bunun en temel sebebi, TMS/IFRS ve BOBİ FRS'nin tüm bilgi kullanıcılarının ortak amaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan uluslararası düzenlemeler ile uyumlu olması ve günümüz şartlarını daha iyi yansıtmasıdır.

VUK'un ölçüm yapmayı, vergi matrahını hesaplamak olarak tanımlaması ve devleti en önemli bilgi kullanıcısı olarak görmesi, diğer düzenlemeler ile arasındaki en temel farklılıktır. Ayrıca VUK 1961 yılında kabul edildiği için, her ne kadar ihtiyaç duyuldukça yapılan değişikliklerle güncellenmiş olsa da, köklü değişim gerektiren bir düzenlemedir.

TMS/IFRS ve BOBİ FRS, işletmelerin düzenlemek zorunda olduğu finansal tabloları hem sayı hem de kapsam olarak artırdığı için bu düzenlemelere göre hazırlanacak finansal tablolar, bazı yeni hesapların oluşturulmasını ve kullanılmasını gerektirmektedir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı"nın yayımlanması ve kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerinin alınmasından sonra nihai hale getirilecek olması memnuniyet verici bir gelişme olarak değerlendirilmektedir.

VUK'un TMS/IFRS ve BOBİ FRS'ye uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlenmesi ve Tekdüzen Hesap Planı'nın güncellenmesinin yanısıra, TMS/IFRS ile BOBİ FRS arasındaki ticari ve diğer alacaklar, özkaynak

araçlarındaki finansal yatırımlar, ticari ve diğer borçlar kalemlerine ilişkin ölçüm farklılıklarının da tekrar gözden geçirilerek uyumlu hale getirilmesi faydalı olacaktır.

Bu çalışmadan elde edilen bulgular literatürde yer alan; ticari borç ve alacakların ölçümüne ilişkin TMS ve Vergi Kuralları arasında reeskont uygulamasının isteğe bağlı ve zorunlu olması açısından fark tespit eden Dinç (2008), Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki amaç farklılıklarının değerlendirme ve ölçüm kriterlerinin farklılaşmasına yol açtığını belirten Ergin (2016), Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı ile TMS/TFRS arasında ölçüm esasları açısından yakınsama olduğunu ve bu durumun bağımsız denetime tabi olan ve zorunlu olmamakla birlikte TMS/TFRS uygulamak isteyen işletmeler açısından fayda sağlayacağını belirten Özerhan (2016), MSUGT ve TMS/TFRS arasında varlık ve borçların ölçüm esasları açısından benzerlikten çok daha fazla farklılıkların olduğunu tespit eden Ulusan (2009), vergi uygulamaları ile TMS/TFRS arasında ölçüm esasları açısından önemli farklar olduğunu tespit eden ve uyumsuzlukların giderilmesi veya asgariye indirilmesi için vergi kanunlarında değişikliğe gidilmesini öneri olan sunan Gözlüklü (2017) gibi bazı çalışmaların sonuçları ile uyumludur.

Finansal muhasebe ve raporlama, uluslararası boyutta standartlaştırma çalışmalarının yapıldığı bir alandır. Türkiye’de uygulanmakta olan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT arasında ölçüm esasları açısından farklılıkların tespit edilmeye çalışıldığı bu çalışma sonuçlarının düzenlemeler arasındaki uyumsuzluğu azaltmak açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Söz konusu üç temel düzenlemenin birbiri ile uyumlu olması, standart veri elde edilmesini sağlayarak, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği artıracak ve denetimini kolaylaştıracaktır. Zorunlu ya da isteğe bağlı olarak işletmeler düzenlemeler arasında daha rahat geçiş yapabilecektir. Ayrıca meslek mensupları, denetçiler, akademisyenler ve muhasebe eğitimi alan öğrenciler tarafından düzenlemelerin daha kolay anlaşılmasını ve/veya uygulanmasını sağlayacaktır. Finansal muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri esas alarak yapılan ya da yapılacak olan her çalışmanın, mevcut düzenlemelerin iyileştirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akgün, A. İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında tarihi maliyet muhasebesinden gerçeğe uygun değere yöneliş. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 127-153.

Alpaslan, H. İ. (2015). TMS/TFRS kapsamında gayrimenkul değerlendirme ve gerçeğe uygun değer tespiti emsal karşılaştırma ve gelir indirgeme

yöntemleri üzerine bir uygulama. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4, 17-35.

Arı, M., Yılmaz, R. (2015). Avantaj ve dezavantajları açısından gerçeğe uygun değer ile maliyet değeri muhasebesinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 65, 147-159.

Ayçiçek, F. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirme ve bir uygulama. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Bahadır, O. (2016). Normatif muhasebe teorileri kapsamında ölçüm. *Mali Çözüm Dergisi*, 136, 33-46.

Büyükipekci, S., Yiğit, E. (2016). TMS-16'ya göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme sürecine teorik bir bakış. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19(2), 219-231.

Dinç, E. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları ve vergi kuralları açısından ticari borç ve ticari alacakların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 90, 71-101.

Durmuş, A. F., Solak, B., Güneş, R. (2011). KOBİ TFRS ve Vergi Usul Kanunu'nda değerlendirme ilkelerinin karşılaştırılması ve sonuçların değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 13(4), 175-202.

Ergin, N. E. (2016). Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS'nin değerlendirme ölçüleri açısından karşılaştırılması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 418, 9-20.

Fındık, H. (2016). Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde finansal varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 69, 61-82.

Gözlüklü, B. (2017). TMS/TFRS'lerdeki değerlendirme ilkeleri ve vergi sistemi ile yakınsama olanaklarının araştırılması. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Hazır Aksoy, Ç. (2018). Kiralama işlemlerinin TFRS 16'ya göre muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 149, 85-122.

ICAEW - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2011). *Measurement in Financial Reporting*. <https://www.icaew.com>

Kaya, U., Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 343-364.

Kamu Gözetimi Kurumu (2018), Revize Kavramsal Çerçeve Sunumu, 1-15.

Kamu Gözetimi Kurumu (2018), Revize Kavramsal Çerçeve Taslak Metni.

- Leuz, C., Wysocki, P. D. (2016). The economics of disclosure and financial reporting regulation: evidence and suggestions for future research. *Journal of Accounting Research*, 54(2), 525-622.
- Özerhan, Y. (2016). Yerel finansal raporlama çerçevesi taslağındaki ölçümleme esasları üzerine bir değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2), 307-336.
- Öztürk, E. (2015). Muhasebedeki değerlendirme yaklaşımları üzerine kültürel bir değerlendirme. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 17-33.
- Öztürk, E. (2017a). Stok maliyetlerinin ölçüm ve muhasebeleştirme esaslarının VUK, TMS/IFRS ve YFRÇ taslağı açısından karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, 141-157.
- Öztürk, E. (2017b). Finansal varlıkların ölçme ve muhasebeleştirme esaslarının büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı ve Türkiye finansal raporlama standartları açısından karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 594-617.
- Senel, S. A., Tuncay, M., Önoğul, Ö., Karlı, C. (2011). Türkiye muhasebe standartlarında yer alan bir değerlendirme ölçüsü: gerçeğe uygun değer. *E-Journal of New World Sciences Academy Social Sciences*, 6(1), 48-76.
- Şensoy, N., Perek, A. A. (2010). Kobiler için uluslararası finansal raporlama standardı ve Vergi Usul Kanunundaki değerlendirme esaslarına toplu bakış. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(2), 47-73.
- Tokay, S. H., Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda değerlendirme ölçüleri. *Mali Çözüm Dergisi*, 90, 15-47.
- Türker, İ. (2010). IAS/TMS 2 stoklar standardına ve Türk Vergi Sistemine göre stokları değerlendirme. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 30, 105-120.
- Ulusan, H. (2007). Finansal raporlama açısından değerlendirme. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 525-544.
- Ulusan, H. (2008). Değerleme esasları ve finansal tabloların niteliksel özellikleri açısından incelenmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 129-153.
- Ulusan, H. (2009). Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları: bir karşılaştırma (II). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 44, 149-164.
- Whittington, G. (2010). Measurement in financial reporting. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 46(1), 104-110.

Whittington, G. (2015). Measurement in financial reporting: half a century of research and practice. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 51(4), 549-571.

MSUGT, TMS/TFRS VE BOBİ FRS AÇISINDAN KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU DEĞERLENDİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI^a
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 857-884

ÖZ

Türkiye’de ulusal muhasebe sistemi denildiğinde üç temel düzenlemeden bahsetmek mümkündür. Bunlar; Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve 01.01.2018 tarihinden bu yana uygulanmaya başlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’dır. Bu düzenlemelerin tamamının amacı doğru, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal raporlar sunmaktır. Bu bağlamda ilgili düzenlemelere yol gösteren ve kalbini oluşturan bölümler, bir kavramsal çerçevenin çizildiği ve finansal tabloların sunuluşuna ilişkin ilkelerin yer aldığı bölümlerdir. Dolayısıyla çalışmada bu bölümler Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı kapsamında karşılaştırılarak analiz edilmiş farklılık ve benzerlikler ortaya konulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği.

JEL Kodları: M41, M42, M48.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Karataş Aracı, Ö. N., Bekçi, İ. (2019). MSUGT, TMS/TFRS Ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve Ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 857-884.

* Makalenin gönderim tarihi: 13.02.2019; Kabul tarihi: 27.03.2019, iThenticate benzerlik oranı %30

^a Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Konaklama İşletmeciliği Bölümü, onkaraci@mehmetakif.edu.tr, ORCID: [0000-0001-9761-927X](https://orcid.org/0000-0001-9761-927X)

^b Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü, ismailbekci@sdu.edu.tr, ORCID: [0000-0002-9861-737X](https://orcid.org/0000-0002-9861-737X)

EVALUATION OF CONCEPTUAL FRAMEWORK AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS STANDARDS IN TERMS OF GCASA, TAS/TFRS AND FRS FOR LMEs

ABSTRACT

When called national accounting system in Turkey it is possible to talk about three basic regulations. These are General Communiqué on Accounting System Application, Turkish Accounting Standards and Financial Reporting Standards and Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises which has been implemented since 01.01.2018. The aim of all these regulations is to provide accurate, comprehensible, tailored and comparable financial reports. In this context, the sections that guide the relevant regulations and form the heart, are the sections in which a conceptual framework is drawn and contain the principles of the financial statements. Therefore in this study, The General Communiqué on Accounting Practices, Turkish Accounting/Financial Reporting Standards and Financial Reporting Standards For Large And Medium-Sized Enterprises have been compared and analysed of differences and similarities have been revealed.

Keywords: Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises, Turkish Accounting Standards, Turkish Financial Reporting Standards, General Communiqué on Accounting System Application.

JEL Codes: M41, M42, M48.

1. GİRİŞ

1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı meslek mensuplarına yönelik düzenlenen kanun ile birlikte 1990'lı yılların başı muhasebe sisteminin geliştirilmesine yönelik çalışmaların miladı olarak kabul edilebilir. Bu dönemde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu (VUK), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tebliği ile Türkiye muhasebe sisteminin standartlaştırılması yönünde önemli ilerlemeler sağlanmıştır. Bu ilerlemeler para ve sermaye piyasalarının birleşerek dünya ticaretinde sınırların ortadan kalkmasıyla ticaret hacminin artması gibi nedenlerle ihtiyaç duyulan uluslararası düzenlemelere paralel olarak gerçekleşmiştir. (Altıntaş, 2011, ss. 162-174)

Ulusal anlamda muhasebe uygulamalarının standartlaşmasında dönüm noktası MSUGT iken uluslararası anlamda ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) benimsenme kararının alınmasıdır. Bu karar neticesinde TMSK Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (UMSV) ile bir lisans telif ve anlaşması imzalayarak UMS'yi Türkçe'ye çevirmiştir. Bundan sonra yayımlanan bütün UMS ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkçe'ye çevrilmiş ve UMS'ler Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) UFRS'ler ise Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adlarını almışlardır.

Türkiye'de muhasebe ve finansal raporlama standartlarını, borsada veya teşkilatlanmış bir başka piyasada, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları

işlem gören işletmeler, portföy yönetim işletmeleri ve konsolidasyon kapsamında bulunan diğer işletmeler, aracı kurumlar, sigorta ve reasürans şirketleri, bankalar ile bağlı ortaklıkları, emeklilik şirketleri uygularken MSUGT’u bilanço esasına göre defter tutan tüm gerçek ve tüzel kişiler uygulamaktadır.

Bilindiği üzere sosyal bir bilim olan muhasebe, hızla değişen toplumsal ve ticari konjoktüre uyum sağlamak zorundadır. Bu yüzden bahsi geçen muhasebe kurallarının ve dolayısıyla uygulamalarının zamanın getirdiği koşullara uygun olarak düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de bu ihtiyaçlara paralel olarak TMSK’nın yerini Kamu Gözetim Kurulu (KGK) olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu kurulun görevlerine örnek olarak TMS ve TFRS ile ilgili düzenlemeler ve revizyonların ihtiyaca uygun olarak yapılması verilebilir. Kurul tarafından son yıllarda yapılan en büyük yeniliklerden bir tanesi; MSUGT’ a ek olarak uygulanmak üzere 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı kurul kararıyla “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar”ı yayımlamasıdır. Bu tebliğin yayımlanmasındaki temel nedenler; MSUGT’un VUK çerçevesinde vergisel kaygılarla hazırlanmış olması, birçok muhasebe kalemiyle ilgili değerlendirme hükümlerinin olmaması, değerlendirme hükümlerinin isteğe bağlı olması veya düzenlemede öngörülen değerlendirme hükümlerinin ne şekilde uygulanması gerektiği ile ilgili herhangi bir açıklama olmamasıdır. Bu durum finansal tabloların ihtiyaca ve gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunma amacına hizmet etmemesine sebep olmaktadır.

Ancak bu tebliğinde tam olarak ihtiyacı karşılamadığı görülmüş ve 2015 yılında bu işletmeler için “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi” (YFRÇ) adıyla yayımlanarak taslak olarak kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Ayrıca AB’de UFRS kapsamı dışındaki şirketler için finansal raporlarını, 01/01/2016 tarihinden itibaren 2013/34/EU sayılı direktife uygun olarak hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla AB katılım müzakereleri çerçevesinde Türk mevzuatının AB müktesebatı ile uyumlu olması gerekliliği nedeniyle de bu çalışmalar hızlandırılmıştır (Doğan, 2018, s. 117). Gelen görüşler ve ilave çalışmalar sonucunda adı “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) olarak değiştirilmiştir. BOBİ FRS 29/07/2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak 01/01/2018 tarihi ve sonrasındaki raporlama dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu standartlar bağımsız denetime tabi olup, TFRS kapsamında olmayan işletmelerin bireysel ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında bu tarih itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır.

Çalışmada, nitel araştırma tekniklerinden doküman inceleyerek veri toplama tekniği kullanılmıştır. Bu teknik kapsamında BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT incelenmiş ve konuyla ilgili detaylı bir literatür taraması

yapılmıştır. Bu incelemeler sonucunda düzenlemeler arasındaki farklılık ve benzerlikler ortaya konulmuş özellikle finansal tablo kullanıcıları açısından ne gibi sonuçlar doğurduğu tartışılmıştır.

Çalışmada öncelikle konuyla ilgili yapılan literatür taramasına yer verilmiş, ikinci olarak, farklılık ve benzerliklerin daha iyi anlaşılması için bahsi geçen düzenlemeler ile ilgili genel bilgiler verilmiş, sonrasında tablolar halinde benzerlikler ve farklılıklar sunulmuş sonuç bölümünde ise her üç uygulamayla ilgili genel bir değerlendirme yapılmış ve kavramsal çerçeve ile finansal tabloların sunulduğu çerçevesinde ulaşılan sonuçlar eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

BOBİ FRS ile ilgili ulusal literatür tarandığında aşağıdaki çalışmalara rastlanılmıştır.

Gücenme Gencoğlu (2017), “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, Doğan (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, Ataman (2017), “TFRS Tam Set İle BOBİ FRS' larına Genel Bakış ve Değerlendirme”, Tuncez (2018), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar” adlarıyla yayımladıkları makalelerinde; BOBİ FRS'nin, TMS/TFRS” ile temel konularda karşılaştırmasını yapmışlardır. Çalışmalarında genel olarak BOBİ FRS'lerin TMS/TFRS'lerdeki karşılıklarına bakılarak farklılıklar ve benzerlikler vurgulanmıştır. Gökçen vd., (2018), “BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması” adlı çalışmasında ise BOBİ ve TFRS düzenlemelerini finansal raporlara etkisi özelinde karşılaştırmış ve değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

Literatürdeki diğer karşılaştırmalı çalışmalar MSUGT, TMS/ TFRS ve BOBİ FRS arasında yapılmış, benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu çalışmalara örnek olarak Doğan (2018), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması” isimli çalışmasında BOBİ FRS ve MSUGT'ü karşılaştırırken, Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2018), ise BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme” isimli çalışmalarıyla BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin TMS/TFRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği/Vergi Usul Kanunu (MSUGT/VUK) ile karşılaştırılması suretiyle TMS/TFRS ve MSUGT'ye göre BOBİ FRS'nin Türkiye'de muhasebe uygulamalarına ne gibi değişiklikler getirdiğinin ortaya koymuşlardır. Ataman vd., (2018), “Muhasebe Sistemi Uygulama

Genel Tebliği'ne (MSUGT'ye) Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS'ye) Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi İle Analizi” çalışmalarıyla literatürde yer alan makalelerden farklı olarak öncelikle MSUGT'ye göre düzenlenmiş olan bilanço ve gelir tablosu, BOBİ FRS'ye göre uygun finansal durum tablosu ile kar veya zarar tablosuna çevirmiş, düzeltme işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları yapmışlardır. Akabinde çalışmaya konu olan iki düzenleme çerçevesinde ortaya çıkan mali tablolar rasyo yöntemi ile analiz ederek, BOBİ FRS'nin finansal analiz sonuçlarına etkilerini incelemişlerdir.

Öztürk (2017), ise “Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi” adlı çalışmasında maliyet yöntemleri açısından düzenlemeleri karşılaştırmışlardır.

Karşılaştırma yerine BOBİ FRS'nin genel bir değerlendirmesine yer verdiği çalışmasında Eskin (2017), BOBİ FRS'nin uygulama sürecine ilişkin tespitlerde bulunmuştur.

Gökçen (2017), “Üniversitelerimizde Okutulan Muhasebe Derslerinin İçeriklerinin, TFRS ve BOBİ FRS'lerdeki Gelişmeler Doğrultusunda Yeniden Ele Alınması” adını verdiği çalışmasında durumu ders müfredatları açısından değerlendirmiş ve yapılması gereken değişiklikleri ortaya koymuştur.

Öztürk (2018), “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı: Bir Literatür İncelemesi (2016 - 2017)” isimli çalışmasında; BOBİ FRS ve ondan önceki taslağı olan YFRÇ ile ilgili hakemli dergilerde yayımlanan makalelere ilişkin bir literatür incelemesi yapmış ve gelecekteki çalışmalar için öneriler sunmuştur.

Tüm bu çalışmalar incelendiğinde değerlendirmelerin genel olarak TMS/TFRS – BOBİ FRS kapsamında yapıldığı ve birbirine benzer sonuçlar ortaya koyduğu görülmektedir. Tüm mevcut muhasebe sistemimizi içerecek şekilde MSUGT – TMS/TFRS – BOBİ FRS karşılaştırmasını yapan tek bir çalışmaya rastlanılmıştır. Bu çalışma ise değerlendirmelerini temel konular üzerinden genel olarak yapmıştır.

Çalışmanın konusu olan kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu ile ilgili bölümlere bu çalışmalarda küçük bölümler halinde yer verilmiş ancak detaylı bir inceleme yapılmamıştır. Bu çalışma ulusal muhasebe standartlarımız diyebileceğimiz tüm bu düzenlemelerin kendi ruhlarını yansıtan onlara yön veren kavramsal çerçeve ve muhasebenin çıktısı olan finansal tabloların sunuluşu standartlarının detaylı olarak incelenmesini amaçlamaktadır. Bu bölümlerin özümsemesi düzenlemeler arasındaki

farklılık ve benzerliklerle ilgili tespit ve değerlendirmelerin daha gerçekçi ve eleştirel bir şekilde yapılması için yol gösterici olacaktır. Ayrıca çalışmaya konu olan TMS/ TFRS Finansal Raporlama İçin Kavramsal Çerçeve yeni yayımlanan ve eskisine göre daha detaylı daha kapsayıcı ve önemli değişiklikler içeren bir düzenlemedir. Çalışmada karşılaştırmalar yeni kavramsal çerçeve üzerinden yapılmıştır.

3. MUSGT İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1923 yılında Türkiye Cumhuriyeti Devleti bağımsızlığını ilan etmesiyle özellikle kapitülasyonlarla kaybedilen mali egemenliği geri almıştır. Bu tarihten sonra klasik Osmanlı vergi sistemi tasfiye edilerek Batı Avrupa vergi sistemine uygun bir vergi sistemi geliştirilmeye çalışılmıştır.

1949-50 döneminde önemli bir vergi reformu yapılmış Federal Almanya yasaları örnek alınarak Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve VUK çıkarılmıştır. 1953 yılında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 1957 yılında Gider Vergileri Kanunu kabul edilmiştir. 1960 yılında vergi reformu komisyonu kurulmuştur. Bu tarihe kadar bu uygulamalar Alman ekolünün etkisi altında iken, bu tarihten sonra, Türkiye'nin askeri ve ekonomik açıdan ABD ile yakın ilişkiler içine girmesiyle ABD muhasebe sisteminin bel kemiğini oluşturan, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmiştir ve muhasebe ile ilgili standardizasyon çalışmaları başlamıştır. (Kayan, 2000, s.84).

440 sayılı "İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun" 1964 yılında yürürlüğe girerek Kamu İktisadi Teşebbüsleri'ne (KİT) muhasebe usul ve esaslarının yeknesaklaştırılması yasal zorunluluk olarak öngörülmüş ve bunun için 1971'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu kurulmuştur. Bu kurul tarafından hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 7/2767 sayılı ve 07/07/1971 tarihli Kararname ile 01/01/1972 tarihinden itibaren belirlenen KİT' lerde uygulamaya konulmuştur. (Öz ve Çevikcan, 2010, s.118).

Tek düzen muhasebe sisteminin oluşturulması için gösterilen çabalar sonucunda, "Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ve Muhasebenin Temel Kavramları, Rapor Düzeni, Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar" adlarıyla 6 adet rapor oluşturulmuş ve yayımlanmıştır. Özellikle 1980'lerden sonra serbest piyasa ekonomisinin benimsenmesi ile uygulamalardaki boşluğu dolduran ve özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler için de yol gösterici nitelikte olan bu düzenlemeler, sadece KİT'lerde zorunlu olmasına rağmen daha sonraları diğer işletmelerce de

benimsenmiş Türkiye’de muhasebe sisteminin geliştirilmesinde önemli bir paya sahip olmuşlardır (Başpınar, 2005, ss. 46-47).

90’larda muhasebe standartları oluşturma çabaları bir adım öteye götürülmüş Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde ve çeşitli kurumlardan temsilcilerin yer aldığı Muhasebe Standartları Komisyonu oluşturulmuş ve muhasebe standartlarının oluşturulması alanında çalışmalar yürütülmüştür. Komisyon çalışmalarının sonucunda Maliye Bakanlığı’nca VUK kapsamında 26.12.1992 tarihinde 1 sıra no’lu “MSUGT” yayınlanmış ve bu tebliğ ile; “muhasebe temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi” konularında düzenlemeler yapılmıştır. Sonuncusu 2008 yılında olmak üzere, 1 sıra numaralı Tebliğde ek ve değişiklik yapan toplam 15 tebliğ yayımlanmıştır. MSUGT, Türkiye’de muhasebe sistemini temelden etkilemiştir. Tebliğ ile bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin tekdüzen hesap planına geçmesi sağlanmıştır. İlgili tebliğ, aynı zamanda Maliye Bakanlığı için daha etkin bir vergi denetiminin de yolunu açmıştır. Tekdüzen muhasebe sistemi olarak ifade edilen bu değişiklik Türkiye’de muhasebe sistemi anlamında köklü bir değişim yaratmıştır. Muhasebe kayıt düzeni ile finansal raporlamada anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik önem kazanmış, temel finansal tablo olarak belirlenen bilanço ve gelir tablosu için şekil ve içerik anlamında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Böylelikle, ülke bazında muhasebenin standartlaştırılması konusunda önemli bir adım atılmıştır (Gözlüklü, 2017, ss. 43-44).

4.TÜRKİYE MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Birbirinden farklı politik, ekonomik, sosyal ve kültürel koşullar nedeniyle yıllarca ülkeler kendilerine özgü muhasebe uygulamaları kullanmışlardır. Ulusal muhasebe standartları olarak adlandırabilecek bu uygulamalar, bir ülkedeki muhasebe evrensel kavram, kural, yasa, ilke ve yöntemlerine uygun bir şekilde düzenlenen, tekdüzen hesap çerçevesinde oluşan kanun hükümleri, maddeleri ve kurallarından meydana gelen sistemlerdir. İşletmeler ve kurumlar bu oluşturulan sistemlere göre defter tutmakta ve bu sistemlere göre finansal tablolar düzenleyerek hesap vermektedirler (Kocamaz, 2012, s.107). Bu uygulamaların temel amacı ülkedeki işletmelerin ve kurumların muhasebe sistemi içerisinde finansal tablolarında uygulama birliği sağlamaktır. Türkiye deki bu düzenlemeler yukarıda da belirtildiği üzere genel olarak MSUGT etrafında şekillenmiştir.

Fakat uluslararası ticaretin hız ve hacminin artması, çok uluslu olarak faaliyet gösteren işletmelerin sayılarının artması, para ve sermaye piyasalarının küresel entegrasyonu, uluslararası yatırımların dünya

genelinde hız kazanması bazı gereklilikleri beraberinde getirmiştir. Bu gerekliliklerin en başında ise işletmenin finansal anlamda dışarıya açılan yüzü ve mali dili olan muhasebe sistemlerinin bu değişikliklere ayak uydurması gelmektedir. Bu bağlamda özellikle yatırımların dünya genelinde yapılabilir olması ve ticarete sınırların ortadan kalkması mali bilgilerin oluşturulması ve sunulması açısından dünyanın her yerinde aynı anlama gelen dolayısıyla karşılaştırılabilir ve kontrol edilebilir olan ortak bir muhasebe dilinin oluşturulma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Buna dayanarak 1973 yılında ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya, Almanya, Fransa, Japonya, Hollanda, Meksika, ve İrlanda tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi – International Accounting Standards Committee (IASC) kurulmuştur (Başpınar, 2004, s.53). Komitenin amacı, finansal tabloların sunulduğunda ihtiyaç duyulan muhasebe standartlarının oluşturulması, harmonizasyonunun sağlanması ve yapılan çalışmaların kamuoyuyla açık bir şekilde paylaşılmasıdır. Bununla birlikte, komite, farklı ülkelerdeki ulusal muhasebe standartlarını düzenleyen kurumlarla birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınsamayı amaçlamıştır. 2000 yılına kadar IASC olarak bilinen komite, yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) - International Accounting Standards Board (IASB) ismini almıştır. 2000 yılına kadar kurul tarafından yayımlanan standartlar; UMS - International Accounting Standards (IAS) adını taşıırken, 2000 yılından sonra; UFRS- International Financial Reporting Standards (IFRS) adını almıştır. Bu yeni başlık adı altında yayımlanan standartlarda ki en göze çarpan farklılık standartların kural bazlı değil ilke bazlı olmasıdır. Uluslararası muhasebe standartlarının ve küçük ve orta boy işletmeler için muhasebe standartlarının geliştirilmesinden ve yayınlanmasından bu kurulun üyeleri sorumludur.

UMSK tarafından çıkarılan UFRS'ler her geçen gün daha fazla ülkede kabul görmektedir. Bu durum UFRS'leri uluslararası alanda ortak muhasebe ve finansal raporlama düzenlemeleri olarak kabul edilmektedirler. Birçok ülke ya UFRS'leri kendi dillerine birebir çevirerek kullanmakta ya da bu standartlara paralel düzenlemeler hazırlanmaktadır. Örneğin, Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu Avrupa Birliği listesindeki tüm işletmelerin en geç 2005 yılında tüm hesaplarını mevcut UMS/UFRS'ler ile uyumlu olarak hazırlamalarını onaylamıştır.

Türkiye de ise UMS'ye uyum süreci 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen EK-1'inci madde uyarınca; idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğine haiz bir kurul olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nın kuruluşuyla başlamıştır. TMSK 'nın temel amacı Türkiye ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından takip ederek gelişmiş dünya ülkeleriyle birlikte uluslararası muhasebe standartları ve raporlama standartlarına uyumlu

standartlar üretmektir. İlk kurulduğunda TMSK' ya üye veren kuruluşlar; Maliye Bakanlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Yüksek Öğretim Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği' dir. Yasada öngörüldüğü şekliyle bu kurulun görevi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların gerçek, dengeli, ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını tespit etmek ve yayımlamaktır (Akdoğan ve Tenker, 2007, s. 27). Yasada yer alan bu ifadeler standart belirleme ve yayımlama yetkisinin TMSK'ya bırakıldığını göstermektedir.

UMS'nin Türkiye mevzuatına ilk kez girişi ise Sermaye Piyasası Kurulu tebliği ile olmuştur. Türkiye'de Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi borsada işlem yapan işletmeler UMS/UFRS ile uyumlu olan SPK Seri:XI, No: 25 Tebliğini 1.1.2005- 09.04.2008 tarihleri arasında uygulamışlardır. Buna göre, hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklığı, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan işletmeler, finansal tablo ve raporlarını tebliğde bahsi geçen UFRS'lere göre düzenlemekle yükümlü olmuşlardır.

TMS ve TFRS ' nin, UFRS' ye uyumlu olması fakat UFRS setindeki standartların tamamının uygulanması ile mümkün olacağı için, TMSK ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı arasında lisans ve telif sözleşmesi yapılarak TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması öngörülmüştür. Kamuya Hesap Verme Yükümlülüğü Bulunan İşletmeler (KAYİK), hisseleri veya borçlanma araçları kamuya açık bir piyasada, kredi birliklerinde, hisse senedi aracı/satıcılarında, bankalarda, yatırım fonlarında ve sigorta şirketlerinde işlem gören işletmeler tarafından Resmi Gazete de yayınlanarak TMS / TFRS'leri uygulama zorunluluğu getirilmiştir (Bekci ve Özdemir, 2006, ss. 146-147).

Daha sonra gelişmelere paralel olarak TMSK'nın yetkileri 2 Kasım 2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararname ile "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" (KGK)' ya devredilmiştir. Şu an KGK tarafından yayımlanmış 26 adet TMS 16 adet TFRS bulunmaktadır. (<http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2018-Seti>)

5. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

KGK 2014 yılında TMS/TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak KAYİK'lerle sınırlandırmıştır. Ancak KAYİK'ler dışında kalan işletmelerinde isteğe bağlı olarak TFRS uygulamalarına izin verilmiştir. TFRS uygulamayan işletmelerin ise geçerli finansal raporlama çerçevesi olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT'ü uygulamalarına karar verilmiştir. Fakat daha öncede bahsedildiği üzere MSUGT'un VUK'a dayanılarak hazırlanmış olması, bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, değerlendirme hükümlerinin ihtiyari bırakılmış olması veya öngörülen değerlendirme hükümlerinin uygulanma şekline ilişkin esasların açıklanmamış olması nedenleriyle finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun karşılaştırılabilir finansal bilgi sunma amacını gerçekleştirilemeyeceği değerlendirildiğinden MSUGT' a ek olarak uygulanmak üzere 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı kurul kararıyla "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır. Ancak bu tebliğinde tam olarak ihtiyacı karşılamadığı görülmüş ve 2015 yılında bu işletmeler için YFRÇ adıyla bir taslak kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Bu taslağın amacı; finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulmasını sağlamak idi. Bu doğrultuda akademisyenlerden, piyasa yapımcılardan, muhasebe meslek erbablarından ve konuyla ilgili tüm kesimlerden gelen görüşler ve ilave çalışmalar sonucunda düzenlemenin ismi BOBİ FRS olarak yenilendi ve tebliğ 29/07/2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girdi.

Tebliğde bu standartları uygulayacak işletmeler detaylı olarak açıklanmıştır. 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı 'Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar' uyarınca bağımsız denetime tabi olup, 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kurul kararı kapsamında TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunludur. Aşağıda tablo 1'de bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin özellikleri yıllar itibarıyla verilmiştir. 2018 yılı itibarıyla aktif büyüklüğü 35 Milyon TL, yıllık net satış hasılatı 70 Milyon TL ve çalışan sayısı 175 ve üstü ölçütlerinden en az ikisinin eşik değerlerinin varsa bağlı ortaklıklarıyla beraber art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler izleyen raporlama döneminde bağımsız denetime tabidir. Dolayısıyla KAYİK kapsamında olmayan ancak tablodaki eşik değerleri üst üste iki raporlama dönemi sağlayan işletmeler BOBİ FRS'yi uygulamak zorundadırlar.

Tablo-1: Yıllar İtibariyle Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri

Kriterler ve Yıllar	2014	2015	2016	2017	2018
Aktif Büyüklüğü (Milyon TL)	75	50	40	40	35
Satış Hasılatı (Milyon TL)	150	100	80	80	70
Çalışan Sayısı	250 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü	175 ve üstü

Kaynak: www.kgk.gov.tr

Ayrıca, BOBİ FRS' nin uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin varsa bağlı ortaklıklarıyla beraber art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler izleyen raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilirler.

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında dikkate alınan finansal tablolar işletmenin ve bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış tablolarıdır. Ayrıca eğer işletmenin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamayan bağlı ortaklıkları varsa bu bağlı ortaklıkların VUK çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine ibraz edilen finansal tabloları esas alınır.

Aktif toplam ve yıllık net satış hasılatı hesabı yapılırken konsolide finansal tabloların kullanılması durumunda, BOBİ FRS'nin 'Konsolide Finansal Tablolar Bölümü'nde yer alan eliminasyonlar yapılabilir. Eliminasyonların yapılmaması durumunda tablodaki aktif büyüklüğü ve satış hasılatı tutarına ilişkin asgari tutarlar yüzde 20 artırılarak dikkate alınır.

Büyük işletme tanımını giren bir işletme, tablodaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda büyük işletme olarak değerlendirilmez.

BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS'yi uygulamış olması zorunludur.

BOBİ FRS 27 bölümden, bireysel ve konsolide finansal tablo örneklerinin yer aldığı ekler ve terimler sözlüğünden oluşur. Genel olarak standartlar incelendiğinde sade ve anlaşılabilir bir dille yazıldığı ve kullanıcılarına sunulduğu görülmektedir. Özellikle terimler sözlüğü standardın rahatlıkla anlaşılabilmesi için yol gösterici nitelikte yazılmıştır.

6. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU AÇISINDAN MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS DÜZENLEMELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

MSUGT, TMS/ TFRS ve BOBİ FRS düzenlemelerinin ruhunu ve çerçevesini oluşturan, tüm tarafların standartları anlama ve yorumlamasında yol gösterici olan, finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu ile ilgili düzenlemelerin birbirleriyle farklı ve benzer yönleri bu başlık altında incelenmiş ve ortaya konulmuştur.

Tablo 2' de de görüldüğü üzere her üç düzenleme için yer aldıkları bölümler açısından karşılaştırma yapıldığında kavramsal çerçevenin TMS' de ayrı bir bölüm olarak yer aldığı¹, finansal tabloların sunuluşu standardının birinci standardı oluşturduğu, BOBİ FRS' de finansal tabloların sunuluşu ile birlikte bir bölümde yer aldığı, MSUGT' da ise ayrı bir bölüm adıyla yer almadığı ancak tebliğin ilk dört bölümünün kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu standardı olarak değerlendirilebileceği görülmektedir.

Tablo-2: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Yer Aldığı Bölümler İtibariyle Karşılaştırma

MSUGT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
1. Bölüm: Muhasebenin Temel Kavramları,	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	Bölüm 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
2. Bölüm: Muhasebe Politikalarının Açıklanması,	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu	
3. Bölüm Mali Tablolar İlkeleri,		
4. Bölüm: Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması		

¹ 2018 yılı Ekim ayında Finansal Raporlama İçin Kavramsal Çerçeve revize edilerek değiştirilmiştir. Bu revize kavramsal çerçeveyi; muhasebe politikalarını Kavramsal Çerçeve'ye göre geliştiren finansal tablo hazırlayıcıları için 01/01/2020 tarihi ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanacaktır. Çalışmada kavramsal çerçevenin son haline yer verilmiştir.

Genel olarak bu bölümlerde, finansal tabloların sunuluş amacı, temel ve ek finansal tablo setleri, finansal tablolarda kullanılacak bilgilerin niteliksel özellikleri, finansal tabloları oluşturan unsurların tanımı, taşınması gereken özellikler ve ölçümleme esasları hakkında bilgiler sunulmuştur.

Tablodan da anlaşılacağı üzere MUSGT'un kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu olarak değerlendirilebilecek bölümlerinin genel konsepti 4 başlık altında incelenebilmektedir;

1. Muhasebenin temel kavramları (muhasebenin fonksiyonları yerine getirilirken ve sonucunda raporlama yapılırken hangi temel kavramlara göre yapılacaktır?)
2. Muhasebe politikalarının açıklanması (hangi temel kavramlar finansal tabloların hazırlanmasında belirleyici ve yönlendirici olmalı ve finansal tabloların genel özellikleri neler olmalı?)
3. Finansal tablo ilkeleri (mali tablolar nelerdir? , neden düzenlenirler? , mali tablo düzenlemenin amaçları nelerdir? , mali tablolarda yer alan bilginin niteliksel özellikleri nelerdir? , mali tablolar hangi ilkelere göre düzenlenirler?)
4. Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması (finansal raporlama kapsamında sunulan mali tabloların biçimsel yapısı, unsurları ve varsayımları nelerdir?)

Hem TMS/TFRS - Finansal Raporlama İçin Kavramsal Çerçeve, hem de BOBİ FRS- Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar Standardı'nın genel konsepti ise 3 temel başlık altında incelenebilmektedir. (<http://www.bobiturk.com/wp-content/uploads/bobi-frs-muhasebesi-1.pdf> - Arar, M., 2018, s.12). Bunlar;

1. Finansal raporlamanın amaçları (finansal raporlama hangi nedenlerle yapılır?)
2. Finansal bilginin niteliksel özellikleri ve finansal tablo unsurları (Finansal raporlamanın amacına bağlı olarak finansal tabloların hangi niteliklere göre hazırlanacak?)
3. Ölçme ve değerlendirme (Finansal raporlamanın varsayımları, değerlendirme ilkeleri ve kısıtları nelerdir?)

Bu aşamalar kapsamında her 3 düzenleme için karşılaştırmalar yapılmış ve tablolar halinde aşağıda sunulmuştur. Bu başlıklar altındaki açıklamalar bakıldığında, Finansal Raporlama İçin Kavramsal Çerçeve ve BOBİ FRS - Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartları finansal tabloların ve raporlamanın amaçlarını açıklamakla başlar. MSUGT ise muhasebe usul ve esaslarına muhasebenin temel kavramlarıyla başlamaktadır. Finansal tablo amaçları ise 3. Bölümde finansal tablo ilkeleri başlığının altında finansal tabloların amaçları başlığı ile yer almaktadır.

Tablo 3 finansal tablo düzenleme ve raporlamanın amaçlarının, tebliğlerde ne şekilde geçtiğini karşılaştırmaktadır.

Tablo-3: Finansal Raporlamanın Amaçları Açısından Karşılaştırma

MSUGT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
<p>1. Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.</p> <p>2. Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.</p> <p>3. Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.</p>	<p>Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında; işletmeye kaynak sağlamaya yönelik kararlar verirken yararlı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır.</p>	<p>1. İşletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır.</p> <p>2. Yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne etkinlikte kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.</p>

Her üç düzenlemede de yatırımcılara ve kredi verenlere faydalı finansal bilgi sağlama fonksiyonuna dikkat çekilmiştir. TMS faydalı finansal bilginin kullanımını ile ilgili daha detaylı açıklamalar yaparak kullanılan bilginin hangi kararlar için kullanıldığını da vurgulamıştır. Bu kararlar;

- Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,
- Kredi sağlanması veya ödenmesi
- Yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakları kullanması, şeklindedir.

MSUGT ve BOBİ FRS ise daha özet açıklamalar yapmıştır.

Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, raporu hazırlayan işletmenin finansal raporunda sunulan bilgilere dayanarak işletme hakkında kararlar alırken yarar sağlayabilecek bilgi türlerinin özelliklerini ifade eder. (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018: 11).

Tablo-4: Finansal Tablolarda Sunulan Finansal Bilginin Özellikleri
Açısından Karşılaştırılma

MSUGT	TMS/TFRS		BOBİ FRS	
Niteliksel Özellikler	Temel Niteliksel Özellikler	Destekleyici Niteliksel Özellikler	Temel Niteliksel Özellikler	Destekleyici Niteliksel Özellikler
İhtiyaca Uygunluk	İhtiyaca Uygunluk	Karşılaştırılabilirlik	İhtiyaca Uygunluk	Karşılaştırılabilirlik
Güvenilirlik,	Önemlilik	Anlaşılabilirlik	Gerçeğe Uygun Sunum	Zamanında Sunum
Anlaşılabilirlik,	Gerçeğe Uygun Sunum	Doğrulanabilirlik		Anlaşılabilirlik
Karşılaştırılabilirlik		Zamanında Sunum		
Zamanında Sunum				

Finansal tablolarda sunulacak olan finansal bilginin özelliklerine göre üç düzenleme karşılaştırıldığında TMS/TFRS ve BOBİ FRS' de finansal bilginin özellikleri temel ve destekleyici olarak ikiye ayrılmış, MUSGT da ise böyle bir ayırım yapılmamıştır. İhtiyaca uygunluk, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum özellikleri her üç düzenlemede de vurgulanmıştır. Doğrulanabilirlik ve önemlilik özellikleri sadece TMS' de yer alırken güvenilirlik ise MSUGT' da finansal bilginin taşınması gereken özellikler arasında yer almıştır. Gerçeğe uygun şekilde sunum ifadesi ise TMS ve BOBİ FRS' de temel özellikler arasında yer almış ayrıca bu kavram her iki standartta da birçok bölümde vurgulanmış ve bu özelliğin önemine dikkat çekilmiştir. Her ne kadar önemlilik kavramı MSUGT ve BOBİ FRS' de finansal bilginin özelliklerinde yer almasada MUSGT' da muhasebenin temel kavramlarında, BOBİ FRS' de ise ihtiyaca uygunluk başlığının altında vurgulanmıştır. Yine finansal bilginin niteliksel özellikleri ile ilgili bir başka göze çarpan farklılık ise TMS' de hem temel hem de destekleyici özelliklerin nasıl uygulanacağını detaylı bir şekilde açıklanmasıdır;

Temel niteliksel özelliklerin uygulanması için en verimli ve etkin süreç genelde şu aşamalarda gerçekleşir; Öncelikle, raporlayan işletmenin finansal bilgilerini kullananlara yararlı olabilecek ekonomik olaya ilişkin bilgiler belirlenir, ikinci olarak, ihtiyaca uygun olacak bilgi türü belirlenir, sonrasında ilgili bilginin var olup olmadığı ve ekonomik olayın gerçeğe uygun sunumu gerçekleştirip gerçekleştirmediği belirlenir. Bilgi bu özelliklere sahipse, temel niteliksel özellikleri yerine getirme süreci tamamlanmış olur. Aksi takdirde, süreç bir sonraki ihtiyaca en uygun bilgi türü belirlenerek tekrar edilir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018: 11).

Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanmasında ise belirli bir sıra takip edilmez, kendi kendini tekrarlayan bir süreçtir. Bazen, bir niteliksel özelliğin azami seviyeye çıkarılması amacıyla bir diğer destekleyici niteliksel özelliğin azaltılması gerekebilir. Örneğin, yeni bir standardın ileriye yönelik olarak uygulanması sonucunda karşılaştırılabilirlik özelliğinde oluşabilecek geçici bir azalma uzun vadede ihtiyaca uygunluğun veya gerçeğe uygun sunumun geliştirilmesi açısından yararlı olabilir. Gereklili ve uygun açıklamalar, karşılaştırılabilir olmamayı kısmen telafi edebilir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018: 14).

Diğer tebliğlerde finansal bilginin niteliksel özelliklerinin uygulanmasına dair herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Tablo-5: Finansal Tablolar Seti Açısından Karşılaştırma

MSUGT		TMS/FRS		BOBİ FRS
Temel Mali Tablolar	Ek Mali Tablolar	Genel Amaçlı (Zorunlu) Finansal Tablolar	Özel Amaçlı Finansal Tablolar	Zorunlu Finansal Tablolar
Bilanço	Satışların Maliyeti Tablosu	Finansal Durum Tablosu,	Standartta özel amaçlı finansal tablolar	Finansal Durum Tablosu,
Gelir Tablosu	Fon Akım Tabloları	Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu,	tanımlanmış ancak neler olduğu ve düzenlemeleriyle ilgili bilgi verilmemiştir.	Kâr veya Zarar Tablosu,
Dipnotlar	Nakit Akım Tablosu	Özkaynak Değişim Tablosu,		Özkaynak Değişim Tablosu,
	Kâr Dağıtım Tablosu	Nakit Akış Tablosu,		Nakit Akış Tablosu,
	Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	Önemli Muhasebe Politikalarını Ve Diğer Açıklayıcı Bilgileri İçeren Dipnotlar,		Önemli Muhasebe Politikalarını Ve Diğer Açıklayıcı Bilgileri İçeren Dipnotlar,
		Bir Önceki Döneme Ait Karşılaştırmalı Bilgiler		Bir Önceki Döneme Ait Karşılaştırmalı Bilgiler

Her üç uygulama sunulması zorunlu ve isteğe bağlı olan finansal tablolar açısından değerlendirildiğinde TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda ve BOBİ FRS'de zorunlu finansal tabloların genel amaçlı finansal tablolar adıyla standartlarda yer aldığı ve her iki standartta da aynı olduğu görülmektedir. Ek finansal tablolar ise özel amaçlı finansal tablolar olarak değerlendirilmiş ancak bu tablolarla ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Üç düzenleme arasındaki farklardan bir diğeri ise; TMS 1'de Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nun adı BOBİ FRS'de Kar veya Zarar Tablosu olarak MSUGT'da ise sadece gelir tablosu adıyla yer almasıdır. Yine Finansal Durum Tablosu BOBİ FRS'de aynı adla yer alırken MSUGT'da Bilanço adıyla yer almaktadır.

Hem BOBİ FRS'DE hem de TMS 1'de, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunması, açık ve anlaşılabilir bir şekilde hazırlaması gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Ayrıca Finansal Raporlama İçin Kavramsal Çerçeve'de finansal tablolar, ile ilgili bölümde raporlayan işletme tanımının da detaylı olarak üzerinde durulmuştur. Buna göre raporlayan işletme; finansal tablolar hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen bir işletmedir. Bir raporlayan işletme, tek bir işletme olabileceği gibi işletmenin bir kısmından veya birden fazla işletmeden oluşabilir. Bir raporlayan işletmenin tüzel kişi olması şart değildir. Bazen bir işletme (ana ortaklık) başka bir işletme (bağlı ortaklık) üzerinde kontrole sahiptir. Bir raporlayan işletme hem ana ortaklıktan, hem de onun bağlı ortaklıklarından oluşuyorsa, raporlayan işletmenin finansal tabloları 'konsolide finansal tablolar' olarak ifade edilir. Raporlayan işletme sadece ana ortaklık ise raporlayan işletmenin finansal tabloları 'konsolide olmayan finansal tablolar' olarak ifade edilir.

Görüldüğü üzere TMS'de kavramsal çerçeve de finansal tablolarda konsolide - konsolide olmayan ayrımı yaparak detaylı tanımlamalarına yer verilmiştir. Diğer düzenlemelerde kavramsal çerçeve kapsamında raporlayan işletme, konsolide ve konsolide olmayan finansal tablo tanımlarına rastlamak mümkün değildir. BOBİ FRS'de 'Bölüm 22 - Konsolide Finansal Tablolar' konsolide finansal tablo tanımına rastlamak mümkündür.

Tablo-6: Finansal Raporlama İlkeleri Açısından Karşılaştırma

MSUGT (Temel Kavramlar)	TMS/TFRS (Raporlamanın Genel Özelliği)	BOBİ FRS (Genel Finansal Raporlama İlkeleri)
- Sosyal Sorumluluk	- İşletmenin Sürekliliği,	- İşletmenin sürekliliği
- Kişilik	- Tahakkuk Esası,	- Tahakkuk esası
- İşletmenin Sürekliliği	- Önemlilik ve Birleştirme,	- Önemlilik
- Dönemsellik Kavramı	- Netleştirme,	- Mahsup yasağı
- Parayla Ölçülme	- Raporlama Sıklığı,	- İhtiyatlılık
- Maliyet Esası	- Karşılaştırmalı Bilgi,	- Raporlamanın sıklığı
- Tarafsızlık ve Belgelendirme	- Sunuluşun Tutarlılığı	- Karşılaştırmalı bilgi
- Tutarlılık		- Sunumda tutarlılık
- Tam Açıklama		
- İhtiyatlılık		
- Önemlilik Kavramı		
- Özün Önceliği		

TMS/TFRS “raporlamanın genel özellikleri” ve BOBİ FRS’ de “genel finansal raporlama ilkeleri” MSUGT’da ise muhasebenin temel kavramları adıyla yer alan ilkelere baktığımızda ortak vurgu yapılan kavramların; işletmenin sürekliliği, önemlilik ve tutarlılık olduğu göze çarpmaktadır. BOBİ FRS ve TMS’nin ilkeler açısından ihtiyatlılık dışında örtüştüğü görülmektedir, ancak her ne kadar ihtiyatlılık kavramına TMS’ de başlık olarak yer verilmese de hem finansal raporlama için kavramsal çerçevede hem de TMS 1 metinlerini genelinden bu kavramın birçok yerde vurgulandığı göze çarpmaktadır. Her üç uygulamada da ihtiyatlılık ilkesine riayet edilerek özellikle muallak olan durumlarda tahmin yapılması gerektiğinde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve borçların ise olduğundan daha az belirlenmemesi için gerekli özenin gösterilmesi gerektiği vurgulanmıştır (Gençoğlu, 2017:4). MUSGT’a bakıldığında ise finansal raporlama ilkelerine muhasebenin temel kavramları başlığı altında daha detaylı olarak ele alındığı diğer iki uygulamaya göre sosyal sorumluluk, kişilik, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tam açıklama ve özün önceliği kavramlarının da tek tek açıklandığı ve uygulanmasının zorunluğu olduğu belirtilmiştir. Her üç uygulamada da finansal tablolar nakit akım tablosu hariç tahakkuk

esasına göre düzenlenmektedir. Yukarıdaki Tablo 5'te yer almayan muhasebenin diğer temel kavramları, genel raporlama ilkeleri başlığı altında ayrı ayrı sıralanmamakla birlikte TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de zımni olarak kabul edildiği görülmektedir. Örneğin TMS'de finansal raporlama için kavramsal çerçeve de gerçeğe uygun sunum başlığı altında ihtiyatlılık vurgusu, karşılaştırılabilirlik başlığı altında tutarlılık vurgusu net bir şekilde yer almıştır.

Tablo-7: Finansal Tablolarda Yer Alması Gereken Bilgiler Açısından Karşılaştırma

MSUGT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
- Bu düzenlemede finansal tablolarda yer alması gereken bilgiler başlığı bulunmamasına rağmen, diğer iki düzenlemede yer alan bilgilerin tamamı muhasebe temel kavramlarının içeriği incelendiğinde birbir kendisine yer bulmuştur.	<ol style="list-style-type: none">1. Raporlayan işletmenin ticaret unvanı veya işletmeyi tanımlayan diğer bilgiler ve bir önceki raporlama döneminin sonundan itibaren bu bilgilerde meydana gelen değişiklikler,2. Finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa bir işletmeler grubuna mı ait olduğu,3. Raporlama döneminin sona erdiği tarih veya finansal tablolar setinin ya da dipnotların kapsadığı dönem,4. TMS 21'de tanımlanan şekilde sunum para birimi5. Finansal tablolarda sunulan tutarlarda yapılan yuvarlama derecesi.	<ol style="list-style-type: none">1. Raporlayan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler,2. Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu,3. Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,4. Finansal tabloların sunulduğu para birimi5. Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın derecesi.

Tablo 7'da görüleceği üzere finansal tablolarda yer alması gereken bilgiler açısından aynı başlık altında olmasa da her üç düzenleme birbiriyle genel olarak örtüşmektedir.

Finansal tabloların unsurları düzenlemeler itibariyle Tablo 8, Tablo 9 ve Tablo 10'da yer almaktadır.

Tablo-8: MSUGT Finansal Tabloların Unsurları

Ait Olduğu Finansal Tablo	Unsurlar	Açıklama
Bilanço	Varlıklar	Varlıklar, dönen ve duran olarak adlandırılan iki grupta yer almaktadır. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar yer alırken, duran varlıklarda ise, normal şartlar altında bir sene içerisinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya faydaları bir senede tükenmeyecek olan varlıklar yer alır.
Bilanço	Kaynaklar	Kaynaklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla özkaynaklardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir sene içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir seneden sonra ödenecek olan borçlardan oluşur. Özkaynaklar ise işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynaklardır.
Gelir Tablosu	Gelir	Tanımı yapılmamış, tablodaki tüm kalemler tek tek ve ayrıntılı olarak mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.
Gelir Tablosu	Gider	Tanımı yapılmamış, tablodaki tüm kalemler tek tek ve ayrıntılı olarak mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Tablo-9: TMS/TFRS Finansal Tabloların Unsurları

Sınıflandırma	Finansal Tablolar	Unsurlar	Açıklama
Ekonomik Kaynak	Finansal Durum Tablosu	Varlıklar	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir hak olan ekonomik kaynaklar
Talep Hakkı	Finansal Durum Tablosu	Yükümlülükler	İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mükellefiyeti.
		Özkaynaklar	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan hak.
Finansal performansı yansıtan, ekonomik kaynaklarda ve talep haklarındaki değişiklikler	Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	Gelir	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar hariç, özkaynakta artışlara yol açan yükümlülüklerdeki azalışlar veya varlıklardaki artışlar
		Gider	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar hariç, özkaynaklarda azalışlara yol açan yükümlülüklerdeki artışlar veya varlıklardaki azalışlar
Ekonomik kaynaklarda ve talep haklarındaki diğer değişiklikler	-	-	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin katkıları ve onlara yapılan dağıtımlar
	-	-	Özkaynakta artış veya azalışa yol açmayan varlıklardaki veya yükümlülüklerdeki değişiklikler.

Kaynak: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018, s.20

Tablo-10: BOBİ FRS Finansal Tabloların Unsurları

Finansal Tablolar	Unsurlar	Açıklama
Finansal Durum Tablosu	Varlıklar	Geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.
Finansal Durum Tablosu	Yükümlülükler	Yükümlülükler, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik fayda sağlayan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir.
	Özkaynaklar	İşletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylardır.
Kâr Veya Zarar Tablosu	Gelir	Gelirler, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda ortaklardan alınanlar meydana gelen artıştır.
	Gider	Giderler, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda ortaklara dağıtılanlar hariç raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalıştır.

Finansal durum tablosu (bilanço), kar zarar tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablosunun asgari unsurları her üç tebliğ de belirtilmiştir. Bunun dışında kalan ek finansal tablolar ya da özel amaçlı finansal tablolar diye adlandırılan fon akım, kar dağıtım, satışların maliyeti gibi tablolar ile ilgili TMS/TFRS ve BOBİ FRS de özel olarak bilgi verilmezken MSUGT bu tablolarında asgari unsurları ve şekil şartlarını belirtmiştir. TMS/TFRS' de genel amaçlı finansal tabloların asgari unsurları açıklanmasına rağmen belirli bir tablo şeklinden bahsedilmektedir. Ancak KGK, uygulayıcılara kolaylık olması ve uygulamada birlik sağlanması açısından genel hatlarıyla örnek hem bireysel hem de konsolide finansal tablolar yayınlamıştır. BOBİ FRS ve MSUGT' da ise tebliğler de ekler bölümünde tüm finansal tabloların şekil itibarıyla nasıl düzenlenmesi gerektiği yayımlanmıştır. Bu bağlamda BOBİ FRS' de yer alan finansal durum tablosu, kar zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu formatları genel olarak TMS/TFRS'ler ile uyumludur. Ancak tablolar itibarıyla bazı önemli farklılıkları da görmek mümkündür. İki standart setinin ise MSUGT ile karşılaştırıldığında biçimsel ve niteliksel açıdan büyük farklılıklar bulunduğu görülmektedir.

Bu bağlamda ilk olarak finansal durum tablosu'nun (bilanço) unsurları açısından üç uygulamayı karşılaştırdığımızda; her üç düzenlemede de,

varlıklar, yükümlülükler ve özkaynakların tablonun asgari unsurları olduğu görülmektedir. Varlıklar ve yükümlülüklerin tanımı ve finansal durum tablosunda yer alabilmesi için gerekli şartlar TMS ve BOBİ FRS’ de aynıdır. Ancak TMS tanımlamaları yaparken ekonomik kaynak ve talep hakkı çerçevesinde yapmıştır. MSUGT’ da ise varlık ve kaynak tanımlamaları yapılmamış gerekli şartlar gibi genel bir ifade yer almamış ancak bu kapsama giren tüm kalemler Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde bilançonun biçimsel yapısında tek tek tanımlanmıştır. Öte yandan üç tebliğde de varlıklar ve yükümlülükler ile ilgili kısa ve uzun vade ayrımı yapılmakta bu ayrımda faaliyet döngüsü veya 12 ay baz alınmaktadır. Bu bağlamda varlıklar için dönen ve duran varlık, yükümlülükler için kısa ve uzun vadeli ayrımı yapılmıştır.

Finansal durum tablosu ile ilgili bir başka göze çarpan husus, kıdem tazminatı karşılıkları noktasındadır. BOBİ FRS’de TMS’de yer alan ‘Çalışanlara Sağlanan Faydalar’ ve ‘Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama’ bölümleri yer almadığından MSUGT’ da ki gibi “kıdem tazminatı karşılıkları” kalemi sadece kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde yer almaktadır (Gücenme Gencoğlu, 2017, s.5).

Bir diğer farklılık ise MSUGT’da olmayan Türk muhasebe sistemine UFRS’lerle birlikte girmiş bir kavram olan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü kalemlerinin raporlanması hususundadır. Bu husus TMS/TFRS ve BOBİ FRS kullanarak raporlama yapan işletmelerde finansal durum tablosunda duran varlıklar içerisinde ‘ertelenmiş vergi varlığı’, uzun vadeli yükümlülükler içerisinde ise ‘ertelenmiş vergi yükümlülüğü’ olarak yer almaktadır. Ancak bu durum BOBİ FRS kullanarak raporlama yapan büyük işletmeler için geçelidir. Orta boy işletmelerde böyle bir raporlama söz konusu değildir.

Son olarak göze çarpan, sadece finansal durum tablosunu değil kar zarar tablosunda da raporlama açısından farklılık yaratabilecek konu BOBİ FRS ve MSUGT’da, TMS/TFRS’lerde yer alan satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler kavramlarının yer almamasıdır. Bu bölümler finansal durum tablosunda MSUGT ve BOBİ FRS’de olmadığı için kar veya zarar tablosunda da sürdürülen ve durulan faaliyet sonuçlarının ayrı ayrı gösterilip raporlanması gibi bir durum söz konusu değildir.

Karşılaştırma kâr veya zarar tablosunun unsurları açısından yapıldığında ise şu sonuçlara ulaşmak mümkündür:

Her üç düzenlemede de tablonun asgari unsurlarının gelir ve giderlerden oluştuğunu görmek mümkündür.

Tablonun hazırlanmasında MSUGT’da fonksiyon esaslı ve çeşit esaslı kullanılır, BOBİ FRS ve TMS’de ise sadece fonksiyon esaslı kullanılmaktadır

Tablo, ‘Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu’ adıyla TMS’ de iki bölümden oluşurken, BOBİ FRS ve MSUGT’ da tek bölümdür. Bu bağlamda TMS/TFRS’ye göre raporlama yapan işletmelerde diğer kapsamlı gelir tablosu yer alırken BOBİ FRS’de ve MSUGT’da yer almamıştır. Diğer bir ifadeyle TMS’ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda yer alan ‘Kar Zararda Yeniden Sınıflandırılacak veya Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler’, BOBİ FRS ve MSUGT’a göre hazırlanan finansal durum tablosunda (bilanço) ve özkaynak değişim tablosunda yer almayacaktır. Örneğin bir maddi duran varlığın değer artışı MSUGT ve BOBİ FRS’ye göre sadece özkaynaklar içerisinde finansal durum tablosunda raporlanırken, TMS/TFRS’ye göre ayrıca diğer kapsamlı gelir de de raporlanabilecektir.

Tablolar arasında en büyük farklardan biri, MSUGT’ da gelir ve giderler için yapılan olağan ve olağandışı ayırımının diğer iki tebliğde olmaması tüm gelir ve giderlerin işletme faaliyetleri içerisinde olağan sayılmasıdır.

Tablo-11: Ölçüm Esasları Açısından Karşılaştırma

MSUGT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
-Tarihi Maliyet	- Tarihi Maliyet - Cari Değer - Gerçeğe Uygun Değer - Kullanım Değeri ve İtfa Değeri	-Tarihi Maliyet -Gerçeğe Uygun Sunum

MSUGT’da ise finansal tablo kalemlerine ilişkin ölçümleme ve değerlendirme ölçütlerine detaylı bir şekilde yer verilmemiş tarihi maliyet esaslı bir ölçümleme yer aldığı görülmektedir.

TMS/TFRS - Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve’de tarihi maliyet, cari değer, gerçeğe uygun değer, kullanım ve itfa değerleri ölçütlerine yer verilmiş ve detaylı olarak tanımlamaları yapılmıştır. BOBİ FRS’ de ise gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esaslı belirlenmediği sürece maliyet esaslı bir ölçüm öngörülmüştür.

7.SONUÇ

BOBİ FRS uygulaması, 01/01/2018 tarihi itibarıyla büyük ve orta boy işletmeler tanımına giren KAYİK'ler dışındaki bağımsız denetime tabi işletmeler için bireysel ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında zorunlu hale getirilmiştir. Ulusal muhasebe sistemimizde MSUGT ve TMS/TFRS düzenlemeleri olmasına rağmen böyle bir ara düzenlemeye ihtiyaç duyulmasının sebepleri; MSUGT'da birçok değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş veya isteğe bağlı bırakılmış olması, ayrıca var olan değerlendirme hükümleriyle ilgilide nasıl uygulanacağına yönelik açıklamaların yer almaması, vergisel kaygılardan ötürü reeskont ve karşılıklar gibi bir çok önemli muhasebe kaleminin ihtiyari bırakılması olması gibi durumlardır. Çünkü bu durumlar finansal tabloların raporlama amaçlarından, gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ve karşılaştırılabilirlik ilkelerinden uzaklaşmasına sebep olmaktadır. Bu işletmelerin tamamının Tam set TMS/TFRS uygulayamamasının sebepleri ise; standartların çok detaylı olması, özellikle orta boy işletmeler için ihtiyaçtan çok daha fazla hüküm içermesi ve anlaşılabilirlik noktasında sıkıntılar yaşanması, bazı ölçüm ve hesaplamaların bu işletmeler için karmaşık olmasıdır. Bahsi geçen bu sebeplerden ötürü KGK konuyla ilgili tüm paydaşların görüşünü almış ve MSUGT ile TMS/TFRS'leri birleştiren hem büyük hem de orta boy işletmelerin finansal raporlama açısından ihtiyaçlarını karşılayacak olan BOBİ FRS standartlarını yayımlamıştır. Bu standartlar genel olarak incelendiğinde yalın ve anlaşılabilir bir dille yazıldığı görülmektedir.

Hem MSUGT'a hem BOBİ FRS'ye hemde TMS/TFRS'lerin standart setleri incelendiğinde uygulamaların kalbini oluşturan ve finansal raporlamaya yön veren bölümlerin kavramsal bir çerçevenin çizildiği ve finansal tabloların sunuluşu hükümlerinin yer aldığı bölümler olduğu görülmektedir. Hem bu sebeplerden ötürü hem de BOBİ FRS ile ilgili literatür taraması yapıldığında bu bölümlerle ilgili MSUGT ve TMS/TFRS'lerdeki son değişiklikler ide içerecek şekilde detaylı bir karşılaştırma ve analizin olmamasından ötürü çalışmada bu bölümler her üç düzenleme açısından karşılaştırılmış ve sonuçlar tartışılmıştır.

Genel olarak bakıldığında BOBİ FRS uygulamaları orta boy işletmeler açısından MSUGT uygulamalarıyla benzerken büyük işletmeler açısından TMS/TFRS uygulamalarına yakınsanmıştır. Bu durum bazı uygulamalarda kolaylık ve ihtiyaca uygunluk açısından olumlu olmakla birlikte bazı uygulamalar da gerçeğe uygun sunum ilkesinden uzaklaşmasına sebep olmuştur.

Örneğin BOBİ FRS'de küçük işletmeler için MSUGT'da olduğu gibi maliyet esaslı bir sunum öngörülmüşken büyük işletmeler için gerçeğe uygun değer ölçütü öngörülmüş ve ne şekilde kullanılacağı bölümler itibarıyla açıklanmıştır. Yine ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğüne

ilişkin hesaplamalar büyük boy işletmeler için zaruri iken orta boy işletmeler için zaruri değildir. Bu durum özellikle orta boy işletmelerde değerlendirme ile ilgili ve ertelenmiş vergi geliri ve gideri ile ilgili karmaşıklığı ortadan kaldırmaktadır.

Öte yandan; duran varlıklarda TMS TFRS'lerde olan satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler kavramlarının hem MSUGT hemde BOBİ FRS'lerde olmaması raporlama yapılırken durdurulan ve sürdürülen ayrımı olmadan yapılmasına sebep olacaktır. Bu durum BOBİ FRS' nin gerçeğe uygun sunum iddiasına uymamaktadır. Ayrıca kapsamlı kar kavramının olmaması MSUGT ve BOBİ FRS'de olmaması maddi duran varlık değer artışları gibi kalemlerin diğer kapsamlı gelirden raporlanmamasına dolayısıyla yine gerçeğe uygun sunum noktasında eksikliğe sebep olacaktır.

Sonuç olarak kavramsal çerçeve ve finansal tablolarının sunulmasına ilişkin MSUGT, TMS/ TFRS ve BOBİ FRS düzenlemelerin karşılaştırıldığı çalışmanın detaylı bir literatür ve tebliğ tarama sürecinden sonra hem 2020 yılından itibaren uygulanmaya başlayacak olan 'Finansal Raporların Sunuluşu'na İlişkin Kavramsal Çerçeve' ile ilgili önemli bilgiler vermesi hemde bahsi geçen tebliğlerin genel çerçeve ve mantığının anlaşılması sebebiyle bu alanda yeni çalışmalar yapacak olan akademisyenlere ve MSUGT uygulamalarından BOBİ FRS'ye geçiş sürecinde olan uygulayıcılara yol gösterici olacaktır.

KAYNAKÇA

Altıntaş, T. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukukui Sosyal Bilimler Dergisi, (1), 162-174.

Arar, M. (2018). BOBİ FRS Muhasebesi Her Konuda Örnek Uygulamalar Tek Düzen Hesap Planına Uygun Muhasebe Kayıtları TMS/TFRS ve VUK/MSUGT Karşılaştırmalı, <http://www.bobiturk.com/wp-content/uploads/bobi-frs-muhasebesi-1.pdf>.

Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, 148, 35-62.

Bekçi, İ., ve Özdemir, O. (2006). Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11(2), 143-164.

Cavlak, H., Ataman, B., ve Gökçen, G., (2018). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT'ye) Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS'ye) Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi İle

Analizi, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), 3(2), 458-477.

Çalıyurt, K., T. ve Günay, S. G. (2017). “Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017” içinde “Ataman, B. (2017). TFRS Tam Set ile BOBİ FRS'larına Genel Bakış ve Değerlendirme, 9 – 23.”, Trakya Üniversitesi Matbaası, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi 2017/174, Trakya Üniversitesi Yayın No:191, Edirne.

Çalıyurt, K.T. ve Günay, S. G. (2017). “Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017” içinde “Eskin, İ., (2017). BOBİ Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi, 34 – 42.”, Trakya Üniversitesi Matbaası, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi 2017/174, Trakya Üniversitesi Yayın No:191, Edirne.

Çalıyurt, K.T. ve Günay, S. G. (2017). “Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017” içinde “Gökçen, G., (2017). Üniversitelerimizde Okutulan Muhasebe Derslerinin İçeriklerinin, TFRS VE BOBİ FRS’lerdeki Gelişmeler Doğrultusunda Yeniden Ele Alınması, 24 – 33.”, Trakya Üniversitesi Matbaası, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi 2017/174, Trakya Üniversitesi Yayın No:191, Edirne.

Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (80), 115-132.

Ersan, Ö. Z. ve Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2(1), 113-128.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Gözlüklü, B. (2017). TMS/TFRS' lerdeki Değerleme İlkeleri Ve Vergi Sistemi İle Yakınsama Olanaklarının Araştırılması. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. Journal of Accounting & Finance, (76), 3-24.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, Maliye Dergisi, 135, 80-87.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2), 105-120.

Nalan, A. ve Tenker, N. (2007). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara, Gazi Kitapevi.

Öztürk, C. (2018). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı: Bir Literatür İncelemesi (2016-2017), Journal of Business Research Turk, 10/1, 763-781

Öztürk, E., ve Gökçen, G., (2017), Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin Ufrs (Tfrs) Ve Bobi Frs’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), 2(2), 105-114.

Öztürk, E., Gökçen, G., ve Güleç, Ö., F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS’ni Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), 3(2), 437-457.

Şen, İ. K., & Özbirecikli, M., (2018). BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, (Özel Sayı)*, 462-484.

Tunçez, H., A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar, Journal of International Social Research, 11(61).

TEKNOLOJİK İŞSİZLİK PROBLEMİNE MALİ ÇÖZÜM: ROBOT VERGİSİ VE TÜRKİYE'DEKİ POTANSİYELİ*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet ELA^a

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 885-906

ÖZ

Robotların üretimde kullanımı son yıllarda hızla artmaktadır. Robotların birçok sektörde insanların yerini alması ise istihdam endişelerini beraberinde getirmiştir. Robotların işsizliğe neden olacağı görüşü mali tartışmaları da alevlendirmiştir. Bu görüşe göre birçok devlet emek üzerinden vergi almaktadır ve emek üzerinden alınan vergi gelirleri toplam vergi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Robotlar nedeniyle artan işsizlik ise bir yandan vergi gelirlerini azaltırken diğer yandan işçilerin eğitime yönelik yapılan kamu harcamalarını arttırabilir. Bu anlamda, devletlerin mali problemler yaşamasının önlenmesi için ise robot vergisi önerilmiştir. Bu noktadan hareketle çalışmada robot vergilerinin Türkiye'deki potansiyeli araştırılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, Türkiye'de kısa dönemde robot vergileri gerekli değil iken uzun vadede artacak otomasyon ile robot vergilerine yer vermek çözüm olabilecektir.

Anahtar Sözcükler: Teknolojik İşsizlik, Robot Vergisi, Robotlaşma, Yapay Zekâ.

JEL Kodları: O330, E240, H20.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Ela, M. (2019). Teknolojik İşsizlik Problemine Mali Çözüm: Robot Vergisi Ve Türkiye'deki Potansiyeli. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 885-906.

* Makalenin gönderim tarihi: 30.01.2019; Kabul tarihi: 20.05.2019, iThenticate benzerlik oranı %0

^a Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Maliye Bölümü, mehmetela@osmaniye.edu.tr.

ORCID: [0000-0001-7341-6312](https://orcid.org/0000-0001-7341-6312)

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

Ankara SMMMO

FISCAL SOLUTION TO THE TECHNOLOGICAL UNEMPLOYMENT PROBLEM: ROBOT TAX AND ITS POTENTIAL IN TURKEY

ABSTRACT

The use of robots in production has been increasing rapidly in recent years. The fact that robots replace people in many sectors has brought employment concerns. The idea that the robots will cause unemployment has fueled fiscal debates. According to this idea, many states taxes labor and tax revenues received from labor constitute a large part of total tax revenues. Unemployment which is increased by robots would reduce tax revenues and increase public spending on workers' education. In this regard, robot tax has been proposed to prevent the fiscal problems of the states. From this point on, this study investigates the potential of robot taxes in Turkey. According to the results of the study, in Turkey, while robot taxes are not necessary in the short-term period, with the automation that will increase in the long term, it will be possible to include robot taxes.

Keywords: Technological Unemployment, Robot Tax, Robotization, Artificial Intelligence.

JEL Codes: O330, E240, H20.

1. GİRİŞ

Yapay zekânın ve robotların gelişimi ve artan biçimde kullanılması sonucu küresel anlamda birtakım tartışmalar baş göstermiştir. Nitekim günümüzde robotlar, insanların yapabildiği birçok işi rahatlıkla yapabilmektedir. Örneğin, son yaşanan gelişmeler neticesinde, bilim insanlarının kullandığı yapay zekâ algoritması, bilinen iki insan türü yanında yeni bir insan türünü keşfetmiş bulunmaktadır. Bu nedenle bu algoritmanın arkeologların işine son verebileceği tartışılmaktadır.

Robotların devingen olan gelişimi neticesinde, birçok etik ve sosyal problem yanında çeşitli endişeler de ortaya çıkabilmektedir. Diğer yandan robotların çeşitli sektörlerde kullanımının giderek yaygınlaşması istihdam endişelerini beraberinde getirmiştir. Bu endişelerin temelinde, robotların birçok alanda insanların yerini alacağı düşüncesi yatmaktadır. Robotların kullanım hızının yavaşlaması gerektiğini savunan bu görüşün temel önerilerinden bir tanesi ise robotların vergilendirilmesi gereği olmuştur. (Mitha, 2017; Oberson, 2017; Abbott, & Bogenschneider, 2017).

Son birkaç yılda, Güney Kore, Birleşik Krallık, ABD ve Avrupa Birliği ülkeleri gibi robotların yoğun biçimde kullanıldığı ülkelerde robotların vergilendirilmesi gerektiği ve bunun için robotlara yasal kişilik tanınması, getirilerinin belirlenmesi gerektiği vb. tartışılmaya başlanmıştır. Bu tartışmalar ışığında literatürde robotların vergilendirilmesine ilişkin çeşitli öneriler sunulmuştur. Bunlardan bazıları robotlara yasal kişilik tanımak, robot gelirlerini vergiye tabi tutmak, robot harcı almak ve robotların faaliyetlerine KDV getirmektir.

Robotların vergilendirilmesi gereği, birçok ülkede tartışma konusu iken, Türkiye'de konu henüz gündem oluşturmamıştır. Aksine Türkiye'de halihazırda çeşitli sanayi ve teknoloji yatırımları ve ar-ge'ye yönelik çeşitli teşvikler sunulmaktadır. Ancak Türkiye'de diğer ülkelere benzer şekilde vergi gelirlerinin önemli bir kısmının emek üzerinden alınan vergilerden oluşması robot vergisi konusunu önemli hale getirmektedir. Bu noktadan hareketle oluşturulan bu çalışmada Türkiye'de robot vergisinin potansiyeli araştırılmıştır.

Çalışmada 4 bölüme yer verilmiştir. İkinci bölümde robot vergisi bağlamında robotların mali ve ekonomik etkileri ele alınarak robot vergisinin gereğine değinilmiştir. Üçüncü bölümde robot vergisinin problemleri açıklanmıştır. Dördüncü bölümde robot vergisi alternatifleri tartışılmıştır. Beşinci bölümde Türkiye'de robot vergisinin potansiyeli araştırılmıştır ve ardından sonuca gidilmiştir.

2. ROBOT VERGİSİ BAĞLAMINDA ROBOTLARIN MALİ VE EKONOMİK ETKİLERİ

Robot vergisinin temelini oluşturabilecek argümanlar, özellikle robotların işsizliğe neden olduğunu vurgulamakta ve bu nedenle de artan işsizliğin vergi gelirlerinde azalmaya ve kamu harcamalarında artışa neden olabileceği belirtilmektedir¹.

2.1. Robotların İşsizliğe Etkisi

Teknolojinin, yapay zekânın ve robotların gelişiminin işsizliğe etkisine ilişkin literatür oldukça eskidir. Robot vergisinin temelini oluşturan söz konusu literatürün temelinde, robotların artan oranda kullanımının insanları ikame ederek işsizliğe neden olacağı görüşü yatmaktadır.

Konuya teorik açıdan bakıldığında, robotlar endüstrideki verimliliği artırarak emek talebini artırabilirken (üretkenlik etkisi), diğer yandan insanların yerine geçerek onları işinden edebilmektedir (yerinden etme etkisi) (Chiacchio vd., 2018, s. 1-2). Robot vergisini savunan görüş ise yerinden etme etkisini vurgulamaktadır. Konuya ampirik açıdan bakıldığında, literatürün oldukça geniş olduğu görülmektedir. Chiacchio vd. (2018), altı Avrupa Birliği ülkesinde endüstriyel robotların istihdama etkisini araştırmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, bin işçi başına ek bir robot, istihdam oranını 0,16-0,20 puan azaltmaktadır. Sonuç, yerinden etme etkisini vurgulamaktadır ve bu etki orta eğitim düzeyine sahip işçilerde ve gençlerde daha yüksektir. Carbonero vd. (2018), robotların emek piyasasına etkisini incelemiş ve robotların istihdam üzerinde negatif yönde etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Sonuca göre, negatif etki gelişmiş ülkelerde

¹ Diğer yandan robotların negatif ekonomik etkilerde bulunmadığı ve bu nedenle de robot vergisine gerek olmadığı yönünde tartışma için bkz. Walker (2019).

düşükken gelişmekte olan ülkelerde daha yüksektir. Ren vd. (2018) Çin için ele aldığı çalışmada imalat işletmelerinin endüstriyel robotlara yaptığı yatırımın, Guangdong eyaletinde, istihdamda yüzde 12 -yüzde 16 düşüşe neden olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ancak yazarlar sonucun iş sınıfları bazında farklılaştığı sonucuna ulaşmışlardır. Acemoglu & Restrepo (2018), ABD’de robotların istihdamı ve ücretleri negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Qureshi & Syed (2014), sağlık sektörünü ele alan çalışmalarında robotların istihdama etkisinin hem negatif ve hem de pozitif olduğunu belirtmiş, ancak hangi etkinin baskın olduğunu açıklamamıştır. Dauth vd. (2017), Almanya’yı ele aldıkları çalışmalarında robotların iş kaybına neden olduklarına dair kanıt elde edememiştir. Bunun nedeni, robotların işleri ortadan kaldırması yanında yeni iş alanları yaratmasıdır. Son olarak, robotlar daha çok orta derecede vasıflı işçileri etkilemiştir.

Ampirik çalışmalar yanında birtakım raporlar, ileri yönlü projeksiyonları ile gelecekte robotlar ve istihdam arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışmışlardır. Bunlardan McKinsey & Company (2017)’ye göre 2030 itibariyle, 75 ila 375 milyon çalışanın (küresel işgücünün yüzde 3 ila 14’ü) meslek kategorilerini değiştirmesi gerekecektir. Dahası, tüm çalışanların meslekleri gittikçe artan vasıflı makinelerle birlikte geliştikçe, bu yeni duruma uyum sağlamaları gerekecektir. Bu ise daha fazla eğitim gerektirecektir. Diğer yandan Gartner Predictions for Robotic Process Automation, 2017 sonunda yaptığı tahminde 2020 itibariyle robotların 1,8 milyon işi elimine edeceğini ancak 2,3 milyon yeni iş yaratacağını belirtmiştir. Örneğin Gartner raporu, AI’nın sağlık hizmetleri, kamu sektörü ve eğitim endüstrilerinde yeni işler yaratacağını, imalat sektörünün ise iş kayıplarından en çok etkilenen sektör olacağını öngörmektedir (Lynch, 2018). PWC (2018)’e göre ise Birleşik Krallık ’ta yapay zekâ tarafından önümüzdeki 20 yılda ortadan kalkacak iş sayısı yüzde 20’dir. Ancak bu açık teknolojinin yarattığı yeni işlerle kapatılabilecektir.

Robotların üretimde kullanımının yaygınlaşması ile işsizliğin artacağını savunan görüşün temel önermelerinden bir tanesi robotların kullanımının azaltılması ve işgücünün istihdamının artırılmasıdır. Bu amaca yönelik en önemli çözüm önerilerinden bir tanesi ise kuşkusuz robot vergisidir (Mitha, 2017; Oberson, 2017; Abbott, & Bogenschneider, 2017). Bu konuda ilk öneri Bill Gates’ten gelmiştir. Gates’e göre robotlar nedeniyle işten çıkarılan işgücünü tazmin etmek üzere robot vergisi salınmalıdır (Erdoğan & Karaca, 2017, s. 112).

2.2. Robotların Gelir Dağılımına Etkisi

Robotların gelir dağılımına etkisi, robotların etkilerinin en önemlilerinden bir tanesidir. Bu argümanın altında yatan düşünce şöyledir. İlk olarak artan robotlaşma, çalışanlar ve robotların sahipleri arasındaki gelir farkını robot sahipleri lehine genişletebilecektir. Diğer yandan ise, robotlar genellikle

düşük vasıflı (eğitimi) işçilerin işlerini elinden aldığından ötürü yüksek yeteneğe sahip işçiler istihdam edilmeye devam edebilecektir. Bu nedenle, düşük ve yüksek vasıflı işçiler arasındaki gelir farkı artabilecektir (Mazur, 2018, s. 10-11). Benzer şekilde, düşük vasıflı işçilerin istihdamı sürse dahi ücretleri düşebilecek ve aksine yüksek vasıflı işçilerin ücretleri ise artabilecektir (Lankisch vd., 2019).

Robotların gelir dağılımı eşitsizliğine etkisi konusunda yeni ve gelişen bir literatür bulunmaktadır. Lankisch vd. (2019), 1970 sonrası verilere dayanarak ABD'de robotizasyon ve gelir dağılımını araştırmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, i) teknolojik ilerlemenin olmamasına rağmen sürekli ekonomik büyüme olasılığı vardır, ii) otomasyon düşük vasıflı işçilerin gerçek ücretlerini düşürür ve yüksek vasıflı işçilerin ücretlerini bile azaltma potansiyeline sahiptir, iii) otomasyon vasıf primini (vasıf yükseldikçe artmaktadır) arttırır. Öte yandan Zhang (2019) oluşturduğu modelde, işgücü ile robotlaşan üretimdeki sermaye arasında ikame esnekliği ne kadar büyüksse (küçüksse), otomasyon da vasıflı ve vasıfsız işçiler arasındaki gelir farkını o kadar arttırmaktadır. Diğer yandan söz konusu fark robot vergisi ile azaltılabilmektedir.

2.3. Robotların Vergi Gelirlerine ve Kamu Harcamalarına Etkisi

Birçok ülkede işgücü üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Örneğin OECD ülkeleri ve Avrupa Birliği ülkelerinde işgücü üzerinden alınan vergilerin (sosyal güvenlik primleri dahildir) toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüzde 50 civarındadır (European Commission, 2019). Benzer şekilde OECD ülkelerinde vergi takozu da yüzde 15 ila yüzde 53 arasında değişmektedir (OECD, 2019). Diğer yandan sermaye ve kurum kazançları üzerinden alınan vergiler, emek üzerinden alınan vergilere oranla hem oran hem de gelir olarak daha düşüktür ve birçok vergi istisnasına haizdir. Bu nedenle robotların sağlayabileceği ekonomik büyümenin sağladığı ek vergi gelirlerinin emek üzerinden alınan vergi kaybını karşılamayabileceği belirtilmektedir (Mazur, 2018, s. 17). Ayrıca robotların tüketim ürünleri yok denecek kadar az olduğu için KDV ve ÖTV'ye katkıları da olmayacaktır. Bu anlamda KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergi gelirlerinde de azalma yaşanabilecektir (Dere, 2018). Bu durum göstermektedir ki, birçok ülkede robotların neden olduğu problemler, kamu gelirlerinde azalmaya neden olabilecektir. Ayrıca yapay zekâ ve robotlar sonucunda karşılaşılan işsizlikle baş etmek için literatür, eğitim ve öğretimi işaret etmektedir; çünkü veriler, robotizasyonun özellikle olağan/düşük vasıflı işçileri etkilediğini göstermektedir. Bu durumda verilecek eğitim önemli düzeyde kamu harcamasını gerektirebilecektir. Diğer yandan işten çıkarılmış işçilere olan kamu desteğine (sosyal harcamalar ve tazminat gibi), işçiler alternatif bir istihdam alanı bulana kadar artan bir talep de olabilecektir. İşsizlerin eğitilmesi ve desteklenmesi ise kamu gelirlerine ihtiyacı arttırabilmektedir.

Özetle, robot vergisi- üretim girdileri arasında vergi tarafsızlığını sağlayarak- işsizlikteki artışı azaltabilecek ve gerekli kamu gelirlerini sağlayabilecektir (Bottone, 2018; Mitha, 2017).

3. ROBOT VERGİSİNİN PROBLEMLERİ

Robotların son yıllarda üretimde ve özelde ise hayatımızda var olması onlara yönelik bazı tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Özel olarak robot vergisini de ilgilendiren bu tartışmalı problemlere aşağıda yer verilmiştir.

3.1. Robotun Tanımı

Robotun tanımlanması konusundaki eksiklikler robot vergisinin önündeki en büyük engellerden birisini oluşturmaktadır. Bu açıdan “robotların” tanımlanması her zaman kolay değildir (Erdoğan & Karaca, 2017, s. 115). Bu bağlamda, robotların vergilendirilmesi için öncelikle robotların global olarak tam olarak tanımlanması problemi ile ilgili geniş araştırmalara ihtiyaç vardır.

Robot vergisinin uygulanabilmesi için robotun açıkça tanımlanması ve özelliklerinin belirtilmesine ihtiyaç vardır. Ancak robot kavramının sınırları günümüzde yasal olarak yeterince belirlenmemiştir (Oberson, 2017, s. 249). Bunun yanında, robotun tanımı ve bir robotu neyin oluşturduğu konusunda net ve kararlaştırılmış bir husus olmamakla birlikte belirli kuruluşlar robotu tanımlamışlardır. Ancak halihazırda tanımlamalarda eksiklikler bulunmaktadır. Bu nedenle global olarak üzerinde anlaşılmalı bir robot tanımı bulunmamaktadır. İlk olarak yapay zekâ bağlamında “duyular”, “düşünceler” ve “davranışlar” gibi terimler üzerinde uzlaşılması gerekmektedir.

Diğer yandan robotlar oldukça çeşitli türde karşımıza çıkabilmektedir. Çoğu otomasyon türü ve robot, genellikle belirli iş kayıplarına doğrudan bağlanamayan teknolojiler içermektedir (Erdoğan & Karaca, 2017, s. 115). Yapay zekâ gibi bazı yazılımsal botlar yanında fiziksel robotlardan da bahsetmek mümkündür. Robotlar ayrıca tele robotlar ve özerk (otonom) robotlar olarak ele alınabilir. Tele robotlar, genellikle insanlar tarafından kontrol edilirken özerk robotlar hareketlerine kendisi karar verebilmektedir. Bir diğer sınıflandırma ise robotları endüstriyel robot ve hizmet robotları olarak iki biçimde ele almaktadır (Tavani, 2018, s. 3-4). Bu anlamda işsizliğe neden olan robotlar olarak literatürde genellikle endüstriyel robotlar vurgulanmıştır (Bottone, 2018; West, 2015; Cords & Prettnner, 2018).

Çeşitli organizasyonlar robotlar ve robotik alanında standartlar ve tanımlar geliştirmiştir. Bunlardan bir tanesi robotlara ve robotik cihazlara ilişkin ISO 8373: 2012 standardıdır. Bu uluslararası standart hem endüstriyel hem de

endüstriyel olmayan ortamlarda çalışan robotlar ve robotik cihazlarla ilgili olarak kullanılan kelimeleri açıklamaktadır.

Genel olarak, bir robot “amaçlanan görevleri yerine getirmek için çevrede hareket eden, bir dereceye kadar otonomluk derecesine sahip iki veya daha fazla eksenle programlanabilir hareketli bir mekanizmadır”. Standart, ayrıca bir robotun kontrol sistemini ve kontrol sisteminin arayüzünü içerdiğini belirtmektedir. Uluslararası Robotik Federasyonu (IFR), ISO standardıyla aynı tanımı kullanmaktadır (Oberson, 2017). Ayrıca Avrupa Parlamentosu Hukuk İşleri Komitesi'nin raporuna göre robot: “Sensörler ile donatılmış ve veri toplayabilmeleri için birbirine bağlanan fiziksel makineler”dir (Mitha, 2017). Avrupa İş Güvenliği ve Sağlığı Ajansı, robotu “genellikle bir bilgisayar programı veya elektronik devre tarafından yönlendirilen, genellikle bir elektromekanik makine olan mekanik veya fiili bir birim” olarak tanımlamıştır (Kaivo-oja, 2014). Diğer yandan bazı araştırmacılar da robotu tanımlamaya çalışmışlardır. Williams (2019, s. 17)'ye göre robot, çeşitli görevleri gerçekleştirmek için programlanabilen çoklu serbestlik dereceli elektromekanik bir cihazdır.

ISO (Uluslararası Standartlar Organizasyonu)'nun tanımına göre “endüstriyel robot”, otomatik olarak kontrol edilen, tekrar programlanabilir (programlanmış veya yardımcı işlevleri, fiziksel değişiklikler olmadan değiştirilebilir), üç ya da daha fazla eksen (robot hareketini doğrusal veya döner modda belirlemek için kullanılan yön)'de programlanabilen, endüstriyel otomasyon uygulamalarının kullanımında bir yerde sabit ya da hareketli olabilen, çok amaçlı manipülatör (mekanik yapı veya kontrol sistemi fiziksel değişikliklerle farklı bir uygulamaya adapte edilebilir)'dür. IFR'nin tanımına göre ise hizmet robotu, imalat işlemleri hariç olmak üzere, insanlara ve ekipmanlara faydalı hizmetler sağlamak için yarı veya tam bağımsız çalışan bir robottur (Neittaanmäki & Ogbechie, 2016).

Bu anlamda endüstriyel robot ve hizmet robotunun ayrımı şu şekilde yapılabilmektedir (Bottone, 2018, s. 4):

- Bir hizmet robotu, endüstriyel otomasyon uygulaması hariç olmak üzere, insanlar veya ekipmanlar için faydalı işler yapan bir robottur.
- Bir kişisel hizmet robotu veya kişisel kullanım için üretilen hizmet robotu, ticari olmayan bir iş için kullanılan, genellikle sıradan kişiler tarafından kullanılan bir hizmet robotudur. Örnekleri hizmetçi robotlar, otomatik tekerlekli sandalyeler, kişisel harekete yardımcı robotlar ve evcil hayvan egzersiz robotlarıdır.
- Profesyonel hizmet robotu veya profesyonel kullanım için üretilen hizmet robotu, genellikle uygun şekilde eğitilmiş bir operatör tarafından kullanılan ve ticari bir iş için kullanılan bir hizmet robotudur.

3.2. Robotlar ve Yasal Kişilik

Vergisel tartışmalardan önce robotların gizliliği ihlal etmesi ve yanlış çalışması gibi problemlerden kimin sorumlu olacağı tartışması, robotlara yasal kişilik verilmeli mi konusunu da beraberinde getirmiştir. Robotlar konusundaki problemlerden ilki etik konulardır. İlk olarak robotlar savaşlarda ve medikal alanda (biyrobotlar) kullanılabilir ve bu durum önemli etik problemlere yol açmaktadır. İkinci olarak, insanlar ve robotların karşı karşıya geldiği durumlarda problemler ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, Mart 2018’de bir uber sürücüsüz araç bir kadını öldürmüştür. Bu ise robotik araçlara ilişkin özel düzenlemelerin gereğini göstermektedir (Bottone, 2018, s. 5).

Robotlara yasal kişilik verilmesi konusunda Avrupa Birliği’nde önemli gelişmeler yaşanmaktadır. 2015 yılında Alain Bensoussan ve Jérémy Bensoussan, robotların yasal bir kişiliğe sahip olması gerektiği fikrini ortaya atmışlardır. Avrupa Birliği’nin Hukuki İşler Komitesi, 31 Mayıs 2016 tarihinde, robotların üretim, ticaret, ulaşım, tıbbi bakım, eğitim ve çiftçilik gibi modern toplumun her alanında kullanımının sonucunda artan önemi ile ilgili bazı yeni konuları ele alan bir taslak rapor yayınlamıştır. Rapor açıkça “robotların özerk ve bilişsel özelliklerinin” geliştirilmesinin “onları çevreleriyle etkileşime giren ve çevreyi önemli ölçüde değiştirebilen ajanlara daha fazla benzettiği” görüşünü açıkça ortaya koymaktadır. Rapor 1 Ocak 2017 tarihinde AB Parlamentosu tarafından kabul edilmiştir. Bu bağlamda, mevcut yasal sistemde, robotlara bir tür “elektronik kişilik” verilmesi ve eylemlerden sorumlu tutulması gibi önemli değişiklikler yapılması öngörülebilir. Bu fikir elbette oldukça tartışmalıdır. Bilim insanlarının bir kısmı robotlara yasal kişilik verilmesi fikrini destekleme eğilimindeyken, diğerleri hala bunun gerekli olmadığına ya da en azından bu aşamada gerekli olmadığına inanmaktadırlar (Oberson, 2017, s. 248).

Robotlarla ilgili ortaya çıkan problemlerden kimin sorumlu olacağı ve robotlara yasal kişilik verilmeli mi sorularına Floridi (2017, s. 4), eski kanunsal yapıları işaret ederek çözüm önermiştir. Floridi (2017)’ye göre, “Eğer robotlar insanlar kadar iyi noktalara gelirlirse ve gelişirlirse, bir kölenin sahibinin o kölenin neden olduğu zararlardan sorumlu olduğu Roma yasaları kadar eski kuralları uyarlayabiliriz. Ancak robotlara yasal kişilik verilmesi onları kontrol etmesi gerekenlerin sorumluluklarını ortadan kaldırır.”

Robotların sorumluluğu ve yasal kişiliği konusunda vergisel açıdan da birtakım düzenlemeler gerekmektedir. Nitekim, robotları veya kullanımlarını vergilendirmek, belirli bir vergi kişiliğini (mükellefiyetini) tanımanın bir sonucudur. Bu nedenle vergi kanunlarında yeni bir tür yasal kişiliğe yer verilerek, robotlara yasal bir kapasite (vergi kapasitesi) verilmesi gerektiği söylenebilmektedir. Oberson (2018, s. 251), Avrupa

Birliği ve ABD'yi örnek verdiği çalışmada vergi yasalarının mükellefiyeti belirlerken her zaman medeni kanunu takip etmediğini, bazen vergileme konusunda yasal kişiliği baz almazken bazen de yasal (tüzel) kişiliği olmayan kuruluşları vergilendirebildiğini belirtmiştir. Benzer bir durum Türkiye konusunda da geçerlidir. Nitekim iş ortaklıkları, tüzel kişiliğe haiz olmadığı halde Kurumlar Vergisine tabidir. Bu durum ise uygulanan vergilerin medeni kanun tarafından belirlenen kişileri bazen takip etmediğini göstermektedir. Bu açıdan vergi kanunları da vergisel amaçlar için robotlara yeni vergi yükümlülüğü tanımlayabilecektir.

3.3. Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, robot vergisinin uygulanmasının önündeki temel engellerden birisini oluşturmaktadır. Ülkelerin, hareketli üretim faktörlerini çekmeye yönelik vergi politikaları uygulamalarını ifade eden vergi rekabeti çerçevesinde ülkeler, nitelikli işgücü, finansal sermaye ve çoğunlukla da doğrudan yabancı yatırımları çekmek için vergi indirimleri ile birlikte vergi teşviklerini hayata geçirmektedirler (Cebeci, 2011, s. 2). Nitekim, son yıllarda ülkeler daha fazla yatırım çekebilmek adına sermaye üzerindeki vergileri azaltmakta özelden ise Kurumlar Vergisi'nde indirime gitmektedir (Öz & Yaraşır, 2009, s. 5). Diğer yandan örneğin OECD ülkeleri ekonomik krizden sonra özellikle ar-ge yatırımları olmak üzere sermaye yatırımlarına yönelik vergisel teşvikler uygulamaya başlamışlardır (Bottone, 2018, s. 14). Bu açıdan robot kullanımına getirilecek bir vergi, şirketlerin vergi yükünü arttıracaktır. Artan vergi yükü şirketlerin vergi düzeyi düşük bölgelere gitmesine neden olabilecektir. Diğer yandan, robot vergisi oldukça hareketli (mobil) olan robotlar nedeniyle vergiden kaçınmaya neden olabilecektir. Şöyle ki, işlerin otomasyonu, genellikle robot sistemlerin çoğunun “bulut” ya da internette barındırılmasını ve uzaktan erişilmesini sağlayan fiziksel bir yapı gerektirmeyen bir yazılım tarafından yaratılır. Bu nedenle robot vergisinin vergiyi kaynaktan kesme yönünde yapılandırılan önerilerine bakıldığında, robotlaşmanın fiziki bir yapısı olmayan yazılımsal türde olması da akılda bulundurulmalıdır (Mazur, 2018, s. 22-23). Bu anlamda, robot vergisi, sermayenin robot vergisinin olmadığı bölgelere gitmesi nedeniyle ancak birçok ülke tarafından uygulandığında başarılı olabilecektir. Bu nedenle, robot vergisinin uygulanması için uluslararası bir iş birliğinin gerekliliği aşikardır (Gasteigera & Prettner, 2017; Johal vd., 2018).

4. ROBOTLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

Robotların vergilendirilmesine ilişkin literatürde birçok alternatif öneriye yer verilmiştir. Söz konusu öneriler şöyledir:

4.1. Robotların Emsal Gelirlerini Vergilendirmek

Robotların pratik ve tüm kesimlerce kabul gören bir tanımının yapılabildiği ölçüde, robotlar için yeni bir yasal kişiliğin oluşturulması, yeni bir vergi kapasitesinin (mükellefiyetinin) tanınmasına yol açabilecektir. Bu durumda robotlar vergisel açıdan yasal sorumluluklara sahip olabilecek ve normalde insanlar tarafından yapıldığında vergiye tabi olacak faaliyetleri (iş, mal ve hizmetlerin transferi) de vergilendirilebilecektir. Uygulanabilecek vergi türü robotun yasal konumuna bağlı olacaktır. Robotun bir şirket tarafından kullanılması ve insanların yerini alması dolayısıyla insanlara maaşlarının ödenmesini engellemesi durumunda, robotların insanlar tarafından yapılan eşdeğer işlerden almaları gereken emsal maaşına ilişkin bir vergi getirilebilir. Başka bir deyişle, vergi, işçilerin, daha sonra robotlara aktarılan işleri yapmak için alabilecekleri varsayımsal maaş miktarına dayandırılabilir. Bu kavram, bir iş sözleşmesine benzer şekilde şirket sahibi (ve robot kullanıcısı) ile robotun kendisi (vergi mükellefi) arasındaki ilişkinin yasal olarak tanımlanmasına dayanacaktır. Burada emsal gelir, insan gücü yerine robotlar kullanılarak elde edilen ekonomik avantaja karşılık gelmektedir. Benzer bir gerekçeye dayanarak, robotlara uygulanan emsal maaşlar üzerindeki bir vergi, robotların insanlara ödenen tazminat, maaş veya ücret ödenmeden değiştirilmeleri gerçeğiyle haklı görülebilir (Oberson, 2017, s. 254).

Robotların faaliyetlerine atfedilebilen gelire vergi uygulandığında, “çifte ekonomik vergilendirme” konusu ortaya çıkabilir. Aslında, çoğu durumda, robotlar zaten kazanç vergisine tabi şirketlere ait olacak ve gelirin en azından bir kısmı iki kez vergilendirilecektir: Birincisi robot seviyesinde, robot kullanımından kaynaklanan emsal maaş veya gelirin vergilendirilmesi ve ikincisi de şirket düzeyinde vergilendirilmedir. Bu konuda potansiyel çözümler vardır. Birincisi, robotların çalışmalarına teorik bir maaş verildiğinde, böyle bir maaş, şirket düzeyinde iki katı ekonomik verginin oluşmaması için bir maliyet olarak düşülebilir olmalıdır. Nitekim, işçilere ödenen maaşlar genel olarak indirilebilir işletme giderleri olarak kabul edilmektedir ve zeki robotlar insanların yerini alacağı için, robotlara uygulanan maaş da aynı şekilde ele alınabilir. Dolayısıyla, uygulanan maaşa, insanlara nakit olarak ödenen maaşla aynı şekilde muamele edilmelidir. İkincisi, mevcut kurallara göre, robotlar çoğu ülkede amortismanı tabi varlıklar olarak kabul edilir. Gelecekte bu düzenleme daha da gerçekçi bir uygulama olabilecektir; çünkü teknolojideki gelişmeler mevcut robotları hızla eski robot durumuna getirebilmektedir. Kanun koyucu, şirket düzeyinde emsal maaşın indirilmesini seçerse, varlık amortismanı ile emsal maaş indirimini bir arada yapılmasını önlemek için uygun bir düzenleme yapmalıdır. Son olarak, robotların faaliyetlerine (emsal maaş) atfedilebilen gelir vergisini toplamak için, işveren (mal sahibi) düzeyinde kaynakta bir vergi mekanizması getirilebilir (Oberson, 2017, s. 254).

4.2. Otomasyon Vergisi Getirmek

İkinci bir seçenek, işçilerin işten çıkarılması oranında artan oranlı bir “otomasyon vergisi” almaktır. Bu uygulamada robotlar nedeniyle işten çıkarılan işçiler oranında vergi artmaktadır (Abbott & Bogenschneider, 2017, s. 170). Ancak uygulamada bazı problemler ortaya çıkabilecektir. Nitekim gerçekte otomasyonda kullanılan teknoloji ile spesifik iş kayıpları kolayca ilişkilendirilemez. Bir robotun belirli işçi veya işçilerin yerini aldığını söylemek pek mümkün değildir (Mitha, 2017).

Alternatif olarak, şirketlerin iş hacmi ve çalışan sayısı ilişkisine bakılarak alternatif bir otomasyon vergisi getirilebilir. Bu öneride vergi, bir şirketin iş hacminin çalışan sayısına oranına bağlı olacaktır. Bu uygulamada, iş hacmi/çalışan oranı büyüdükçe otomasyon vergisi artacaktır. Bu ise istihdam yaratmayı otomasyon kullanmaktan daha çekici kılacaktır. Oranın kar yerine iş hacmine dayanması ise, rakamların manipüle edilme riskini azaltacaktır. Verginin değerlendirileceği referans hacmin manipülasyonunu önlemek için vergi kaçırmayı önleyici kurallara ihtiyaç duyulacaktır. Örneğin, büyük şirketler, son derece kârlı teknolojiye sahip işletmelerini, düşük ücretli, emek yoğun işletmelerle birleştirebilir ve vergi kaçırabilir. Bu ise önlenmesi gereken bir uygulama mahiyetindedir (Mitha, 2017).

Alternatif olarak otomasyon vergisi, kurum kazancının brüt ücret giderine oranı esas alınarak hesaplanabilir. Bulunan tutar belirli sınırı aşarsa, ek vergi alınabilecektir. Otomasyon vergisinin brüt tutarı, firma tarafından otomatik işçiler çalıştırılması nedeniyle kaçınılan ücret vergilerini karşılayacak şekilde tasarlanabilir (Abbott & Bogenschneider, 2017, s. 171).

Otomasyon vergisinin getirilmesinin olası sakıncaları, birçok şirket için esas olarak efektif kurumlar vergisi oranının ve ayrıca vergi sisteminin göreceli karmaşıklığının artmasıdır. İktisat teorisi, daha yüksek oranların ve daha fazla karmaşıklığın uluslararası vergi rekabeti açısından olumsuz olduğunu göstermektedir. Diğer bir sakınca, firmaların yasaların yürürlüğe girdiği tarihten önce çalışan sayısını azaltarak vergiden kaçınmaya çalışabileceğidir (Abbott & Bogenschneider, 2017, s. 170).

4.3. Robotların Emsal Gelirlerini Sosyal Güvenlik Ödemelerine Tabi Tutmak

Emsal bir geliri robotlara tanımlamanın mantıklı bir sonucu bu emsal geliri sosyal güvenlik primlerine tabi tutmaktır. Robotlar işçilerin yerini alırsa, emsal gelirin sosyal güvenlik ödemeleri kapsamına girmesi gerektiğini iddia etmek mümkündür. Bu fikir daha önceleri İspanya’da önerilmiştir. Bir İspanyol sendikası olan Unión General de Trabajadores (UGT), özellikle sanayi şirketlerinde işçilerinin yerini alan robotları kullanan işletmelere bir sosyal güvenlik payı getirilmesini önermiştir. Ancak bu düşünce henüz

erken bir aşamadır ve böyle bir ödemenin temelleri ve hesaplanması hala önemli araştırma alanlarından (Oberson, 2017, s. 255).

4.4. Robotların Faaliyetlerini Katma Değer Vergisine Tabi Tutmak

Bu yaklaşım emsal maaşın robotlara atfedilmesinin bir tamamlayıcısı niteliğindedir. Bu yaklaşımda robotlar, girişimci sayılabildikleri ölçüde, faaliyetleri KDV'ye tabi olabilir. Aslında, robotlar şu anda mal veya hizmet tedariki gibi KDV'ye tabi olan insan faaliyetlerinin çoğunun yerini alabilmektedir. Teorik olarak, firmalardan kullandıkları robotların katma değerlerini izlemelerini istemek ve firmaları mal ve hizmetlerinin satışında daha yüksek bir KDV oranına tabi tutmak mümkündür. Alternatif olarak, iş hacminin çalışan sayısına oranı belirli bir seviyenin üzerinde olan şirketlere mal ve hizmetlerinde daha yüksek KDV oranı uygulanabilir. Ancak bu yaklaşım sonucunda, robotikleşen şirketlerin işçi çalıştırmaya devam eden rakiplerine göre sahip olacağı maliyet veya fiyat, rekabet avantajını azaltacak veya ortadan kaldıracaktır (Mitha, 2017).

Diğer yandan, robotları KDV'ye tabi tutmadan önce, üç ana konu düşünülmelidir. İlk olarak, bir robotun gelecekte KDV kapsamına giren bir girişimci (işletme) olarak kabul edilip edilemeyeceği açıklığa kavuşturulmalıdır. İkinci olarak, robotların faaliyetlerinin nitelikleri tanımlanmalıdır (mal veya hizmet tedariki). Üçüncüsü, bu işlemlerin tedarikinin yapıldığı yer tanımlanmalıdır (Oberson, 2017, s. 256).

4.5. Robot Harcı Getirmek

Başka bir alternatif, devlet tarafından verilen bir hizmetin tazmini veya devlet tarafından verilen ekonomik bir avantajın sonucu olarak robotlar üzerine harç salmaktır. Bu harç türü, devlet altyapısının (örneğin havaalanı kullanımı) veya bir kamu hizmetinden sağlanan belirli avantajların tazmini olarak oldukça olağandır. Başka bir deyişle, buradaki harç, devlet tarafından verilen bir hizmet için mükellef tarafından ödenen bir fiyat olarak görülmektedir. Harcın ödenmesi ile devlet tarafından verilen hizmet ("eşdeğerlik ilkesi" olarak adlandırılır) arasında yeterli bir bağ bulunmalıdır. Bu anlamda, robotlardan harç alınması ve robot kullanımı ile devletten yapılan bir karşılık arasında yeterli bir bağlantıya ihtiyaç duyulacaktır. İlk bakışta, devletlerden elde edilen eşdeğer bir hizmet veya avantaj ile robotlardan harç almak oldukça zor görünmektedir. Bir hizmet harcı, robotların faaliyetlerinin gözetimi ve kontrolü için devlet tarafından uygulanan belirli kayıt işlemleri veya altyapılar için uygulanabilir. Bununla birlikte, robotların faaliyetlerine atfedilebilecek teorik gelir üzerinden telafi edici bir harç alınması fikri eşdeğerlik (denklik) ilkesine aykırı görünecektir. Aslında, böyle bir durumda, bu gibi teorik gelir ile devlet tarafından verilen belirli bir avantaj arasındaki bağlantı çok uzak görünmektedir (Oberson, 2017, s. 258).

Robotlara harç getirmek konusunda diğer bir alternatif olarak, işçileri robotların işe girişini takiben işten çıkaran firmalardan, toplam ücret ödemelerindeki azalmaya veya robot teknolojisine yönelik harcama seviyelerine göre hesaplanan bir harç ödemeleri istenebilir. Bu harç, küçük şirketleri korumak için artan oranlı bir şekilde uygulanabilir. Bu tür harç çeşidi, bazı Amerikan eyaletlerinde, eski işverenlerin işsizlik sigortası programlarına ödemek zorunda oldukları tutarı değerlendirmek için işten çıkarılanların izlendiği sistemde modellenenabilir (Mitha, 2017).

4.6. Kurumlar Vergisi Oranını Yükseltmek

Bir diğer seçenek, verginin sermaye tarafından ödenen kısmının artırılması ve işgücü tarafından ödenen kısmının azaltılması amacıyla Kurumlar Vergisi oranını arttırmaktır. Bu yaklaşımı savunanlar özellikle emek ve sermaye üzerinden alınan vergilerin ağırlığının birbirine yaklaşması gerektiği görüşündedirler. Diğer yandan sermaye geliri emek gelirin'e göre daha orantısız dağılmaktadır (Mazur, 2018, s. 34).

Bu yaklaşımın avantajı, daha yüksek Kurumlar Vergisi oranlarının marjinal yatırım için vergi indirimlerinin nispi değerini artırmasıdır. Burada "marjinal" yatırım, yalnızca vergi sistemi nedeniyle yapılan artan yatırım anlamına gelir. Bu nedenle, çok uluslu şirketler, göreceli olarak daha yüksek değerli vergi indirimlerini talep etmek için vergi cenneti yerine daha yüksek vergi bölgelerine sermaye yatırımı yapabilir. Bu nedenle, kısmen, kârlarını dağıtmayıp sermayelerini arttıran küçük ve büyümekte olan şirketler için, Kurumlar Vergisinin yüksek olması engelleyici bir faktör değildir. Çünkü devam eden vergi indirimleri uygulanacak nihai vergi oranına bakılmaksızın vergi matrahını önemli ölçüde azaltacaktır. Özetle, Kurumlar Vergisi oranındaki artışa robotlardaki yatırım indirimlerinin ortadan kaldırılması eşlik etmediyse, Kurumlar Vergisi oranını yükseltmek, firmaların robotiklere yatırım yapma teşvikini arttıracaktır. Çünkü marjinal yatırım için bu indirimin göreceli değeri artacaktır (Abbott & Bogenschneider, 2017, s. 172).

Kurumlar Vergisi oranını artırmanın sakıncaları iyi bilinmektedir ve aşağıdaki gibi özetlenebilir: Birincisi, Kurumlar Vergisi oranı, şirketlere bir ülkedeki vergi iklimi hakkında bir işaret olabilir ve bu nedenle daha yüksek vergi oranlarının sermaye yatırımı kararında olumsuz psikolojik etkisi olabilir. İkincisi, arttırılmış vergi indirimleri söz konusu olduğunda, Kurumlar Vergisi oranı yüksek olan bölgelerde indirimin göreceli değeri yüksek olacağından, bu faktör daha güçlü bir otomasyon teşviki olacaktır. Bu, Kurumlar Vergisi oranındaki artışın diğer tekliflerle birlikte ele alınması gerektiğini göstermektedir. Üçüncüsü, Kurumlar Vergisi oranlarındaki artış, otomasyona gitmeyenler de dahil olmak üzere bütün firmaları etkileyecektir. Dördüncüsü, Kurumlar Vergisi oranlarındaki herhangi bir artış, firmaları vergiyi işçilere veya tüketicilere yansıtmaya zorlayabilecektir. Beşincisi,

artan Kurumlar Vergisi oranları politik olarak imkânsız olabilmektedir (Abbott & Bogenschneider, 2017, s. 173). Son olarak bu verginin artışı emek üzerindeki vergi artışından daha bozucu etkilere sahiptir. Örneğin Kurumlar Vergisi artışı çalışılan saat yanında tasarruf ve yatırımları da etkileyebilmektedir. Bu nedenle etki iki taraflıdır ve ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyebilir. Bu ve benzeri sebeplerle Kurumlar Vergisinin arttırılmasından ziyade azaltılmasını savunan birçok açıklama da mevcuttur (Mazur, 2018, s.34-35).

4.7. Katma Değer Vergisi Oranını Yükseltmek

Robotların üretimde kullanımının azaltılması yönünde gerçekleştirilebilecek olası yollardan biri robotların satın alınmasında ödenecek vergilerin oranlarının arttırılmasıdır. Bu konudaki en önemli vergi artırımını önerilerden bir tanesi Katma Değer Vergisine ilişkindir. Bu konuda Çetinkaya & Akar (2018)'e göre, “şirketlerin robot teknolojisi satın alınması sırasında ödeyecekleri katma değer vergisi oranlarının çok düşük bir oranda arttırılması, bir yandan vergi geliri elde edilmesini öte yandan şirketlerin robot teknolojilerini denemekten vazgeçirmemesi sağlayabilir”.

4.8. İşçi Geliri Üzerindeki Vergileri Azaltmak

Birçok ülkede işçi gelirleri üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturduğundan, robotlar üzerine vergi koymak yerine alternatif olarak işçi gelirleri üzerinden alınan vergiler de azaltılabilmektedir.

İşgücü geliri üzerindeki vergileri azaltmanın birçok faydasından bahsetmek mümkündür. İlk olarak faydalarına bakılacak olursa, işgücü gelirlerinden alınan vergilerin azaltılması ve kaldırılması, vergi sistemi tarafından yaratılan işe alım konusundaki isteksizliği azaltacaktır. Aynı zamanda, işçilerin vergi sonrası ücretlerini artırarak işçilerin ekonomik refahını potansiyel olarak arttıracaktır. İşçi ücretleri üzerinden alınan vergilerin kaldırılması veya azaltılması emek üzerinden alınan vergiler ile sermaye üzerinden alınan vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki ağırlıklarının da birbirine yaklaşmasına neden olabilecektir (Mazur, 2018, s. 27-28).

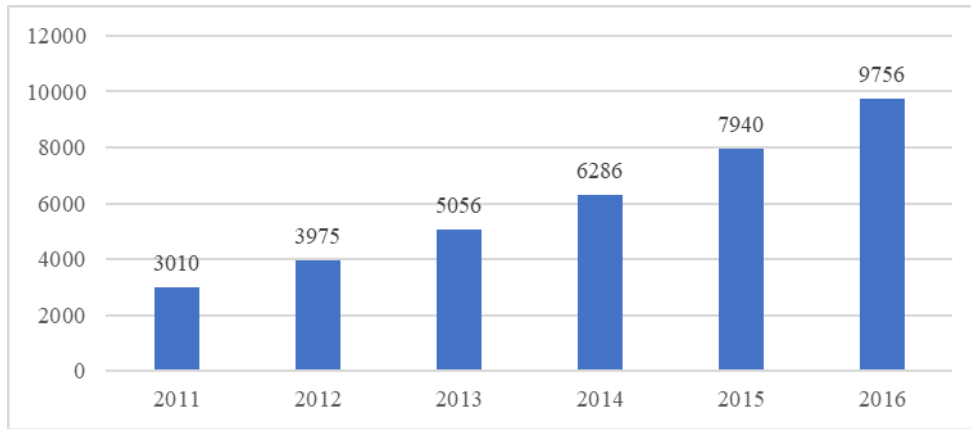
Ancak işçi ücretleri üzerindeki vergi ve diğer gelirlerin kaldırılması özellikle birçok ülkede bu gelirlerin vergi gelirleri içinde önemli bir yeri olduğu düşünüldüğünde vergi gelirlerini önemli ölçüde azaltabilecektir. Bu nedenle ücretler üzerinden alınan vergilerin azaltılması veya kaldırılması ile günümüz koşullarında (yani halihazırda robotun tanımı, yasal kişiliği vb. konularında problem var iken) uygulanabilecek olan robot vergilerinin de yürürlüğe girmesi ve gelir açığını kapatması gerekmektedir. Uygun ve olası gelir kaynakları arasında robotların satın alınmasındaki KDV'nin arttırılması veya da kurumlar vergisi oranını yükseltmek sayılabilmektedir.

Diğer yandan işçi gelirleri üzerindeki vergileri düşürmek otomasyona ya da robotlaşmaya giden veya gitmeyen tüm şirketleri etkileyecektir. Örneğin robot vergisi konusundaki literatür, hizmet sektöründe kullanılan servis robotlarından ziyade sanayi sektöründe sıklıkla kullanılan endüstriyel robotları konu almaktadır. Bu nedenle bu tür bir verginin kaldırılması veya azaltılması hedef sektör dışında (örneğin otomasyonun en yoğun olduğu otomobil sektörü) hedef dışı sektörleri de etkileyecektir.

5. TÜRKİYE'DE ROBOT VERGİSİ POTANSİYELİ

Robot vergisinin temel tezi ve gerekçelerine göre, bir ülkede robot vergisinin uygulanabilmesi için o ülkede robotların işçi istihdamını azaltarak işsizliğe neden olması, bunun yanında gelir dağılımını bozması gerekmektedir. Artan işsizlik ise emek üzerinden alınan vergiler ve sosyal güvenlik ödemelerini azaltacak ve bunun sonucunda kamu gelirleri azalabilecektir. Dolayısıyla Türkiye'de robot vergisinin potansiyelini değerlendirmek için öncelikle robotlar ve işsizlik arasındaki ilişkinin irdelenmesi gerekmektedir. Türkiye'de bu konuda yapılan çalışmalar, direkt olarak robotların etkisini ele almamakla birlikte genellikle ar-ge harcamaları ve teknolojinin işsizliğe etkisini araştırmışlardır (Alper, 2017; Göktürk, 2015). Bu konuda Alper (2017), bilgi ve iletişim teknolojilerinin Türkiye'de işsizliği azalttığı sonucuna ulaşırken Göktürk (2015), Türkiye'de teknolojinin (ar-ge) işsizlik ve istihdama etkisini tespit edememiştir.

Türkiye'de robotlaşmanın tespit edilebilmesi için kullanılan robot sayılarının gelişimine bakmak gerekmektedir. Bu anlamda, Grafik 1'den Türkiye'de her yıl kurulan robot sayılarına bakıldığında Türkiye'de robotlaşmanın arttığı söylenebilmektedir. Nitekim robot sayısı her yıl artış göstermiştir. 2011 yılında 3010 olan robot sayısı 2016 yılında 9756 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum Türkiye'de robotlaşmanın arttığını göstermektedir.



Grafik-1: Türkiye'de Yıllara Göre Kurulu Robot Sayıları (2011-2016)

Kaynak: Stendüstri (2018). Türkiye'de kaç robot çalışıyor? Çevrimiçi
<https://www.stendustri.com.tr/robot-yatirimlari/turkiye-de-kac-robot-calisiyor-h92209.html>

Türkiye’de robotlaşma artma eğiliminde olsa da dünya ile karşılaştırıldığında Türkiye’de robotlaşmanın birçok ülkeden geride olduğu görülmektedir. Örneğin IFR’ye göre 2016’da 10.000 işçi başına düşen kurulu endüstriyel robot sayısında dünya ortalaması 74’tür. Türkiye’de ise söz konusu sayı 23’tür. Robotlaşma konusunda ise başı 631 robot ile Güney Kore, 488 robot ile Singapur, 309 robot ile Almanya ve 303 robot ile Japonya çekmektedir. Diğer yandan IFR’ye göre dünya ortalamasının üzerinde olan ülkelerin birçoğu Avrupa Birliği (Almanya, Fransa, İngiltere gibi) ülkesidir (IFR, 2018).

Robot vergisi tartışması bölümünden hatırlanacağı üzere robot vergisinin tartışıldığı ülkeler genellikle kullanımı açısından önde gelen ülkelerdir. Dolayısıyla bu ülkelerde robotların işsizliğe daha çok sebep olabileceği beklenebilmektedir. Nitekim McKinsey & Company (2017)’nin raporuna göre robotların insanların yerini almasının sonucunda oluşan işsizlik oranı ülkeler arasında büyük farklılıklar göstermektedir. Bu anlamda, gelişmiş ekonomiler, otomasyondan gelişmekte olan ülkelere göre daha fazla etkilenmektedir. Aynı raporun projeksiyonuna göre Türkiye’de 2030’a kadar otomasyon nedeniyle ortadan kalkacak istihdam alanı yüzde 16 civarındadır. Bu rakam gelişmiş ülkelere göre oldukça düşüktür. Ayrıca Price Waterhouse Coopers (PWC) (2018)’e göre Türkiye’nin kısa vadede robotik ve otomasyon nedeniyle yaşanabilecek bir işsizliğe maruz kalma olasılığı oldukça düşüktür. Ancak bu risk otomasyonun ilerleyen aşamalarında artabilecektir. Bu bulguları destekler nitelikte McKinsey araştırmacıları tarafından yapılan bir araştırmada Türkiye, otomasyon potansiyeli en yüksek olan ülkeler arasında yer almaktadır. Ayrıca, Türkiye gibi genç nüfusa sahip gelişen ülkelerin, global olarak rekabetçi kalabilmeleri için otomasyonun yanında verimliliği de arttıran önlemler alması gerekmektedir (Chui vd., 2017).

Diğer yandan, Türkiye’de teknoloji ithalatı önemli düzeydedir (TİM, 2017, s. 81) ve bu durum cari açığı arttırmaktadır. Bu nedenle Türkiye’de teknoloji üretimi ve ihracatına ilişkin önemli devlet destekleri söz konusudur. Türkiye’de teknoloji açığının neden olduğu yapısal problemler ise birçok çevre tarafından kabul edilmektedir (Yülek, 2018; Hürriyet, 2018). Konu bu açıdan incelendiğinde Türkiye halihazırda teknoloji ve robot ithal eden bir ülke olarak, robotları ve yüksek teknolojiyi vergilendirmekten ziyade üretimi ve kullanımını arttırmayı hedeflemektedir. Nitekim, Ekonomi Bakanlığı 2018-2022 Stratejik Planı’nda da yüksek teknoloji ve ar-geye dayanan ürünlere yönelik hedefler söz konusudur (Ekonomi Bakanlığı, 2018, s. 75-77).

Bu konuda yapılan tartışma göstermektedir ki, Türkiye'de robot vergisi açısından önemli bir potansiyel bulunmaktadır. Nitekim Türkiye'de uzun vadede önemli bir otomasyon ve robotik potansiyeli bulunmaktadır. Ancak güncel durumda Türkiye'de robotlaşma oldukça düşüktür ve Türkiye'nin robotları vergilendirmesi ekonomik büyümesi açısından problemlere neden olabilecektir. Bu açıdan kısa vadede robotları vergilendirmek için henüz bir gerekçe yok iken, robot vergisi uzun vadede ele alınması gereken önemli bir potansiyel taşımaktadır.

Son olarak Türkiye'den robotlaşma konusunda büyük bir farkla önde olan gelişmiş ekonomiler bile robotlaşma ve teknolojiye yatırım yapmaya devam etmektedir. Nitekim Avrupa Birliği'nde robot vergisi reddedilmiştir. Diğer yandan, 2017 yılında ABD'de yürürlüğe giren 'Vergi İndirimi ve İşgücü Kanunu' ile makine ve teçhizat alımlarına % 100 indirim imkanı tanınmıştır (Dere, 2018). Bunun yanında son dönemdeki teknoloji atılımıyla bilinen Çin, yapay zeka ve otomasyonda dünya lideri olmayı hedeflemektedir (Made in China 2025 Projesi bu konuya ilişkindir). Tüm bu gelişmeler robotlaşmada üst sıralarda olan gelişmiş ülkelerin bile hala otomasyona ve teknolojiye önem verdiğine işaret etmektedir. Bu açıdan gelişmiş ülkelerin bu tutumu Türkiye'de de kısa vadede robot vergisi olasılığının düşük olmasını destekler niteliktedir.

6. SONUÇ

Robotlar gerek çeşitli endüstrilerde ve gerekse de üretimde çeşitli alanlarda karşımıza çıkmaktadırlar. Üretimde verimliliği ve ekonomik büyümeyi arttırabilen robotlara ilişkin çeşitli avantajlar olmasına rağmen, robotlar konusunda temel endişelerden birisi işsizliğe neden olabilmesidir. Robotların işsizliğe neden olduğu ve robotlaşmanın en azından yavaşlatılması gerektiğini savunan temel görüşe göre robotların artan biçimde kullanılması işsizliğe neden olacaktır. Artan işsizlik sonucu gelirleri önemli ölçüde emek üzerinden alınan vergi ve primlere bağlı olan birçok ülkede vergi gelirleri düşebilecek ve sosyal güvenlik sisteminde açıklar oluşabilecektir. Diğer yandan işçilerin teknolojiye uygun hale getirilmesi amacıyla eğitilmesi ve işsiz kalanlara yardım edilmesi, kamu harcamalarını arttıracaktır. Bu nedenle robotların insanların yerini alması devletlere mali yükler getirebilecektir.

Devletlerin artan robot kullanımı ile mali açıdan zor duruma düşmesini önleyecek yollardan birisi ise robotların vergilendirilmesidir. Ancak belirtmek gerekir ki dünya buna henüz hazır değildir. Çünkü robotların tanımlanması ve özelliklerinin ayrıntısı ile belirlenmesi alanında geniş bir boşluk varken robotlara vergisel amaçlarla yasal kişilik verilip verilmeyeceği halen tartışma konusudur. Üçüncü ve en önemli konu ise

robot vergisinin bir veya birkaç ülkenin uygulaması ile değil global olarak uygulanması ile başarıya ulaşacağı gerçeğidir.

Robotların vergilendirilmesi için yasal boşlukların doldurulması gerektiği ve global bir birliktelik gereği açık iken diğer yandan akla gelen soru tüm ülkelerin robot vergisine ihtiyaç duyup duymayacağıdır. Bu soruya Türkiye özelinde cevap arayan bu çalışmada yer verilen literatüre göre robotların işsizliğe neden olma problemi, genel olarak teknoloji yoğun olan gelişmiş ülkelerde daha baskın olarak hissedilmektedir. Türkiye’de ise henüz robotlaşma dünya ortalamasının çok altındadır. Ayrıca Türkiye’nin rekabetçiliğini ve ekonomik büyüme oranlarını yüksek tutabilmek için teknolojiye özelle ise robotlara ihtiyacı vardır. Bu açıdan kısa dönemde robot vergisi Türkiye için uygun görülmemektedir. Bu bulgu diğer yandan Çetinkaya ve Akar (2018)’in bulgusu ile de uyumludur. Uzun dönemde ise Türkiye’de önemli derecede otomasyon beklenmektedir. Bu durum ise Türkiye’de uzun dönemde robot vergisinin tartışılabilirliğini göstermektedir.

Türkiye’de uzun dönemde tartışılabilir olan robotlaşmanın negatif etkilerini elimine etmek için önerilebilecek en önemli uygulama ise işçi gelirleri üzerindeki vergilerin azaltılmasıdır. Nitekim işçi ücretleri üzerinden yapılan kesintiler ülkemiz açısından büyük vergi kayıplarına neden olan kayıtdışı ekonominin kontrol altına alınmasına ve vergi gelirlerinin artırılabilmesine yol açabilecektir. Diğer yönden ülkemizde yer alan işsizlik göz önüne alındığında, söz konusu vergilerde yaşanan azalmanın istihdamı arttırabileceği de belirtilebilir (Tağ, 2007). Bu nedenle ülkemizde uygulanabilecek en önemli politikalardan birisi işgücü üzerindeki vergilerin azaltılmasıdır.

KAYNAKÇA

- Abbott, R. & Bogenschneider, B. (2017). Should robots pay taxes? Tax policy in the age of automation. *Harvard Law & Policy Review*, 12, 145-175.
- Acemoglu, D. & Restrepo, P. (2018). *Robots and jobs: Evidence from US labor markets*. Çevrimiçi <https://economics.mit.edu/files/15254>
- Alper, F. Ö. (2017). Bilgi ve iletişim teknolojilerinin ekonomik büyüme ve işsizlik üzerine etkisi: Seçilmiş AB ülkeleri ve Türkiye örneği. *Yasama Dergisi*, 12(36), 45-65.
- Bottone, G. (2018). A tax on robots? Some food for thought. *DF Working Papers*, No. 3.

Carbonero, F., Ernst, E. & Weber, E.(2018). Robots worldwide: The impact of automation on employment and trade. *ILO Research Department Working Paper*, No. 36.

Cebeci, K. (2011). *Küresel vergi rekabeti: Kurumlar vergisi üzerine karşılaştırmalı bir analiz* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.

Chiacchio, F., Petropoulos, G. & Pichler, D. (2018). The impact of industrial robots on EU employment and wages: A local labour market approach. *Bruegel Working Paper*, Issue 2.

Chui, M., Manyika, J., & Miremadi, M. (2017). *The countries most (and least) likely to be affected by automation*. Çevrimiçi <https://hbr.org/2017/04/the-countries-most-and-least-likely-to-be-affected-by-automation>

Cords, D. & Prettnner, K. (2018). Technological unemployment revisited: Automation in a search and matching framework. *Hohenheim Discussion Papers in Business, Economics and Social Sciences*, No. 19-2018.

Çetinkaya, G. & Akar, S. (2018). Should Robots Pay Taxes? Evaluation for Turkey. Akar, S. & Şenbel Eser, D.(Eds.) içinde *Current debates in public finance & public administration*, no. 27, (ss. 45-57), London: IJOPEC Publication.

Dauth, W., Findeisen, S., Südekum, J. & Wößner, N. (2017). German robots – the impact of industrial robots on workers. *IAB Discussion Paper*, No. 30/2017.

Dere, B. (2018). Robotlardan Vergi Alınabilir mi? <https://www.lawtudent.com/makale/robotlardan-vergi-alinabilir-mi/>

Erdoğan, M. M. & Karaca, C. (2017). The Fourth Industrial Revolution and a Possible Robot Tax. Berksoy, İ., Dane, K. & Popović, M. (Eds.) içinde *Institutions & economic policies : effects on social justice, employment, environmental protection & growth*, (ss. 103-122), London: IJOPEC Publication.

European Commission (2019). *Taxes on labour*. Çevrimiçi https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en

Floridi, L. (2017). Robots, jobs, taxes, and responsibilities. *Philosophy & Technology*, 30(1), 1-4.

Gasteigera, E. & Prettnner, K. (2017). A note on automation, stagnation, and the implications of a robot tax. *Freie Universität Berlin School of Business and Economics Discussion Paper*, No. 2017/17.

Göktürk, M. G. (2015). *Teknolojinin işsizlik ve istihdam üzerine etkileri: Türkiye örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Nevşehir Hacı Berktaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Nevşehir.

Hürriyet (2018). *Bakan Özlu: Türkiye'nin tek açığı teknoloji*. Çevrimiçi <http://www.hurriyet.com.tr/bakan-ozlu-turkiyenin-tek-acigi-teknoloji-40816701>

IFR (2018). *Robot density rises globally. IFR press releases*. Çevrimiçi <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/robot-density-rises-globally>

Johal, S., Thirgood, J., Urban, M. C., Alwani, K. & Dubrovinsky M. (2018). Robots, revenues & responses Ontario and the future of work. *Mowat Research*, No.167.

Kaivo-oja, J. (2014). *The future of work and robotics*. Çevrimiçi <https://osha.europa.eu>

Lankisch, C., Prettnner, K. & Prskawetz, A. (2019). How can robots affect wage inequality?, *Economic Modelling*. Çevrimiçi <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2018.12.015>

Lynch, K. (2018) *AI and robotics may change tax job duties*. Çevrimiçi <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/ai-and-robotics-may-change-tax-job-duties.aspx>

Mazur, O. (2018). Taxing the robots. *Pepperdine Law Review*. 46, Forthcoming; *SMU Dedman School of Law Legal Studies Research Paper*.

McKinsey & Company (2017). *Jobs lost, jobs gained: Workforce transitions in a time of automation*. Çevrimiçi <https://www.mckinsey.com>.

Mitha, S. (2017). *Robots, technological change and taxation*. Çevrimiçi <https://www.taxjournal.com>.

Neittaanmäki, P. & Ogbechie, A. (2016). *Industrial and service robots*. Çevrimiçi <https://www.jyu.fi/it/fi/tutkimus/julkaisut/it-julkaisut/industrial-and-service-robots.pdf>

Oberson, X. (2017). Taxing robots? From the emergence of an electronic ability to pay to a tax on robots or the use of robots. *World Tax Journal*, 9(2), 247-261.

OECD (2019). *Tax wedge*. Çevrimiçi <https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm>

Öz, E. & Yaraşır, S. (2009). *Global bir kavram: Vergi rekabeti*. Çevrimiçi

PWC (2018). *Will robots really steal our jobs? An international analysis of the potential long term impact of automation*. Çevrimiçi

https://www.pwc.com/hu/hu/kiadvanyok/assets/pdf/impact_of_automation_on_jobs.pdf

Qureshi, M. O. & Syed, R. S. (2014). The impact of robotics on employment and motivation of employees in the service sector, with special reference to health care. *Safety and Health at Work*, 5, 198-202.

Ren, H., Zhou, S., Hu, A. & Cheng, H. (2018). *Industrial robots and jobs turnover: Evidence from Chinese firm level data*. Çevrimiçi https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3213959

Tağ, Z. (2007). *Türkiye'de vergi politikasının işgücü piyasası ve istihdam üzerindeki etkileri*. DPT Planlama Uzmanlığı Tezi, Ankara.

Tavani, H. T. (2018). Can social robots qualify for moral consideration? Reframing the question about robot rights. *Information* 9(73), 1-16.

TİM (2017). *Ekonomi dış ticaret raporu 2017*. Çevrimiçi http://www.tim.org.tr/files/downloads/Raporlar/T%C4%B0M_Ekonomi_Raporu_2017.pdf

Walker, J. (2019). *Robot tax – A summary of arguments “for” and “against”*. Çevrimiçi <https://emerj.com/ai-sector-overviews/robot-tax-summary-arguments/>

West, D. M. (2015). *What happens if robots take the jobs? The impact of emerging technologies on employment and public policy*. Çevrimiçi <https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/robotwork.pdf>

Williams, B. (2019). *An introduction to robotics*. Çevrimiçi <https://www.ohio.edu/mechanical-faculty/williams/html/PDF/IntroRob.pdf>

Yülek, M. (2018). *11. kalkınma planı ve Türkiye'nin robotları*. Çevrimiçi <https://www.dunya.com/kose-yazisi/11-kalkinma-plani-ve-turkiyenin-robotlari/401624>

Zhang, P. (2019). Automation, wage inequality and implications of a robot tax. *International Review of Economics & Finance*, 59, 500-509.

SUKUK VE ORTAKLIĞA DAYALI KİRA SERTİFİKALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Prof. Dr. Ali DERAN^a
Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2019; 12 (3): 907-927

ÖZ

Yatırım yapmak isteyen ancak yapılan yatırım karşılığında faiz geliri elde etmek istemeyen bireysel ve kurumsal yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ortaya çıkan katılım bankaları ve bazı özel finans kuruluşları faizsiz finansal araç olarak ifade edilen ürünleri yatırımcıların kullanımına sunmaktadır. Yatırımcıların kullanımına sunulan bu ürünlerden bir tanesi de faizli tahvillere alternatif olarak ortaya çıkan, dünyada ve ülkemizde yaygın olarak kullanılan ve uluslararası piyasalarda sukuk, ülkemizde ise kira sertifikası olarak bilinen faizsiz finansman aracıdır. Bu çalışmanın amacı, sukuk kavramının açıklanması ve ortaklığa dayalı kira sertifikalarının muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle sukuk kavramı, sukukun tarafları, özellikleri ve türleri açıklanmıştır. Daha sonra, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından ortaklığa dayalı kira sertifikaları olarak ifade edilen kira sertifikalarının bir uygulama örneği aracılığı ile kaynak kuruluş, varlık kiralama şirketi ve yatırımcılar açısından muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Katılım Bankacılığı, Sukuk, Kira Sertifikası, Ortaklığa Dayalı Kira Sertifikası, Muhasebeleştirme.

JEL Kodları: G20, G21, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Deran, A., Beller Dikmen, B. (2019). Sukuk Ve Ortaklığa Dayalı Kira Sertifikalarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 907-927.

* Makalenin gönderim tarihi: 14.11.2018; Kabul tarihi: 30.12.2018, iThenticate benzerlik oranı %19

^a Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, alideran@gmail.com,

ORCID: [0000-0001-5377-6740](https://orcid.org/0000-0001-5377-6740)

^b Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, b.beyhanbeller@gmail.com,

ORCID: [0000-0003-2260-6321](https://orcid.org/0000-0003-2260-6321)

ACCOUNTING OF SUKUK AND LEASE CERTIFICATES BASED ON PARTNERSHIP

ABSTRACT

Participatory banks and some private financial institutions, which have emerged with the aim of meeting the needs of individual and institutional investors who want to make an investment but do not want to earn interest income, offer products regarded as an interest-free financial instrument, to investors. One of those products offered to the investors is interest-free finance instrument emerged as an alternative to active bonds, widely used around the world and in our country, and known as sukuk in international markets and lease certificate in our country. The purpose of this study is to explain the concept of sukuk and to establish the basis of accounting for lease certificates based on partnership. For this purpose, firstly the concept of sukuk, its parties, features as well as types have been explained. Later, accounting procedures of lease certificates, which are also defined as lease certificates based on partnership by Capital Markets Board, have been carried out through an application example in terms of source institution, asset leasing company and investors.

Keywords: Participatory Banking, Sukuk, Lease Certificate, Lease Certificate Based On Partnership, Accounting.

JEL Codes: G20, G21, M41.

1. GİRİŞ¹

Dünyada ve ülkemizde fon kullanımı ile gelir elde etmek isteyen kişi ya da kuruluşların bu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla varolan finans kurumlarının temelinde faiz yer almaktadır. İslam dini ise, nakit ve nakit benzerleri ile yiyecek ve içecek mallarında verilenden fazlasının alınmasını faiz olarak ifade etmekte ve faizi haram kılmaktadır. Bu durum, Müslüman ülkelerde faizin yer almadığı bir finans sisteminin İslami finans kurumları olarak ifade edilen kurumlar tarafından oluşturulmasını sağlamıştır (Ağkan, 2018: 235 - 236). Bu kurumlar; genel olarak katılım bankacılığının çalışma prensipleri olarak ifade edilen; mutlak riskin olduğu ve bu riski sermayesini ödünç olarak veren kişilerin üstlendiği, fonların sosyal anlamda katkı sağlayacak işlerin finanse edilmesinde kullanıldığı, faizin yasaklandığı ve sermaye ile ilişkili olması gibi prensipler doğrultusunda çalışmalarını gerçekleştirmektedir (Özulucan ve Deran, 2009: 88).

Katılım bankaları ve bazı özel finans kurumlarının faizli tahvillere şeriat uyumlu bir alternatif bulma arayışı, tahviller ile benzer özellikleri olan ve çağdaş bir finansal araç olarak ifade edilen sukukun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu kurumların yanı sıra hükümetler ve şirketler de altyapı, gayrimenkul geliştirme, varlık edinimi ve sosyo – ekonomik projelerinin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla faizsiz bir finansman aracı aramışlardır. Bu ihtiyaçlar doğrultusunda hükümetler ve şirketler de sukuku kullanmaya başlamışlardır (COMCEC, 2018: 9).

¹ Bu çalışma, 8 Ekim 2018 tarihinde düzenlenen I. Uluslararası Sigortacılık, Bankacılık ve Finans Sempozyumu'nda bildiri olarak sunulmuştur.

Çalışmanın amacı, sukuk kavramının açıklanması ve ortaklığa dayalı kira sertifikalarının muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle sukuk kavramı, sukukun tarafları, özellikleri ve türleri açıklanmıştır. Daha sonra, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından ortaklığa dayalı kira sertifikaları olarak ifade edilen kira sertifikalarının bir uygulama örneği aracılığı ile kaynak kuruluş, varlık kiralama şirketi ve yatırımcılar açısından muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmiştir. Çalışmadaki muhasebeleştirme işlemleri, ülkemizde bulunan işletmelerin çoğunluğu tarafından uygulanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.

2. SUKUK KAVRAMI, SUKUKUN TARAFLARI ve ÖZELLİKLERİ, SUKUK TÜRLERİ

Çalışmanın bu bölümünde, sukuk kavramı, sukukun tarafları ve özellikleri, sukuk türleri ile ilgili olarak kavramsal bilgilere yer verilmiştir.

2.1. Sukuk Kavramı

Sukuk; sakk kelimesinin kökünden gelmekte, finansal araç şeklinde kullanılmakta ve İslami yasalara uygun olarak çıkarılmaktadır (Abdullahı, 2013: 5). Bu doğrultuda, İslami tahvil anlamını da taşıyan sukuk, yatırımcılarına gerçek bir varlık üzerinde mülkiyet hakkı sağlayarak bu varlıktan gelir elde etmelerine imkan tanıyan bir yatırım aracı olarak değerlendirilmektedir (Yean, 2011: 3). Tasarruflarını faizsiz bir yatırım aracı ile değerlendirmek isteyen kişi ya da kuruluşların kullandığı sukuk kavramı farklı kurumlar tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- İslami Fıkıh Akademisi Konseyi'nin 1988 yılındaki dördüncü oturumunda alınan kararlardan biri olan 30 numaralı Karar'a göre sukuk; sermaye sahipliğinin ispatını taşıyan ve eşit değerleri temsil ederek sahibi adına tescil edilen senetler olarak tanımlanmıştır (Bafra, 2016: 59).
- 1991 yılında kurulan ve küresel İslami finans sektörü için standart geliştirme ve çıkarma işlemlerinden sorumlu olan İslami Finans Kurumları Muhasebe ve Denetim Organizasyonu (Accounting and Auditing Organization for İslamic Financial – AAOIFI) tarafından "Sukuk; mevcut mal, menfaat veya hizmet ya da belirli / varolan bir proje ya da özel bir yatırım faaliyeti halinde bulunan varlıklar üzerinde yaygın ortak mülkiyetin ifade edildiği ve eşit değerli olarak ihraç edilen sertifikalar" olarak tanımlanmıştır (Tekneoğlu, 2016: 25).

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 7 Haziran 2013 tarihinde 28670 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kira Sertifikaları Tebliği’nin 3. Maddesinde kira sertifikası olarak ifade edilen Sukuk; “Her türlü varlık ve hakkın finansmanını sağlamak amacıyla varlık kiralama şirketi tarafından ihraç edilen ve sahiplerinin bu varlık veya haktan elde edilen gelirlerden payları oranında hak sahibi olmalarını sağlayan menkul kıymet” olarak tanımlanmıştır (SPK, Madde 3).

Bir önceki paragrafta yapılan tanımlardan yola çıkarak sukuku, yatırımcıların faiz geliri elde etmeden herhangi bir varlık ya da hak ile ilgili olarak finansman sağlamaya yarayan sertifikalar olarak ifade etmek mümkündür. Sukukun geçmişten günümüze kadar olan gelişim sürecinin ana aşamalarını Tablo-1’deki gibi göstermek mümkündür (COMCEC, 2018: 11):

Tablo-1: Sukukun Gelişiminin Ana Aşamaları

Tarihi Süreç / Sukukun Klasik Kullanımı	Emevi Halifeliği döneminde Marwan İbn el-Hakam yönetiminde sukuk olgunlaştırıldığında malları / tahılları almaya hak kazanan mal / tahıl kuponları olarak çıkarılmıştır.
	Osmanlı İmparatorluğu (1299 - 1923), 1775’ten sonra kamu borçlarını finanse etmek için esham olarak bilinen mali sertifikaları çıkarmıştır.
1990’lı yıllardan önce / Sukuk Geliştirmede İlk Denemeler	1978 yılında Ürdün’de Muqaradah tahvilleri verilmiştir.
	1980 yılında Pakistan’da Katılım Dönemi Sertifikaları verilmeye başlanmıştır.
	1983 yılında Malezya Hükümeti tarafından ilk olarak Hükümet Yatırım Sorunları teklif edilmiştir.
	1984 yılında Türkiye’de Gelir paylaşımlı sertifikalar yayınlanmıştır.
	Bu süreçte aktif piyasa geliştirme dönemi ortaya çıkmamıştır.
1990 – 2000 / İlk Sukuk İhraçları	1990 yılında Shell MDS Malezya tarafından verilen ilk kurumsal sukuk ihraç edilmiştir.
	Esas olarak Malezya’da küçük yerel ihraçlar gerçekleştirilmiştir.
	Teori ve model oluşturma dönemi olarak ifade edilen bu süreçte aktif piyasa gelişimi yoktur.
2001- 2016 / Sukuk Piyasasının Ortaya Çıkışı	2001’de Bahreyn hükümetinde ilk bağımsız ijarah sukuku piyasası ortaya çıkmıştır.
	Malezya Hükümeti tarafından ilk derece uluslararası varlık bazlı ijarah sukuk ihraç edilmiştir.
	Perakende sukuk, kalıcı sukuk, ikincil sukuk, SRI sukuk gibi daha yenilikçi ürünler geliştirilmiştir.

2017 – Gelecek / Sukuk Piyasasının Genişletilmesi	Sukuk için güçlü yatırımcı iştahı oluşmuştur.
	Helal endüstrisinin büyümesi sukuk pazarının genişlemesine yol açmıştır.
	Daha fazla yargı yetkisi için, ihraççı gruplara katılmaktadır.
	Daha fazla yenilik beklenmektedir.

Kaynak: (COMCEC Coordination Office, 2018: 11).

Tablo-1.'de görüldüğü gibi, sukukun gelişim süreci; tarihi, 1990'lı yıllardan önce, 1990 – 2000 yılları arası, 2001 – 2016 yılları arası ve 2017- gelecek olmak üzere beş grupta sınıflandırılmaktadır. Sukukun klasik kullanımı olarak ifade edilen tarihi süreç; Emevi Halifeliği döneminde çıkarılan kuponlar ile başlamakta ve Osmanlı İmparatorluğu döneminde 1775'ten sonra çıkarılan mali sertifikaları da kapsamaktadır. Sukuk geliştirmede ilk denemeler olarak ifade edilen 1990'lı yıllardan önceki süreç; Ürdün, Pakistan, Malezya ve Türkiye'de çıkarılan tahvil ve sertifikaları kapsamaktadır. 1990 – 2000 yılları arasında ise, ilk sukuk ihraçları Malezya'da gerçekleştirilmiştir. 2001 – 2016 yılları, Bahreyn ve Malezya Hükümetleri tarafından çıkarılan sukuklar ile sukuk piyasasında yenilikçi ürünlerin oluşturulduğu dönemdir. 2017 yılından sonra helal endüstrisinin gelişmesi ve güçlü yatırımcıların da finansal araç olarak ifade edilen sukuka yönelmesi, sukuk piyasasının genişlemesini ve gelecekte sukuk konusunda daha fazla yeniliklerin yapılması gerektiğini göstermektedir.

2.2. Sukukun Tarafları ve Özellikleri

Faizsiz bir finansal yatırım aracı olan sukuk işleminin gerçekleştirilmesinde genel olarak üç temel taraf bulunmaktadır. Bu tarafları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Bilen, 2016: 253 - 254):

- **Sukuk Sahibi Kaynak Kuruluş (Yükümlü):** Sukuk sahibi kaynak kuruluş, varlıklarını özel amaçlı aracı kurumlara satarak bu satış sonucu elde edilen fonu kullanan kuruluşlardır. Hükümetler, faizsiz finans kuruluşları, bankalar ya da finansal kuruluş olmayan özel sektör işletmeleri sukuk sahibi kaynak kuruluşa örnek olarak verilebilmektedir.
- **Özel Amaçlı Aracı Kurumlar (SPV) - Varlık Kiralama Şirketleri:** Özel amaçlı aracı kurumlar, menkulleştirme sürecinin ve sukuk ihracının yönetilmesi için sukuk ihracını gerçekleştiren ve kaynak kuruluş ile yatırımcılar arasındaki dengeyi sağlayan kurumlardır. Dayanak varlıklar olarak da ifade edilen menkulleştirilmiş varlıklar, sahipleri tarafından, sukuk sahibi adına yönetilmesi ve yatırım sertifikasının çıkarılması amacıyla özel amaçlı aracı kurumlara devredilmektedir.

- **Sukuk Sahipleri (Yatırımcılar):** Sukuk sahipleri, ihraç edilen ya da ikinci el piyasada işlem gören sukukları alan yatırımcılardır. Ülkemizde sukuk yatırımcıları; yurtiçi bireysel yatırımcılar ve kurumsal yatırımcılar olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır (Özeroğlu, 2014: 759):
 - **Yurtiçi Bireysel Yatırımcılar:** Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti vatandaşları ile yurt dışında işçi, serbest meslek ve müstakil iş sahipleri dahil olmak üzere Türkiye’de ikametgah sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yerleşmek amacı ile bir takvim yılı içerisinde ülkemizde devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar da dahil olmak üzere ve kurumsal yatırımcı tanımı dışında kalan tüm gerçek ya da tüzel kişiler yurtiçi bireysel yatırımcı olarak ifade edilmektedir.
 - **Kurumsal Yatırımcılar:** 17 Temmuz 1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun geçici 20. maddesine göre kurulan sandıklar ve kamuya yararlı dernekler, yatırım fonları, özel emeklilik fonları, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları, risk sermayesi yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, aracı kurumlar, bankalar, sigorta şirketleri, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, vakıflar, emekli ve yardım sandıkları kurumsal yatırımcı olarak ifade edilmektedir.

Bir önceki paragrafta tarafları açıklanan sukukun dayanağı olan İslami kurallar ve yapısı gereği sahip olduğu bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Durmuş, 2010: 143 – 144; Bacha and Mirakhor, 2013; Cebeci, t.y.; agis):

- Faizin yasak olmasından dolayı sukuk getirileri faizli değil, kira geliri ya da kar payı şeklinde gerçekleşmektedir.
- Sukukun ihraç edilmesi aşamasında, kanunlar tarafından belirlenen ve sukuk sözleşmesinde yer alan nominal bir değeri bulunmaktadır.
- Sukuk sahibi, sukukun nominal değerinden daha önce belirlenmiş bir oranda ya da belirlenmiş bir miktarda pay alımını gerçekleştiremez.
- Sukuk ile sağlanan fonların tamamı sadece helal ya da şeriata uyumlu faaliyetler için kullanılmalıdır.
- Sukukun piyasalarda dolaşım ve satım işlemlerini kolaylaştırmak amacıyla eşit değerli olarak çıkarılmaktadır.
- Sukukların, ihraççının genel finansal ihtiyaçlarının finanse edilmesi amacıyla kullanılmamasından dolayı, sukuk ile finanse

edilen maddi duran varlıkların açık bir şekilde tanımlanması gerekmektedir.

- Sukuk sahipleri olarak ifade edilen yatırımcıların elde edecekleri gelirler, dayanak varlık aracılığı ile üretilen nakit akışları ile sağlanmalıdır.
- Sukuk yatırımcılarının dayanak varlık ve bu varlıktan sağlanacak nakit akışları üzerinde sahiplik hakkı bulunmaktadır.
- Sukuk yatırımcıları ve sukuk sahipleri başta olmak üzere işlemin tüm taraflarının hak ve yükümlülükleri açık bir şekilde belirtilmelidir.
- Elde edilen kara, sukuk ihracında belirtilen paylaşma oranı doğrultusunda katılan sukuk yatırımcıları, zarara ise ortaklık payı doğrultusunda katılmaktadır.
- Sukuk dışında kalan İslami finans araçlarında olduğu gibi getiri sabitliği olmamalıdır.
- Likit bir finansal araç olarak ifade edilen sukuk türlerinin bazıları ikincil piyasalarda işlem görebilmektedir.

2.3. Sukuk Türleri

İslami Finans Kurumları Muhasebe ve Denetim Organizasyonu tarafından onaylanan sukuk türlerini Tablo-2'deki gibi göstermek mümkündür:

Tablo-2: İslami Finans Kurumları Muhasebe ve Denetim Organizasyonu Tarafından Onaylanan Sukuk Türleri

Sukuk al – ijarah	Sukuk al – murabaha
Sukukıjarahmowsufabıthıma	Sukuk al – musharaka
Sukukmanfaaijarah	Sukuk al – mudaraba
Sukukmanfaaijarahmowsufabıthıma	Sukuk al – wakala
Sukukmilkıyat al - khadamat	Sukuk al – muzra'a
Sukuk al – salam	Sukuk al – musaqa
Sukuk al – ıstisna'a	Sukuk al - muqarasa

Kaynak: (Büyükakın ve Önyılmaz, 2012: 101).

Tablo-2.'de görüldüğü gibi, İslami Finans Kurumları Muhasebe ve Denetim Organizasyonu tarafından onaylanan on dört adet sukuk türü bulunmaktadır. Farklı bir sınıflandırmaya göre ise, sukuk; fonlarının kullanım alanlarına göre ve dayandığı finansman modeline göre iki ana grupta incelenmektedir. Fonlarının kullanım alanlarına göre; proje endeksli, varlığa endeksli ve bilanço endeksli sukuk bulunmaktadır. Dayandığı finansman modeline göre ise; mudaraba, muşaraka, murabaha, selem, istisna, wakala, icara ve karma

sukuk olarak sınıflandırılan sukuk türleri bulunmaktadır (Yılmaz ve Gökgöz, 2015: 25 - 41). Bu sukuk türlerinden salam (Selem) sukuk, istisna sukuk, murabaha sukuk, musharaka sukuk, mudaraba sukuk ve icara sukuk piyasada en yaygın olarak işlem yapılan sukuklar arasında yer almaktadır (Büyükakın ve Önyılmaz, 2012: 101). Yaygın olarak kullanılan bu sukuk türlerini aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür:

- **Selem Sukuk:** Selem kelimesinin anlamı teslim olarak ifade edilmektedir. İslami bir finansal araç olan bu sukuk türü, ileri vadede teslim sözleşmesi söz konusu olduğu zaman kullanılmaktadır. Üzerinde fikir birliği oluşan bir fiyatta, belirlenen kalite ve miktardaki özel bir ürünün satın alınmasına ait anlaşma selem sukuk olarak ifade edilmektedir. Diğer sukuk türlerine göre selem sukukun kullanımı, genellikle tarım ürünlerinin üretimi için ihtiyaç duyulan finansman işlemlerinde ortaya çıkmaktadır (Özeroğlu, 2014: 761; Bilen, 2016: 259).
- **İstisna Sukuk:** İstisna kelimesi, Arapça’da yapmak ya da üretmek anlamlarına gelmektedir. İstisna sukuk, peşin ya da vadeli olarak bir bedel üzerinden herhangi bir malın üretilerek teslim edilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Büyük altyapı projelerinin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla kullanımı yaygın olmasından dolayı, özel altyapı desteğine endeksli sukuk olarak da ifade edilebilmektedir (Bilen, 2016: 259 - 260).
- **Murabaha Sukuk:** Malların toplanan fonlarla peşin olarak alındığı, belirli bir kar oranı eklendikten sonra vadeli olarak satıldığı ve yatırımcının son satış fiyatı üzerinden alacak hakkına sahip olduğu sukuk türüdür (Erkuş ve Çenberlitaş, 2016: 250). Murabaha sukuk, artış anlamını taşıyan ribh kelimesinden gelmektedir. İslami kurallara göre bu sukuk türü, ikincil piyasada işlem yapılabilecek bir finansal araç olarak görülmemektedir (Sa’ad; Ibrahim, and Napiiah, 2016: 1).
- **Muşaraka Sukuk:** Arapça “şerik” kelimesinden türetilen müşaraka kelimesi, ortaklık anlamına gelmektedir. İki ya da daha fazla kişinin belirli bir miktar sermayeyi eşit ya da farklılaştırılmış şekilde bir araya getirmesi sonucu birlikte iş yapmayı ve oluşacak kar ya da zararı paylaşmayı sağlayan sukuk türü müşaraka sukuk olarak ifade edilmektedir (Yılmaz ve Gökgöz, 2015: 29; Dinç, 2017: 1323). Sukuk türlerinde çeşitlendirme yapmak amacıyla 2005 yılında uluslararası düzeyde tanıtımı yapılan müşaraka sukukun ilk uluslararası ihracı, Dubai Metals & Commodities Company (DMCC) tarafından 200 Milyon ABD Doları tutarında gerçekleştirilmiştir (Muhammad Al – Amine, 2008: 11).
- **Mudaraba Sukuk:** Bir bankanın girişimcilere sağlayacağı finansman desteği için fon bulabilmek amacıyla sertifika çıkarmayı tercih

etmesi durumunda çıkarılan, emek ve sermaye ortaklığını gerektiren sertifikaların ihraç edilmesi işlemi mudaraba sukuk olarak ifade edilmektedir (Yılmaz, 2014: 88). Genellikle büyük yatırım projelerinin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla tercih edilen bu sukuk türünde; banka projeye ait masrafların tamamını karşılamakta, fon kullanan müşteri ise sadece emek ve ustalığını kullanmaktadır (Erkuş ve Çenberlitaş, 2016: 254).

- **İcara Sukuk:** Kelime anlamı, icar, kira ya da kira verme olarak ifade edilmektedir. İcara sukuk; temelinde bir leasing işleminin yer aldığı, vadesinde kiralayan tarafa kiralanan varlığı satın alma hakkı veren ve özellikle proje finansmanına yönelik olarak uygulanan sukuk şeklinde tanımlanmaktadır. İslami menkul kıymet piyasalarında, diğer sukuk türlerine göre en çok tercih edilen ve büyük tutarlı yatırımlarda kullanılan sukuk türü olarak ifade edilmektedir (Özeroğlu, 2014: 759; Tekin, 2017:165).

Bir önceki kısımda açıklamaları yapılan sukuk türleri, ülkemizdeki uygulamalarda kira sertifikaları olarak mevzuatımıza dahil edilmiş, 2002 yılında sukuk ile ilgili olarak işlem yapılabilmesi için gerekli yasal çalışmalar başlatılmış ve 2013 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'nda yapılan son düzenleme ile sukuk uygulamalarının gerçekleştirilmesinde ihtiyaç duyulan hukuksal zemin oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 7 Haziran 2013 tarihinde çıkarılan III – 61.1 sayılı tebliğe göre kira sertifikaları; sahipliğe dayalı, yönetim sözleşmesine dayalı, alım – satıma dayalı, ortaklığa dayalı ve eser sözleşmesine dayalı kira sertifikaları olmak üzere beş farklı grupta sınıflandırılmaktadır (Yılmaz ve Gökgöz, 2015: 49 – 58). Yapılan karşılaştırmalar sonucunda sahipliğe dayalı kira sertifikaları, icara sukuk; yönetim sözleşmesine dayalı kira sertifikaları mudaraba sukuk; alım – satıma dayalı kira sertifikaları murabaha sukuk; ortaklığa dayalı kira sertifikaları muşaraka sukuk; eser sözleşmesine dayalı kira sertifikalarının ise istisna sukuk ile benzer işleyiş sürecine tabi olduğu belirlenmiştir (Tekin, 2017: 168 - 171) .

3. ORTAKLIĞA DAYALI KİRA SERTİFİKALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ortaklığa dayalı kira sertifikalarının muhasebeleştirilmesi sırasında kaynak kuruluş, varlık kiralama şirketi ve yatırımcılar tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kaydedilmesi söz konusudur. Bu işlemlerin kaydedilmesi aşamasında kaynak kuruluşun, banka dışında bir işletme olması durumunda yapılacak muhasebe kayıtlarında Tek Düzen Hesap Planı; kaynak kuruluşun banka olması durumunda ise Bankalar Hesap Planı dikkate alınmaktadır (Özcan, 2015: 124). Bu doğrultuda, sukukun tarafları olarak ifade edilen kaynak kuruluş, varlık kiralama şirketi ve yatırımcılar tarafından ortaklığa

dayalı kira sertifikalarını muhasebeleştirirken kullanılması gereken hesapları aşağıdaki gibi belirtmek mümkündür:

- Kaynak kuruluş, ortaklığa dayalı kira sertifikalarını ihraç ettiği zaman topladığı fonları aldığı 309 / 409 Diğer Mali Borçlar Hesabı'na; varlık kiralama şirketine yapacağı kupon ödemelerini ise 780 Finansman Giderleri Hesabı'na kaydedebilmektedir (Yılmaz ve Gökgöz, 2015: 86).
- Varlık kiralama şirketi, ortaklığa dayalı olarak ihraç edeceği kira sertifikalarının vadesi kısa ise 306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabına, sertifikaların vadesi uzun ise 407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabına; kaynak kuruluştan alınan kar payını ise 600 Yurt İçi Satışlar Hesabı'na; yatırımcılara yapılacak kupon ödemelerini 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na; kupon ödemelerinden kesilen % 10 oranındaki stopaj tutarını ise 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı'na kaydedebilmektedir (Yılmaz ve Gökgöz, 2015: 107 - 108).
- Yatırımcı, kısa vadeli olarak aldığı kira sertifikalarını 118 Diğer Menkul Kıymetler Hesabı'na, uzun vadeli olarak aldığı kira sertifikalarını ise 248 Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı'na, kira sertifikası kupon bedellerini ve getirilerini ise 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı'na ve 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı'na kaydedebilmektedir (Yılmaz ve Gökgöz, 2015: 116).

Örnek: X İnşaat İşletmesi bir özel yaşlı yaşam merkezi yapım ihalesini, 22.561.316,00 TL bedel ile almıştır. Yaşlı yaşam merkezinin inşaat maliyeti 16.149.000,00 TL'dir. X İnşaat İşletmesi, Y Varlık Kiralama Şirketi ile 16.149.000,00 TL finansmanın sağlanması konusunda sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre Y Varlık Kiralama Şirketi inşaatın maliyet bedeli kadar ortaklığa dayalı kira sertifikası ihraç edecektir (Yılmaz ve Gökgöz, 2015: s. 108'deki örnek doğrultusunda oluşturulmuştur). Y Varlık Kiralama Şirketi'nin ihraç ettiği 16.149.000,00 TL nominal değerli 12 ay vadeli kira sertifikasını Yatırımcı Z İşletmesi 01.01.2018 tarihinde almıştır. Sözleşmeye ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

Kira Sertifikası İhracını Gerektiren İşlem	Özel Yaşlı Yaşam Merkezi Yapım İnşaatı
İhale Bedeli	22.561.316,00 TL
İnşaat Maliyeti	16.149.000,00 TL
Kira Sertifikası Süresi	1 yıl (01.01.2018 – 31.12.2018)
Ortaklık Payı Oranı	% 50
Kira Sertifikası İhraç Bedeli	16.149.000,00 TL
Kira Sertifikasının Yıllık Getiri Oranı	% 8
Kira Sertifikası Kupon Ödemesi	3 ayda 1 Kupon Ödemesi
Kira Sertifikasının Kupon Ödemesi Üzerinden Kesilecek Stopaj Oranı	% 10

Verilere göre Kira Sertifikasının Getirisi Yıllık = Kira Sertifikası Maliyeti x Kira Sertifikası Getiri Oranı

- 16.149.000,00 TL x % 8 = 1.291.290,00 TL

3 Aylık Kupon Ödemesi = Kira Sertifikası Yıllık / 4 Dönem

- 1.291.290,00 TL / 4 = 322.980,00 TL

3 Aylık Kupon Ödemesi Tutarı Üzerinden Kesilecek Stopaj Tutarı = 3 Aylık Kupon Ödemesi x Stopaj Oranı

- 322.980,00 TL x % 10 = 32.298,00 TL

Kar Tutarı = İhale Bedeli – İnşaat Maliyeti

- 22.561.316,00 TL - 16.149.000,00 TL = 6.412.316,00 TL

Ortaklıktan Gelen Kar Payı = Kar Tutarı x Ortaklık Payı Oranı

- 6.412.316,00 TL x % 50 = 3.206.158,00 TL

3.1. Kaynak Kuruluşun Kayıtları

Çalışmanın bu kısmında, yukarıdaki veriler ışığında, kira sertifikası sözleşmesine göre X İnşaat İşletmesi olan kaynak kuruluş tarafından yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

- Sözleşmeye konu inşaat işlemi ile ilgili kira sertifikasına ait 01.01.2018 tarihinde aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

01.01.2018		
950 KİRA SERTİFİKALARI SÖZLEŞMELERİ	16.149.000	
951 KİRA SERTİFİKASI SÖZLEŞMELERİ KARŞILIĞI		16.149.000
Varlık Kiralama Şirketi ile yapılan kira sertifikasına ait kayıt		

- X Kaynak kuruluşunun, Y Varlık Kiralama Şirketi'nin kira sertifikası ihracından topladığı fonlara ait 01.01.2018 tarihinde aşağıdaki gibi kayıt yapması gerekmektedir.

01.01.2018		
102 BANKALAR	16.149.000	
309 DİĞER MALİ BORÇLAR		16.149.000
Varlık Kiralama Şirketi'nin kira sertifikası ihracından toplanan fonlar		

- X Kaynak kuruluşunun, 3 aylık kupon tutarlarını Y Varlık Kiralama Şirketi'ne 31.03.2018 tarihinde ödemesine ait aşağıdaki gibi kayıt yapması gerekmektedir.

31.03.2018		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	322.980	
102 BANKALAR		322.980
Varlık Kiralama Şirketi'ne 3 aylık kupon tutarlarının ödenmesi (1. Dönem)		

3 aylık kupon tutarlarının ödenmesine ait bu kayıt 2018 yılının sonuna kadar her üç ayın sonunda tekrarlanır.

- Vade sonu olan 31.12.2018 tarihinde X kaynak kuruluşunun kira sertifikası tutarını Y Varlık Kiralama Şirketi'ne devretmesine ait aşağıdaki gibi kayıt yapması gerekmektedir.

31.12.2018		
309 DİĞER MALİ BORÇLAR	16.149.000	
102 BANKALAR		16.149.000
Kira sertifikası tutarının Varlık Kiralama Şirketi'ne devredilmesi		

- Vade sonu olan 31.12.2018 tarihinde %50 kar payı gelirlerinin alınmasına ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.12.2018		
102 BANKALAR	3.206.158	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		3.206.158
Vade sonunda kar payı gelirlerinin alınması		

- Vade sonu olan 31.12.2018 tarihinde X kaynak kuruluşunun Y Varlık Kiralama Şirketi ile yapılan kira sertifikasının itfasına ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.12.2018		
951 KİRA SERTİFİKASI SÖZLEŞMELERİ KARŞILIĞI	16.149.000	
950 KİRA SERTİFİKALARI SÖZLEŞMELERİ		16.149.000
Kira sertifikasına ait sözleşmenin vade sonunda itfası		

3.2. Varlık Kiralama Şirketinin Kayıtları

Çalışmanın bu kısmında, yukarıdaki veriler ışığında, kira sertifikası sözleşmesine göre Y Varlık Kiralama Şirketi tarafından yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

- Sözleşmeye konu inşaat işlemi ile ilgili kira sertifikasına ait 01.01.2018 tarihinde aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

01.01.2018		
950 KİRA SERTİFİKALARI SÖZLEŞMELERİ	16.149.000	
951 KİRA SERTİFİKASI SÖZLEŞMELERİ KARŞILIĞI		16.149.000
Kaynak Kuruluş ile yapılan kira sertifikasına ait kayıt		

- Varlık Kiralama Şirketi'nin kira sertifikası ihracına ait 01.01.2018 tarihinde aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

01.01.2018		
102 BANKALAR	16.149.000	
306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER		16.149.000
Varlık Kiralama Şirketi'nin kira sertifikası ihracı		

- Varlık Kiralama Şirketi'nin kira sertifikası bedellerini kaynak kuruluş olan X İnşaat İşletmesi'ne aktarmasına ait aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

01.01.2018		
120 ALICILAR	16.149.000	
102 BANKALAR		16.149.000
Kira sertifikası bedellerinin kaynak kuruluşu aktarılması		

- Sukuk yatırımcılarına 3 aylık kupon tutarlarının 31.03.2018 tarihinde ödenmesine ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.03.2018		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	322.980	
102 BANKALAR		290.682
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		32.298
Sukuk yatırımcılarına 3 aylık kupon ödemesi (1. Dönem)		

3 aylık kupon tutarlarının ödenmesine ait bu kayıt 2018 yılının sonuna kadar her üç ayın sonunda tekrarlanır.

- Vade sonu olan 31.12.2018 tarihinde kira sertifikası maliyetinin sonuç hesaplarına aktarılmasına ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.12.2018		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	322.980	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		322.980
Vade sonunda kira sertifikası maliyetinin sonuç hesaplarına aktarılması		

31.12.2018		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	322.980	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		322.980
Vade sonunda kira sertifikası maliyetinin sonuç hesaplarına aktarılması		

- Vade sonu olan 31.12.2018 tarihinde X İnşaat İşletmesi'nden kira sertifikası bedellerinin alınmasına ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.12.2018			
102 BANKALAR		16.149.000	
120 ALICILAR			16.149.000
Vade sonunda kaynak kuruluştan kira sertifikası bedellerinin alınması			

- Vade sonu olan 31.12.2018 tarihinde % 50 kar payı X İnşaat İşletmesi'nden kar payı gelirlerinin alınmasına ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.12.2018			
102 BANKALAR		3.206.158	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			3.206.158
Vade sonunda kar payı gelirlerinin alınması			

- Vade sonu olan 31.12.2018 tarihinde kira sertifikalarının itfa edilmesine ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.12.2018			
306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER		16.149.000	
102 BANKALAR			16.149.000
Vade sonunda kira sertifikalarının itfa edilmesi			

- Vade sonu olan 31.12.2018 tarihinde X kaynak kuruluşunun Y Varlık Kiralama Şirketi ile yapılan kira sertifikasının itfasına ait aşağıdaki gibi kayıt yapması gerekmektedir.

31.12.2018		
951 KİRA SERTİFİKASI SÖZLEŞMELERİ KARŞILIĞI	16.149.000	
950 KİRA SERTİFİKALARI SÖZLEŞMELERİ		16.149.000
Kira sertifikasına ait sözleşmenin vade sonunda itfası		

3.3. Yatırımcı İşletmenin Kayıtları

Çalışmanın bu kısmında, yukarıdaki veriler ışığında, yatırımcı işletme olan Z İşletmesi tarafından yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

- Yatırımcı işletmenin kira sertifikasını 01.01.2018 tarihinde alması işlemine ait aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

01.01.2018		
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	16.149.000	
102 BANKALAR		16.149.000
Kira sertifikası alımı		

- İlk 3 aylık kira sertifikası kupon tutarlarının 31.03.2018 tarihinde kesilmesine ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.03.2018		
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	322.980	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		322.980
Kira sertifikası kuponlarının kesilmesi (1. Dönem)		

- İlk 3 aylık kira sertifikası kupon tutarlarının 31.03.2018 tarihinde tahsil edilmesine ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.03.2018		
102 BANKLAR	290.682	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	32.298	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER		322.980
Kira sertifikası kuponlarının tahsil edilmesi (1. Dönem)		

3 aylık kupon tutarlarının kesilmesi ve ödenmesine ait bu kayıtlar 2018 yılının sonuna kadar her üç ayın sonunda tekrarlanır.

- Vade sonu olan 31.12.2018 tarihinde kira sertifikalarının itfa edilmesine ait aşağıdaki gibi kayıt yapılması gerekmektedir.

31.12.2018		
102 BANKALAR	16.149.000	
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER		16.149.000
Vade sonunda kira sertifikası itfası		

4. SONUÇ

Dünya’da yaygın olarak kullanılan ülkemizde ise son yıllarda kullanılma seviyesi artan faizsiz finansal araçlar, İslami Finans Kurumları tarafından üretilmektedir. Katılım bankaları, özel finans kurumları, varlık kiralama şirketleri gibi şirketler tarafından üretilen bu finansal araçlar; uluslararası piyasalarda sukuk, ülkemizdeki mevzuatımızda ise kira sertifikaları olarak ifade edilmektedir.

Kullanılan kelimeler ve yapılan sınıflandırmalar açısından birtakım farklılıklar söz konusu olmasına rağmen sukukun ve kira sertifikalarının işleyiş sürecinde herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Sukuk ve kira sertifikalarının işleyişinde kaynak kuruluş, varlık kiralama şirketleri ve yatırımcılar olmak üzere üç taraf yer almaktadır. Varlık kiralama şirketleri sukuk / kira sertifikalarını ihraç etmekte; bireysel ya da kurumsal

yatırımcılar bu sukuk / kira sertifikalarını satın almakta; kaynak kuruluşlar ise, varlıklarını satmaları sonucunda elde ettikleri fonları kullanmaktadır. Bu satış işlemi sonucunda elde edilen fonlar ile ilgili olarak faiz gelirin oluşmamasından dolayı faiz geliri elde etmeden tasarruflarını değerlendirmek isteyen kişi ya da kuruluşlar tarafından sukukun / kira sertifikalarının alımı tercih edilmektedir. İslami Finans Kurumları Muhasebe ve Denetim Organizasyonu, sukuku on dört türde sınıflandırmıştır. Ancak bu sınıflandırmalarda belirtilen bazı sukuk türleri henüz yaygın olarak kullanılmamaktadır. Ülkemizdeki kullanımında ise kira sertifikaları beş farklı grupta sınıflandırılmakta ve bu sınıflandırmaya göre işlemler gerçekleştirilmektedir.

Çalışmada, sukuk kavramı, sukukun tarafları, özellikleri ve türleri açıklanarak ortaklığa dayalı kira sertifikalarına ait bir örnek uygulama ve bu uygulamanın muhasebeleştirme işlemleri kira sertifikalarında yer alan üç taraf açısından da ayrı ayrı gerçekleştirilmiştir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda, Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları ya da işletmelerin gerekli şartları sağlaması durumunda Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları'nı dikkate alarak örnek uygulamalarını gerçekleştirmelerinin literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Abdullahı, S. I. (Ocak 2013). Sukuk as an alternative source of funds for the nigerian government. *Essentials of Islamic Banking and Finance in Nigeria*. Editors: Dandago, K. I. ; Muhammad, A. D. and Oseni, U. a. Benchmark Publ.

Ağkan, F. (2018). Aaofı standartları ve Türkiye katılım bankalarında uygulanabilirliği. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (2), 235 – 245.

Bacha, O. I.; Mırakhor, A. (2013), *Islamic capital markets: a comparative approach*, Wiley Publishers, 1 edition, Singapore.

Bafra, E. (2016), *İslami bankacılıkta sukuk (kira sertifikaları) ve uygulaması*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilen, B. (Temmuz 2016). Sukuk ve muhasebe uygulamaları. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 8(15), 249 – 279.

Büyükakın, F.; Önyılmaz, O. (2012). Faizsiz finansman bonusu sukuk ve Türkiye uygulamaları. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 3(7), 99 – 114.

Cebeci, İ. Sukuk. Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi (Test Yayını). <https://islamansiklopedisi.org.tr/sukuk>.

Comcec Coordination Office, (February 2018) *The role of sukuk in islamic capital markets*, Ankara.

Dinç, Y. (04 – 05 Mart 2017), Katılım bankalarında muşaraka finansmanının işleyişi ve muhasebesi; sorunlar ve öneriler. *III. Ibaness Congress Series – Edirne / Turkey*.

Durmuş, A. (Ekim 2010). Modern bir finansal araç olarak sukûk ve fikhî açıdan tahlili. *İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi*. (16), 141 – 156.

Erkuş, H.; Çenberlitaş, İ. (2016). İslâmi finansal araçlardan olan sukuk'ların muhasebeleştirilmesi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(11), 245 – 262.

Muhammad A. A.; Muhammad A. – B. (January 2008). Sukuk market: innovations and challenges. *Islamic Economic Studies*, 15(2), 1 – 22.

Özcan, S. (2015), Finansman aracı olarak sukuk ve muhasebe sistematığı. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yalova.

Özeroğlu, A. İ. (Eylül 2014). Sukuk ve Türkiye’de sukukun uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi. *Tarih Okulu Dergisi (TOD)*, yıl: 7, (XIX), 751 – 772.

Özulucan, A.; Deran, A. (2009). Katılım bankacılığı ile geleneksel bankaların bankacılık hizmetleri ve muhasebe uygulamaları açısından karşılaştırılması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(11), 85 – 108.

Sa’ad, A. A.; İbrahim, U. bt and Napiyah, M. D. M. (2016). Murabahah sukuk structure: the shariah challenges and the way forward. *European Journal Od Islamic Finance*. Editor: Biancone P. P., No: 4, 1 – 4.

Spk, Kira sertifikaları tebliği. seri: ııı – 61.1. yayım: 07.06.2013 tarih ve 28670 sayılı resmi gazete.

Tekin, A. (Kasım 2017). Türkiye kira sertifikaları ile islami finans piyasalarındaki eşdeğer ürünler arasında bir karşılaştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 20(2), 160 – 175.

Tekneoğlu, M. S. (2016 / 2). Muhasebeleştirme açısından sukukların tahlili ve bir uygulama. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 15, (29), 23 – 44.

Yean, T. W. Sukuk: issues and the way forward. *International Lawyers Network Articles* .

Yılmaz, E. (Ocak 2014). Yeni bir finansal araç olarak sukuk: çeşitleri, türkiye uygulaması ve vergilendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (61), 81 – 100.

Yılmaz, E.; Gökgöz, A. (2015), *Sukuk ve muhasebesi (kira sertifikalarına ilişkin teori – mevzuat – uygulama)*, Ankara: Savaş Yayınevi.

www.aoifi.com

YAZIM KURALLARI ve YAYIN KOŞULLARI

I. Biçimlendirmeye Dair Genel Kurallar

1. Çalışmanın adı (diğer dildeki adı da aynı biçimde) Times New Roman, 14 punto ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Çalışmada metin kısmı Times New Roman, 12 punto ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
3. Dipnotlar, öz ve abstract bölümleri ise Times New Roman, 10 punto ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
4. Metin kısmı araştırmanın gerektirdiği ve izin verdiği yeterlik, derinlik ve hacimde olmalıdır. Katı olmamakla birlikte tüm kısımlar dâhil sayfa sınırı 30'dur.
5. Giriş ve sonuç dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır.
6. Kaynakçaya numara **verilmemelidir**.
7. Birinci derecedeki başlıkların “tümü büyük harf”, diğerlerinde “sadece ilk harf büyük” şeklinde olmalıdır.
8. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde 4cm. olmalıdır.
9. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır.
10. İlk sayfada Times New Roman 12 punto ile çalışmanın başlığının hemen altında yazar(lar)ın unvanı, adı ve bunlara eklenmiş dipnotlar (*, **, ***, yazar sayısı kadar) da yazar(lar)ın bağlı olduğu kurum/kuruluş ile e-mail adresi yer almalıdır.

ÖRNEK:

**KURUMSAL İTİBARIN BAĞIMSIZ DENETİME ETKİSİ
VE DENETİM FİRMASI SEÇİMİNDEKİ ROLÜ: BİST
İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

Öğr. Gör. Mehmet ÜNAL*

ÖZ

Anahtar Sözcükler:**Jel Kodları:**

*Kara Harp Okulu, İşletme Bölümü, munal@kho.edu.tr

11. Ayrıca teşekkür notu, yazar(lar)ın çalışmada kullandıkları verileri paylaşma istekleri, ortak çalışmalarda yazarların çalışmaya olan katkıları gibi çalışmaya dair çeşitli açıklamaların verilmesi isteniyor ise bunlar “1. GİRİŞ” başlığının yanına konulacak “§” simgesi ile refere edilmeli ve dipnotta gösterilmelidir.

ÖRNEK:**1. GİRİŞ**

§ Çalışmanın analiz kısmındaki yardımlarından ötürü Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü İstatistik ABD doktora öğrencisi Mehmet Bayar'a, verilerin konsolidasyonu sırasındaki desteklerinden ötürü Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na teşekkür ederiz.

veya

§ Bu çalışma, Sezin Demir'in Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD'nda Prof. Dr. Ayla Yılmaz'ın danışmanlığında yürütülen "Vergi Reformları ve Maliye Bakanlığının Performansına Katkısı" adlı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

12. Ayrıca Yayın Kurulu olarak yazarlara tavsiyemiz örnek dosyanın referans alınmasıdır.

Sayfa numaralandırma:

Bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır. Sayfa numaraları sayfanın altında ve ortalanmış biçiminde konumlandırılmalıdır.

Metin içinde yer verilecek rakamlar:

Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.

Yüzdeler ve kesirler:

Zorunlu olmadıkça metin içerisinde "%" işareti yerine doğrudan "yüzde" ifadesi kullanılmalıdır.

Denklemler:

Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve müteselsil olarak birbirini izlemelidir.

Anahtar Sözcükler:

Özün ve abstractın altında, ilgili dilde, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeye yer verilir.

Jel Kodları: Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

II. Öz ve Giriş

1. Makalenin dili Türkçe ise İngilizce başlığında bulunduğu bir abstract, makalenin dili İngilizce ise Türkçe başlığında bulunduğu bir özet yer almalıdır.
2. Öz ve abstract, metinden önce ayrı bir sayfada yer almalıdır.
3. Öz okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında bilgilendirmelidir.
4. Anahtar sözcükler ve jel kodları özeti takip etmelidir.
5. Giriş bölümü, çalışmayı genel olarak tanıtan, genel olarak çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında bilgi sunmalıdır.
6. İzleyen bölümler, yazar tarafından konunun akışına uygun olarak yapılandırılmalı ve sıralanmalıdır.
7. Sonuç bölümü, eserin bulgularının değerlendirilmesi, literatür ile ilişkilendirilmesi veya literatüre katkısının açık olarak ifade edilmesi, sonraki çalışmalara dair yönlendirmeleri gibi somut ifadeleri içermelidir. Sonuç bölümü, çalışmanın özetlendiği veya bulguların yeniden tekrarlandığı bir kısım olarak değerlendirilmemelidir.

III. Tablo ve Şekiller

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil tek bir sayfada görünecek şekilde ve metnin sonuna gelecek şekilde yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır.
2. Tablolar kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile tablonun üzerinde, iki yana yaslanmış olarak,
Tablo-1: Yıllar İtibariyle Enflasyon Oranları
3. Şekiller, çiziler ve grafikler ise kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile şekil, çizi veya grafiğin altında, iki yana yaslanmış olarak,
Grafik-1: Örnekleme İçindeki Gözlemlere Ait Pasta Grafiği

4. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
5. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
6. Tablo, şekil, grafik vb. alıntı ise alıntı yapılan kaynak alt kısımda parantez içinde belirtilmelidir.

IV. Alıntılar, Kaynakça ve Dipnotlar

1. Alıntılar, kaynakça ve dipnotlar APA Style Guide (6. Baskı)'ya göre hazırlanmalıdır. Bu konuda yardım almak için <http://referencing.port.ac.uk/> adresi ziyaret edilebilir.
2. Bu başlık için APA Style Guide (6. Baskı)'dan alınan bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

<p>Kitaplar</p> <p>Standart form 1.Yazar, Adının Baş Harfi., 2.Yazar, Adının Baş Harfi., & 3.Yazar, Adının Baş Harfi. (yıl). <i>Kitabın başlığı</i> (Eğer birden çok baskı var ise kaçınca baskı olduğu örnek: 3. Baskı). Basım yeri: Yayınevi.</p> <p>Örnek Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). <i>Teaching and training in post-compulsory education</i> (3. Baskı). Maidenhead: Open University Press.</p> <p>Metin içi alıntı örnekleri Creme and Lea (2003, p. 51) indicate that ... It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...</p>

<p>Makaleler</p> <p>Standart form Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). Makalenin başlığı. <i>Derginin Adı, Cilt – Eğer tek cilt ise (Sayı), sayfa başlangıç ve bitiş numaraları.</i></p> <p>Örnek Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. <i>Global and Planetary Change, 18</i>(3-4), 113-128.</p> <p>Metin içi alıntı örnekleri Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ... Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ... Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...</p>

İnternet sayfaları**Standart form**

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). *Başlık*. Alıntının yapıldığı web sayfası

Örnek

Yazarı belli olması halinde

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Çevrimiçi www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Çevrimiçi <http://www.gcrio.org/ipcc/qa/01.html>

3. Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve yazarlar metin içerisinde alıntı yapılan referanslar ile referans listesinde listelenenlerin birebir eşleştiğinden emin olmalıdırlar (isimler ve yıllar da eşleşmelidir).
4. Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca, yer verilmesi gereken noktada referans numarası *üst simge* biçiminde olacak biçimde müteselsil numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında, Times New Roman fontu ile ve 10 punto ile yer almalıdır.

V. Makale Gönderim Kuralları

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. MUVU Dergisine eser gönderiminde bulunan yazarın ilgili çalışmasını başka bir yerde yayınlamadığı veya değerlendirilmek üzere başka bir dergiye sunmadığı kabul edilir. Bu konudaki sorumluluklar yazarı bağlar.
2. Makale gönderiminde [ULAKBİM Dergipark](#) platformu kullanılmalıdır.
3. [ULAKBİM Dergipark](#) üzerinden makale gönderimi yapılamıyor ise makale gönderimi JatsEdit@gmail.com adresine elektronik posta yoluyla yapılmalıdır.
4. Gönderilen eserlerin kabulü telif haklarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi'ne geçtiğini ifade etmektedir.
5. MUVU Dergisi kısa bir süre daha yayın başvuru ücreti almadan yayın hayatına devam edecektir.
6. Etik kurulu izin belgesi gerektiren hallerde, yazarın söz konusu belgeyi de editörlüğümüze ulaştırması gerekmektedir. Bu belge gerektiği halde, belge gönderimizi gerçekleştirmemiş yazarlar, doğacak sorumlulukları kabul etmiş sayılırlar.

7. Tüm yazarlara ait kimlik bilgileri gönderilen metin ve herhangi bir ekli dosyadan kaldırılmalıdır. İsimler dosyaların “Özellikler” kısmından da kaldırılmalıdır.
8. Yayın Kurulu, saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda, çalışmanın dayandığı veri kaynağını (anket, görüşme planı vs.) talep edilebilir. MUVU Dergisine makale gönderen yazar, bu koşulu kabul etmiş sayılır.
9. Dergiye gönderilen yazılar, baskı öncesi sorumlu yazara gönderilir. Sorumlu yazar, ivedi olarak, çalışması ile ilgili hatalı veya düzeltilmesini istediği yerleri geciktirmeden ve metin üzerinde geniş çaplı değişiklikten kaçınarak yapar ve sorumlu yazar makalenin basımı için son halini onaylar. Tanınan süre içinde sorumlu yazar tarafından onay verilmemesi halinde, makale yazara onay için gönderilen şekliyle basılır. MUVU Dergisi Editörlüğü, bu görevini zamanında yerine getirmeyen yazar tarafından sorumlu tutulamaz.
10. Makale gönderen yazarların, dergimiz ile yaptıkları yazışmaları saklamaları önerilir.
11. Yeniden gönderimlerde hakem(ler)in ve editörün yaptıkları yorumlara karşı yanıtlar ayrı bir belge olarak gönderilmelidir.
12. Düzeltme alan eserlerin yeniden yayın sürecine alınabilmesi için, düzeltme kararı yazara ulaştıktan sonra düzeltme için öngörülen süre en çok 12 aydır. 12 aydan sonra yapılan başvurular ikinci başvuru olarak değil, yeni başvuru biçiminde değerlendirilecek, editör veya hakemler değişiklik gösterebilecektir.
13. Yazar(lar) ulusal ve uluslararası geçerli **etik kurallara** uymak zorundadır. MUVU dergisine başvuruda bulunan her yazarın bu kurala uyduğu varsayılır ve bu konuda doğabilecek sorunlar karşısında yazar(lar) sorumlu tutulacaktır.

SUBMISSION GUIDELINES

I. General Rules About Style

1. Manuscripts should be written in Times New Roman, 12 font size and single spaced on one side of A4 paper.
2. Manuscript should be competent, profound and voluminous as required and allowed by the research. Not being strict, number of pages including all parts is limited to 25.
3. All headings including introduction and conclusion should be numbers and typed bold. References should not be numbered.
4. First degree headings should be written in “upper case” and others should be written in “title case”.
5. Top, bottom, left and right margins should be 4 cm. in order to ease editing and reproduction.
6. Authors, directly or indirectly, should not act so as to reveal their identity for an objective assessment process.
7. A cover page that consists of title, author name, author title and affiliation, e-mail address, if available any acknowledgment and a footnote indicating if author share research data.
8. Additionally our advice as Publication council is for authors to take a paper published in the previous issue as an example.

Page numbers:

All pages should be numbered consecutively. Page numbers should be centered at the bottom of the page.

Numbers in the manuscript:

Numbers from one to ten, except for ones in tables and lists or in indicating mathematical, statistical or technical units and amounts (distance, weight etc.) should be written in text. All other numbers should be written numerically.

Example: third day, 3 km., 30 years.

Percentages and fractions:

If not mandatory “percentage” should be used in the manuscript instead of “%”.

Equations:

Equations should be numbered in parenthesis and numbers should be right aligned and consecutive.

Key words:

Below abstract 4 key words should be written, in the matching same language with the abstract, in order to help indexing.

Jel codes:

Jel codes consistent with key words that are specified from <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> should be indicated.

II. Abstract and Introduction

1. If manuscript is in Turkish an abstract in English with a title in English or if manuscript is in English an abstract in Turkish with a title in Turkish should be included.
2. Abstract and “özet” should take place on a previous separate page.
3. Abstract should inform reader about title, method and findings of the paper.
4. Key words and jel codes should follow abstract.
5. If there is any acknowledgement, a footnote should be added with “\$” symbol that will be place by “**1. INTRODUCTION**” and acknowledgements should be indicated in this footnote. Example: **1. INTRODUCTION**\$
6. Introduction part should present general information introducing the study and general information about objective, methodology and findings of the study.
7. Following parts should be structured and arrayed by the author in accordance with the flow of the subject.
8. Conclusion part should consist of solid statements such as an evaluation of findings of the study, relationship with the literature or apparent statement of contribution to the literature, guidance for further studies. Conclusion part should not be considered as a section in which study is summarized or findings are restated.

III. Tables and Figures

Authors should remark those points:

1. Each table and figure should be fitted on one page and should be placed below text. Each of them should include a number and a heading precisely indicating the content.
2. Tables should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and above the table

Table-1: Inflation rates across years

3. Figures, drawings and graphs should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and below figure, drawing or graph

Graph-1: Pie Chart for Observations within the Sample

4. Tables and figures should be defining each variable. Heading and definitions should be detailed enough so that reader can understand table or figure without reading the text.
5. Reference for each graph should be placed in the manuscript. Author should indicate for each graph which part of the text that they are related to.
6. Content of graphs should be substantially understandable without reading the text.
7. If a table, figure, graph etc. is cited, cited source should be referred within parenthesis.

IV. Citations, References and Footnotes

1. Citations, references and footnotes should be prepared according to APA Style Guide (6. Edition). You can visit <http://referencing.port.ac.uk/> for further help.
2. Some examples that are taken from APA Style Guide (6. Edition) for this heading are given below:

<p>Books</p> <p>Standard form 1st Author, Initial Letter of Name of Author., 2nd Author, Initial Letter of Name of Author., & 3rd Author, Initial Letter of Name of Author. (year). <i>Book Title</i> (Number of the Edition if there is more than one edition, example: 3rd Edition). Place of Printing: Publisher</p> <p>Example Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). <i>Teaching and training in post-compulsory education</i> (3rd Edition). Maidenhead: Open University Press.</p> <p>In-Text Citation examples Creme and Lea (2003, p. 51) indicate that ... It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...</p>
--

<p>Articles</p> <p>Standard form Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author., (year). Title of Article . <i>Journal Name, Volume – Number if one volume (Number)</i>, beginning and ending page numbers.</p> <p>Example Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. <i>Global and Planetary Change, 18</i>(3-4), 113-128.</p> <p>In-Text Citation examples Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ... Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ... Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...</p> <p>Web pages</p>
--

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Title*. Cited web page.

Example

If author is known,

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Online www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Online <http://www.gcrl.org/ipcc/qa/01.html>

3. Each study should have reference list that includes only cited studies and authors should ensure that there is one to one correspondence between cited references in text and ones listed on references list (names and years should correspond).
4. Footnotes should not be used for citation. Solely information that would impair the integrity of text should be footnoted and should not be longer than text. Footnotes should be numbered consecutively and appropriately as *superscript*. Footnote text should be placed with single space below the page, Times New Roman and 10 font size.

V. Article Submission Rules

1. Studies that are under assessment for another journal should not be submitted. It is assumed that author's submitted study is not published elsewhere or presented to another journal for assessment. Responsibilities for this issue are attached to author.
2. [ULAKBİM Dergipark](#) should be utilized for article submission.
3. If article submission cannot be made through [ULAKBİM Dergipark](#), [article should be submitted to JatsEdit@gmail.com](#) via electronic mail.
4. Acceptance of submitted articles implies that copyright are transferred to Accounting and Taxation Studies (JATS).
5. JATS will continue publication without requesting application fee for a short period of time.
6. In cases where approval of ethics boards is needed, author should convey aforementioned document to editors. Authors who have not sent the document, even the document is needed, are considered to accept all responsibilities.
7. Identifying information of all authors should be removed from text and any supplementing file. Names also should be removed from "Properties" section of files.
8. Publication Board may request data set (survey, interview plan, etc.) for studies that are based on field work or experiments. Authors that submit articles to JATS are considered to accept this.

9. Papers submitted to journal are sent to corresponding author before publication. Corresponding author promptly corrects errors and proofs avoiding extensive change in the text and corresponding authors approves the final state of the article. If author does not approve within the prescribed period of time, article is published as it is sent to author. JATS Editors cannot be held responsible by authors who have not approved within the prescribed time.
10. It is recommended for authors to preserve correspondences with the journal.
11. In case of resubmission responses to peer reviews and editor comments should be submitted as a separate document.
12. For all submission with a revise to be considered for publication, projected period for revision is within 12 months of the decision letter. Any revisions submitted after 12 months will not be considered as a second submission but as a new submission, and need not receive the same editor or referee.

AMPİRİK ARAŞTIRMA

Mehtap KARAKOÇ Eser YEŞİLDAĞ	UYGULAMALI BİLİMLER YÜKSEKOKULU ÖĞRENCİLERİNİN FİNANSAL OKURYAZARLIK DÜZEYLERİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI: EGE BÖLGESİ'NDE BİR UYGULAMA	511
Ali KIZILYALÇIN	MESLEK YÜKSEKOKULUNDA ALINAN MUHASEBE EĞİTİMİNİN MUHASEBE MESLEĞİNE KATKISI: KUYUCAK MESLEK YÜKSEKOKULU MEZUNLARI ÖRNEĞİ	533
Serkan MERİÇ Mehmet Emin KARABAYIR	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR MÜKELLEFLERİNİN KALİTE ALGILARI: KARS İLİNDE BİR UYGULAMA	559
Erdal YILMAZ Zuhâl ÇİLİNGİR ÜK	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KİŞİLİK ÖZELLİKLERİ İLE İŞE BAĞLILIKLARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	585
Mehmet BEYAZGÜL Erdinç KARADENİZ	FUTBOL KULÜPLERİNİN NAKİT AKIŞ PROFİLLERİNİN ANALİZİ: ULUSLARARASI BİR KARŞILAŞTIRMA	605

ÖRNEK OLAY (VAK'A) TAHLİLİ

Çağrı AKSOY HAZIR	MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILATIN ÖZELLİKLİ DURUMLAR ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ	625
Hasan ÖZYAPICI	TMS 2 STOKLAR STANDARDI'NIN ATIL KAPASİTE ANALİZİNE ETKİSİ	651
Pınar DALOĞLU	HİZMET İŞLETMELERİNDE STOK MALİYETLERİ VE HİZMETİN STOKLANMASI	667
Davut AYĞÜN Elif ULUCENK	FUTBOL KULÜPLERİNDE İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	689
İbrahim ÖZMEN Hacı Arif TUNÇEZ	İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDAN DOĞAN KDV İADESİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ GELİŞİMİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	711
Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ Ahmet FIRAT	YAYINCILIK SEKTÖRÜNDE TELİF HAKLARININ MUHASEBE BOYUTU	731

TEORİK İNCELEME

Nalan AKDOĞAN	FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARIYLA UYUMLU OLMASI AMACIYLA TEKDÜZEN HESAP PLANININ GÜNCELLEMESİNE YÖNELİK KGK TARAFINDAN YAYIMLANAN TASLAK METNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	745
İlker GÜLENCER Emrah ERTUGAY Rabia Kübra TÜNEL	FAİZSİZ FİNANSAL ARAÇLARDA ÖLÇÜM	787
Melih ERDOĞAN	DENETİM 4.0 VE ÖTESİ	809
H. Pınar KAYA	FİNANSAL DURUM TABLOSU UNSURLARININ ÖLÇÜM ESASLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ	835
Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI İsmail BEKÇİ	MSUGT, TMS/TFRS VE BOBİ FRS AÇISINDAN KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARTLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	857
Mehmet ELA	TEKNOLOJİK İŞSİZLİK PROBLEMİNE MALİ ÇÖZÜM: ROBOT VERGİSİ VE TÜRKİYE'DEKİ POTANSİYELİ	885
Ali DERAN Beyhan BELLER DİKMEN	SUKUK VE ORTAKLIĞA DAYALI KİRA SERTİFİKALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	907