

Bu derginin tüm telif hakları
Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na Aittir.

ISSN 1308-3740

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler ASMMMO'nun görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi, Uluslararası Alan İndekslerinden
EBSCOHOST Business Source Complete'de
Ulusal İndekslerden ASOS İNDEKS'te taranmaktadır.
Yılda üç defa yayınlanan, akademik ve hakemli bir dergidir.

Makale gönderme adresi
muvu@asmmmo.org.tr
ganitekurt@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi: Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

Telefon: 850 770 03 12

Belgeç: 312 231 71 17

e-posta: muvu@asmmmo.org.tr

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Bizim Repro

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi

Mehmet OKKALI

Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Prof. Dr. Ganite KURT

Editör Yardımcıları

Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Yayın Türü

Yılda üç kez yayınlanan hakemli, süreli yayın.

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.

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN
Doç. Dr. Tamer AKSOY
Doç. Dr. Ali ALAGÖZ
Doç. Dr. Michael ALLES (Rutgers University, ABD)
Prof. Dr. Ata ATABEY
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
Prof. Dr. Sinan ARSLAN
Doç. Dr. Ümmühan ASLAN
Doç. Dr. Banu Esra ASLANERTİK
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA
Prof. Dr. Nuran CÖMERT
Doç. Dr. Orhan ÇELİK
Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
Doç. Dr. Yunus CERAN
Doç. Dr. Volkan DEMİR
Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN
Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Prof. Dr. Banu DURUKAN
Prof. Dr. Ülkü ERGUN
Doç. Dr. Hakan ERKUŞ
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL
Yrd. Doç. Dr. Eymen GÜREL
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA
Prof. Dr. Hasan KAVAL
Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ
Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU
Prof. Dr. Mehmet KOCAKULAH (University of Southern India, ABD)
Prof. Dr. Ganite KURT
Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ
Prof. Dr. Ömer LALİK
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP

Doç. Dr. Supriti MISHRA (International Management Institute, Hindistan)
Prof. Dr. Can Şimga MUGAN
Doç. Dr. Ersan ÖZ
Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Prof. Dr. Hou Shou PENG (National Taipei University, Tayvan)
Prof. Dr. Joshua RONEN (New York University, ABD)
Prof. Dr. Necdet SAĞLAM
Prof. Dr. Güven SAYILGAN
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL
Doç. Dr. Türker SUSMUŞ
Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİLİ
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY
Prof. Dr. Hülya TALU
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN
Prof. Dr. Nergis TEK
Yrd. Doç. Dr. Abdullah TEKBAŞ
Prof. Dr. Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER
Doç. Dr. Tuba UÇMA UYSAL
Prof. Dr. Selçuk USLU
Prof. Dr. Şaban UZAY
Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK
Doç. Dr. Serap YANIK
Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Prof. Dr. Göksel YÜCEL
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

SUNUŞ

Günümüzde, yoğun çalışma temposu içerisinde olan bireyler, yaşamın her noktasında, varlığını hissettiren birtakım güçlüklerle karşılaşmaktadırlar. Bu durumda gerek sosyal ilişkilerde gerek iş hayatında olumsuzluklara ve başarısızlıklara neden olmaktadır. Genel olarak tükenmişlik sendromu diye ifade edilen bu durum yoğun çalışan meslek gruplarında görülmektedir.

Tükenmişlik “başarısız olma, yıpranma, aşırı yüklenme sonucu güç ve enerji kaybı veya karşılanamayan istekler sonucu bireyin iç kaynaklarında tükenme durumu olarak tanımlanmaktadır.

Tükenmişlik duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarıda düşme hissi olarak kendini göstermektedir.

Müşteri beklentilerinin çok yüksek olduğu, sürekli değişen mevzuatları takip etmek durumunda olan, sürekli eğitimin içerisinde yer alan biz meslek mensupları “tükenmişlik sendromu” yaşamakta mıdır? sorusunun cevabını siz değerli meslek mensupları ile paylaşmak isteriz.

Yapılan çalışmaların ortak noktası Meslek mensuplarının tükenmişlik oranlarının düşük olduğu, % 40 gibi önemli bir oranın mesleğini isteyerek ve seyerek yaptığını ifade etmektedir.

Tükenmişlik oranı 45 yaş üstünde biraz artmaktadır. Yapılan çalışmalar meslek mensupları mükelleflerin mesleğe verdikleri önemi düşük bulduklarını ifade etmektedirler. Ortaya çıkan önemli bir bulguda önemli bir oranın mesleki eğitimleri önemsedikleri ve bu konuda eğitim almaya istekli olduklarıdır.

“Eğitim düzeyi artıkça tükenmişlik düzeyi azalmaktadır”.

Bizde çalışmalarımızı ve projelerimizi meslek mensuplarımızın gerek iş tatmini gerek sosyal yaşamdaki refahını artırmak ve gerekse toplum nezdinde mesleğin statüsünü yükseltmek misyonu ile yürütmeye gayret ediyoruz.

Saygılarımızla,
Mehmet OKKALI
Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

2013 yılının son sayısı ile sizlerle birlikteyiz . Her yılın bitişı dergimizin daha çok okuyucu kitlesine erişmesi ve daha fazla akademisyenin dergimize yazı talebinin artması anlamına geliyor. Bizde, bu anlamda mutluluk duymaktayız. Bu sayımızda 6 makale yer almaktadır. Okuyuculara faydalı olması dileği ile saygılarımla.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü

İçindekiler

5

Yrd.Doç.Dr. Vesile ÖMÜRBEK Arş.Gör. Mahmut Sami ÖZTÜRK	MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERLE İLGİLİ İMKB 100 ŞİRKETLERİNDE BİR İNCELEME.....1
Yrd.Doç.Dr. Vedat ACAR Arş.Gör. Mahmut Sami ÖZTÜRK	TMS 1: FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI KAPSAMINDA HİZMET SEKTÖRÜNDE ÇEŞİT ESASINA GÖRE DÜZENLENEBİLECEK GELİR TABLOSUNUN İÇERİK VE ŞEKİL YÖNÜNDEN İNCELENMESİ 15
Yrd.Doç.Dr. Erol SOLMAZ Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL Yrd.Doç.Dr. Öner ÇELİKKALELİ	EKONOMİK KALKINMANIN ÖNEMLİ UNSURLARINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ YETKİNLİK VE İŞ DOYUM DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ: MUĞLA İLİ ÖRNEĞİ 43
Yrd.Doç.Dr. Enver BOZDEMİR	DERNEKLERE BAĞLI YARDIMLAŞMA SANDIKLARINDA MUHASEBE UYGULAMALARI; ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ MENSUPLARI YARDIMLAŞMA VE DAYANIŞMA DERNEĞİ YARDIMLAŞMA SANDIĞI ÖRNEĞİ..... 67
Doç.Dr. Murat KİRACI	HİLEYE YÖNELİK ULUSLARARASI KURULUŞLARIN HAZIRLADIĞI RAPORLARIN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN DEĞERLENDİRMESİ 87
Doç.Dr. Ali ALAGÖZ Öğr.Gör. Ali ANTEPLİ	CANLI VARLIKLARDA DEĞER TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 107

MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERLE İLGİLİ İMKB 100 ŞİRKETLERİNDE BİR İNCELEME

Yrd.Doç.Dr. Vesile ÖMÜRBEK*

Arş.Gör. Mahmut Sami ÖZTÜRK**

ÖZET

İşletmeler, finansal tabloların doğru finansal bilgi vermesi ve karşılaştırılabilir olabilmesi için ticari faaliyetin gereği uyguladıkları muhasebe politika ve tahminlerinde değişiklikler yapmaktadırlar. Bu bağlamda değişiklik olması durumunda, yapılması gerekenleri, “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Türkiye Muhasebe Standartları 8 (TMS 8)” düzenlemektedir. Bu çalışmada, İMKB 100’de yer alan şirketlerin bu standart kapsamında muhasebe politikaları ve tahminlerinde yaptıkları değişiklikler incelenerek, ne tür değişikliklerin yapıldığı ve yapılan değişikliklerin şirketlerin finansal tablolarına etkileri araştırılmaktadır. Finansal tablolarda meydana gelen değişiklikler, işletmelerin değişiklik nedenleri bazında sınıflandırılarak durum tespiti yapılmaktadır.

İMKB 100 şirketlerinin % 22’sinin muhasebe politikalarında değişiklik yaptığı ve değişiklik yapanlarında % 50’sinin finansal tablolarına etkisi bulunduğu tespit edilmektedir. Politika değişikliklerinde en çok sınıflandırma değişikliği yapıldığı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca şirketlerin muhasebe tahminlerinde değişiklik yapanların % 9 olduğu ve muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin de % 78’inin finansal tablolarını etkilediği görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri, politika ve tahmin değişiklikleri, TMS 8.

Jel Kodlar : M40, M41.

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

** Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi.

CHANGES IN CORPORATES' ACCOUNTING POLICIES AND ESTIMATES: IMKB 100 APPLICATION

ABSTRACT

With the aim of giving accurate financial information and being comparable for financial statements, according to trading activity, firms change their applied accounting policies and estimates. If changes are occurred, "Changes in Corporates' Accounting Policies and Estimates and Errors Turkish Accounting Standards 8 (TMS 8):" will regulates the necessary actions. In this study, changes in accounting policies and estimates are examined according to standard for IMKB 100 firms. And what kind of changes are made and the effect of changes in corporates' financial statements is also examined. The changes in financial statements are classified as the reasons of firms' accounting changes.

%22 of IMKB 100 firms changed their accounting policies and %50 of these firms which changed their accounting policies, have an effect on their financial statements. Classification changes are the most in policy changes. %9 of the firms changed their accounting estimates. And %78 of these firms which changed their accounting estimates, have an effect on their financial statements.

Keywords: accounting policies, accounting estimates, changes of policies and estimates, TMS 8

Jel Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

İşletmelerin muhasebe bilgi kullanıcılarına, kaliteli finansal bilgilerin sunulabilmesi için muhasebe standartlarının iyi analiz edilip öğrenilmesi ve işletmeye etkisinin araştırılması gerekmektedir (Kurt ve Öztürk 2008, 52).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 8, muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması kriterlerini ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin muhasebeleştirilmesi için temel kriterleri oluşturmaktadır. Ayrıca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesi için uygun işleyiş biçimini açıklamaktadır.

Finansal tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunması muhasebenin temel kavramları arasında yer almaktadır. Finansal tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak için işletmelerin, seçtikleri politikaları

ve yöntemleri değiştirmeden, izleyen yıllarda da devam ettirmesi gerekir. Fakat iş dünyası sürekli gelişim ve değişim içindedir. Teknolojik gelişmeler, globalleşme, işletmelerin gelişim ve değişim içinde olması, seçilen politika ve tahminlerde de değişime yol açmaktadır. Muhasebe politika ve tahminlerinde değişikliklerin olması durumunda TMS 8 standardı, işletmelere yol göstermektedir.

TMS 8 Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardı 1. maddesinde bu standardın amacı; ilk olarak muhasebe politikalarının seçilmesi ve çeşitli sebeplerle değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikaları ile tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemek olarak belirtilmiştir.

Belirtilen amacın yanı sıra yine standardın 2. maddesine göre, işletmelerin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğinin artırılması ve işletmelerin geçmiş dönem finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Standardın kapsamını belirleyen 3. maddede; muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinin uygulanması olarak belirlenmiştir.

İşletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olabilmesi ve dürüst resim ilkesi gereği doğru finansal bilgi üretmeleri için tutarlılık kavramı doğrultusunda dönemler itibarıyla uygulamaları gereken muhasebe politikalarında değişim yapmaları da gerekmektedir. Bu bağlamda konu ile ilgili olarak, literatürde yer alan ve daha önce yapılmış olan çeşitli çalışmalar aşağıda belirtilmektedir.

Gökgöz, 2012 yılında yayınlanan çalışmasında, TMS 8 Standardının muhasebe uygulamaları üzerinde araştırma yapmıştır. Çalışmasındaki temel amaç TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardının uygulanış biçimini açıklamaktır. Bu çerçevede öncelikle standart hakkında teorik bilgilere yer verilmiştir. Standardın daha iyi anlaşılabilmesi için ise arkasından, her konu ile ilgili olarak örnek uygulamalara değinilmiştir (Gökgöz 2012, 151)

Ulusan ve Doğan 2008'de birlikte yaptıkları çalışmada, muhasebe politikalarının seçimindeki ekonomik belirleyicileri, İMKB'ye kayıtlı halka açık şirketler üzerinde yaptıkları araştırma ile açıklamaya çalışmaktadırlar (Ulusan ve Doğan 2008, 229).

Ulusan 2007 yılındaki çalışmasında, 107 adet halka açık şirketin 2005 yılı finansal tablolarında yer alan 5 önemli muhasebe yöntemi ile ilgili açıklamalarını inceleyerek, işletmelerin muhasebe politikası seçimini etkileyen ekonomik belirleyiciler hakkında bilgiler sunmaktadır (Ulusan 2007, 167).

Gürdal, 2006 yılında yaptığı çalışmada muhasebe politika ve tahminlerindeki değişikliklerinin raporlanmasına yönelik açıklamalara yer vermiştir. Genel olarak işletmelerin muhasebe politikalarının belirlenmesi, uygulanması ve değiştirilmesi, muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ile hataların düzeltilmesi hakkındaki standart ve SPK Tebliği kapsamında incelenmiştir. Standart kapsamındaki konular teorik olarak ele alınarak örnek olaylar ile açıklanmaktadır (Gürdal 2006, 12).

Sönmez ve Bayri, 2004 yılında yaptıkları çalışmada, dönem net karı veya zararı ile temel hatalar ve muhasebe politikalarındaki değişiklikler ile ilgili olarak standartlar kapsamında detaylı açıklama ve bilgiler sunarak örnek uygulamalar ile konunun daha iyi bir şekilde ortaya konulmasını amaçlamaktadırlar (Sönmez ve Bayri 2004, 68).

Akgül ve Akay, 2004 yılında ortaya koydukları çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye'de uygulama etkinliği hakkında, Türkiye'deki 500 büyük sanayi işletmesine yapılan anket çalışmasında, TMS 8 Standartının şirketler tarafından kullanım durumunun dağılımına göre; şirketlerin %21,1'inin TMS 8'i kullandığı, %78,9'unun ise TMS 8'i kullanmadığı tespit edilmektedir (Akgül ve Akay 2004, 210).

Çakıcı ise 2002'de yaptığı çalışmada temel muhasebe varsayımları ile muhasebe politikalarına yön veren kavramları örnek olaylar ile destekleyerek açıklamaya çalışmıştır (Çakıcı 2002, 71).

Bu çalışmada ise İMKB 100 şirketlerinin finansal tablolarının dipnotları incelenerek muhasebe politika ve tahmin değişiklikleri belirlenmekte, değişimin olup olmadığı, değişim varsa finansal tablolara etkisi olup olmadığı araştırılmakta ve ayrıca finansal tablolara etkisi olan değişimler incelenmektedir.

2. MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERİ

TMS 8'in 5. maddesi içerisinde yer alan tanıma göre muhasebe politikaları; finansal tabloların oluşturulmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan çeşitli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

Muhasebe politikalarının seçimi, belirlenen yöntem ile uygulanan muhasebe sistemi çıktılarına etki etme amacı taşıyan kararlardır (Fields ve diğerleri 2001, 256).

Muhasebe politikalarına, temel muhasebe kavramları olarak kabul edilen ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları yön vermektedir. Ancak muhasebe politikası belirlendikten sonra uygulanan muhasebe politikaları, finansal tablolardan karşılaştırılabilir bilgiler alınabilmesi açısından zorunlu olmadıkça değiştirilmemeli ve tutarlılık kavramına uyulmalıdır (Çakıcı 2002, 75).

Muhasebe politikaları alınacak kararı temsil etmektedir. Çeşitli muhasebeleştirme yöntemleri arasından birinin seçilmesi gerekmektedir. Birden fazla politika belirlenip uygulanırsa, aynı olaylar değişik şekillerde raporlanabilir. Bu yaklaşım, aynı durumda olan işletmelerin finansal yapılarının ve faaliyet sonuçlarının tamamen farklı olması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle, finansal tablolarda belirtilen tutarlar, muhasebe politikalarının bir sonucu olarak değerlendirilmektedir (Ulusan 2007, 168).

Finansal tabloların önceki dönem finansal tablolarla ve diğer işletmelerin tablolarıyla karşılaştırılabilmesi ve bu finansal tabloların geçerliliğinin ve güvenilirliğinin artırılabilmesi için yöntemler ve uygulamalar dönemler itibarıyla birbirleriyle tutarlı olmalıdır. Bu konudaki temel prensipler, muhasebenin temel kavramlarından biri olan tutarlılık kavramı içerisinde açıklanmaktadır (Gürdal 2006, 2).

TMS 8 Standardı 13. maddesine göre, TMS/IFRS farklı bir uygulamayı veya sınıflamayı gerektirdiği veya bunlara izin verdiği durumlar dışında; işletme benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. TMS/IFRS böyle bir sınıflamayı gerektiriyor veya buna izin veriyorsa, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Tutarlılık kavramının uygulanmaması durumunda, muhasebe yoluyla elde edilen bilgiler, birbirleriyle karşılaştırılmazlar. Bu durum, bu bilgileri kullanarak karar alan, işletme ile ilgili çevrelerin de yanılgılarına neden olabilmektedir (Gürdal 2006, 2).

Muhasebe politikalarının yanı sıra muhasebe tahminleri, TMS 8 Standardı içerisinde açıklanmaktadır. Standardın 32. maddesine göre birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin;

- (a) Şüpheli alacaklar,
- (b) Kullanımdan kalkmış stoklar,

- (c) Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,
- (d) Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri,
- (e) Garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.

Standart kapsamında hatalar, ayrıca belirtilmektedir. Matematiksel hesaplamalar sonucunda, yanlış olarak uygulanan muhasebe politikaları sonucunda, yanlış yorumlanan bilgiler nedeniyle, gözden kaçması sebebiyle ve kasit sonucu çeşitli hatalar meydana gelmektedir (Örten ve diğerleri 2010, 102). TMS 8'in 5. maddesindeki tanımlara göre, geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir.

3. MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Muhasebe politikaları ve tahminlerdeki değişiklikler ile meydana gelen hataların muhasebeleştirilmesinde iki farklı yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntemler, geriye yönelik uygulama ve ileri yönelik uygulama olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemler arasında seçim yapma ise, olayların niteliklerine göre değişmektedir (Örten ve diğerleri 2010, 93).

Muhasebe politikalarında değişiklik olması durumunda geriye dönük uygulama yapılırken, muhasebe tahminlerinde değişiklik olması durumunda ise ileriye dönük uygulama yapılmaktadır. Ayrıca hataların meydana gelmesi durumunda geriye dönük uygulamanın yapılması gerekmektedir (Örten ve diğerleri 2010, 93).

TMS 8, 13. Maddeye göre işletmeler muhasebe politikalarını aşağıda belirtilen durumlarda değiştirebilmektedir:

- (a) Bir TMS yada TFRS tarafından zorunluluk olarak belirtildiyse,
- (b) İşletmenin performansı, finansal yapısı, veya nakit akış işlemleri ile olayların etkileri, finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir olarak belirtilecekse değişiklik yapılabilmektedir.

Bir başka ifade ile işletmeler, ya standartların getirdiği bir gereklilik olarak ya da gönüllü olarak muhasebe politikalarında değişiklik yapmaktadırlar. Değişikliğin sebepleri doğrultusunda bu değişikliklerin etkileri de finansal tablolara yansıtılmalıdır (Örten ve diğerleri 2010, 95).

Örneğin daha önce stoklar standardında LIFO yönteminin uygulanmasına izin verilirken, standartta yapılan değişiklik ile bu yöntemin uygulanması

bir seçenek olmaktan çıkarılmıştır. Bu durumda işletmeler LIFO yerine başka bir stok değerlendirme yöntemi benimsemeliler ve bu değişikliğin etkisini de belirtmelidirler (Özerhan ve Yanık 2012, 738).

Standardın 16. maddesinde belirttiğine göre **şağıdaki durumlar** muhasebe politikalarında değişiklik sayılmamaktadır;

- (a) Daha önce meydana gelenlerden özü itibariyle farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması,
- (b) Daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.

Muhasebe politikalarının değiştirilmesi durumunda uygulamanın nasıl yapılacağı standardın 18. Maddesinde belirtilmektedir. Buna göre, bir işletme yeni bir TMS/TFRS'nin uygulanmasını varsa söz konusu TMS/TFRS'de yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapmalıdır. İlgili TMS/TFRS'de herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik tanım olarak TMS 8 standardının 5. maddesinde; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmeler olarak ifade edilmektedir. Ayrıca muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanabileceği, bundan dolayı da hataların düzeltilmesi anlamına gelmeyeceği belirtilmektedir.

Değerleme yönteminde yapılan değişiklikler muhasebe politikası değişikliğidir dolayısıyla muhasebe tahmini değişikliği değildir. Bununla birlikte muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu durumlarda değişikliğin, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edileceği, standardın 35. maddesinde açıklanmaktadır.

Örnek olarak bir işletme maddi olmayan duran varlıklarını maliyet bedeli ile değerlerken, daha sonra yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlemeye başladıysa, bu durum bir muhasebe politikası değişikliğidir, tahmin ile ilgili bir değişiklik değildir (Özerhan ve Yanık 2012, 741).

TMS 8'in 36. maddesine göre bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır:

- (a) Sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgiliyse değişikliğin yapıldığı dönemde veya
- (b) Gelecek dönemler ile de ilgiliyse hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde.

Yapılan muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin etkileri, bilançoda yer alan varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik oluşturuyor ise, bahsedilen varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri, belirtilen değişikliklerin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir (Gökçen ve diğerleri 2011, 170).

Örneğin, şüpheli alacaklara ilişkin tutarın tahmininde bir değişiklik, ancak cari dönemi etkilememektedir ve o dönem içinde finansal tablolara yansıtılmalıdır. Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürlerinde bir değişiklik ise hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içindeki her dönemin amortisman giderini etkilemektedir. Bu durumda gelecek döneme etki oluyorsa gelecek dönem finansal tablolarına da değişiklik yansıtılmalıdır (Özerhan ve Yanık 2012, 742).

Tahminler, yapıldıkları dönemde mevcut durumda bulunan en iyi verilere dayanmaktadır. Tahminlerde meydana gelen değişiklikler ise yeni veriler ve gelişmelerin bir sonucudur. Hatalar ise mevcut bilginin yanlış kullanımı ve suiistimalinden kaynaklanmaktadır. Bu sebeple muhasebe tahminlerindeki değişiklik bir hata olarak kabul edilmemektedir (Sağlam ve diğerleri 2009, 216).

4. MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERİNDEKİ DEğİŞİKLİKLERİN İMKB 100 ŞİRKETLERİNDE İNCELENMESİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmada, İMKB 100 Şirketlerinde muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişikliklerin finansal tablolara etkilerinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma, verilere ulaşılabilmesi dolayısıyla, Finansal Durum Tablosu, Kapsamlı Gelir Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Dipnotları açıklamak zorunda olan ve hisse senetleri İMKB’de işlem gören Şirketler ile sınırlıdır. Araştırmada, İMKB-100 Şirketlerinin 2011 yılına ait 12 aylık finansal tablo dipnotları ele alınarak, muhasebe politikaları ve tahminlerinde yapılan değişiklikler TMS 8 kapsamında incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda aşağıda belirtilen bulgulara ulaşılmıştır.

4.3. Araştırmanın Bulguları

4.3.1. Muhasebe Politika ve Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili Bulgular

İlk olarak aşağıda belirtilen 2 ayrı tabloda şirketlerin muhasebe politikalarındaki ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ilişkin olarak istatistik bilgileri yer almaktadır. Bu bağlamda politika ve tahmin değişiklikleri ayrı ayrı olarak ele alınmıştır. Değişikliğin yapıldığı konusunda bilgi bulunmayan şirket sayısı, değişiklik yapılmadığını belirten şirket sayısı ile değişiklik yapan şirket sayısı ve yüzdeleri tablolarda belirtilmiştir. Ayrıca eğer değişiklik yapıldıysa, yapılan değişikliklerin finansal tablolara etki edip etmediği de araştırılarak buna ait sayısal veriler tablolarda yer almaktadır.

Tablo 1. Politika Değişiklikleri

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
BİLGİ BULUNAMAYANLAR	44	%44
DEĞİŞİKLİK YAPMAYANLAR	34	%34
DEĞİŞİKLİK YAPANLAR	22	%22
TOPLAM	100	%100

Finansal tabloların kullanıcılara yararlı olabilmesi için anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik niteliklerine sahip olması gerekmektedir (Örten ve diğerleri 2010, 5). Tablo 1’de görüldüğü üzere 44 şirkette, muhasebe politikalarında değişikliği yapıp yapmadıkları hakkında finansal tablolarının dipnotlarında bilgi bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu şirketlerin anlaşılabilirlik niteliği gereği finansal tablo dipnotlarında değişiklik yapıp yapmadıklarına dair bilgi vermeleri gerekmektedir. Politika değişikliği yapmayan şirketlerin ise değişiklik yapanlara göre daha fazla sayıda olduğu görülebilmektedir.

Tablo 2. Politika Değişikliklerinin Finansal Tablolara Etkileri

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
ETKİSİ OLMAYANLAR	9	%41
ETKİSİ OLANLAR	11	%50
ETKİ BELİRTİLMİYENLER	2	%9
TOPLAM	22	%100

Tablo 2’ye göre muhasebe politikalarında değişiklik yapan 22 şirket içerisinde, finansal tablolarında etki meydana gelen şirketlerin yüzdesi, %50’dir. Genel değerlendirmeye göre 100 şirketten sadece 11 tanesi finansal tablolarına etki edecek muhasebe politika değişiklikleri yaptığını belirtmiştir.

Tablo 3. Tahmin Değişiklikleri

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
BİLGİ BULUNAMAYANLAR	58	%58
DEĞİŞİKLİK YAPMAYANLAR	33	%33
DEĞİŞİKLİK YAPANLAR	9	%9
TOPLAM	100	%100

Tablo 3'e göre benzer şekilde şirketlerin %58'inin muhasebe tahminlerinde değişikliği yapıp yapmadıkları hakkında bilgi mevcut değildir. Tahmin değişikliği yapmayan şirketlerin ise değişiklik yapanlara göre çok daha fazla sayıda olduğu tabloda görülmektedir.

Tablo 4. Tahmin Değişikliklerinin Finansal Tablolara Etkileri

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
ETKİSİ OLMAYANLAR	-	-
ETKİSİ OLANLAR	7	%78
ETKİ BELİRTİLMİYENLER	2	%22
TOPLAM	9	%100

Tablo 4'de belirtildiği üzere muhasebe tahminlerinde değişiklik yapıp finansal tablolarında etki meydana gelen şirketlerin yüzdesi, %78'dir. Genel değerlendirmeye göre **100 şirket içinden 7 adet şirket**, finansal tablolarına etki edecek muhasebe tahmin değişiklikleri yaptığını belirtmiştir.

Muhasebe politikalarında ve tahminlerinde değişiklik yapıp yapılmadığının araştırılması sonrasında şirketlerin yaptıkları muhasebe politika ve tahmin değişikliklerinin içeriği incelenmiştir. Bu kapsamda yapılan değişiklikler gruplandırılarak istatistiki bilgiler elde edilmiştir.

4.3.2. Muhasebe Politika ve Tahminlerindeki Değişikliklerin Nedenleri ile İlgili Bulgular

Aşağıda yer alan tablolarda, şirketlerin finansal tablolarına etki eden ya da etkisi belirtilmeyen politika ve tahmin **değişikliklerinin nedenleri** yer almaktadır.

Tablo 5. Finansal Tablolara Etki Eden veya Etkisi Belirtilmeyen Politika Değişikliklerinin Nedenleri

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
Sınıflandırma Değişikliği	6	%46,1
Kıdem Tazminatı Hesaplaması Değişikliği	1	%7,7
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Yöntem Değişikliği	1	%7,7
Finansman Kur Değerlendirme Değişikliği	1	%7,7
Borçlara Vergi Karşılığı Ayırma Değişikliği	1	%7,7
Haklar Hesabındaki Varlıkların Değerleme Yöntem Değişikliği ve Kur Farkının Muhasebeleştirilme Şekli Değişikliği	1	%7,7
Aktüeryal Kayıp ve Kazançların Muhasebeleştirilme Şekli Değişikliği	1	%7,7
Proje, Ar-Ge, Garanti Gider Karşılıkları, İştirak Tutarı Eliminasyon Hesaplamaları Değişikliği	1	%7,7
TOPLAM	13	%100

Tablo 5'e göre muhasebe politika değişikliği yapan şirketler arasında, en fazla sayıda yapılan değişiklik, sınıflandırma değişikliğidir. Bu yüzden politika değişiklikleri içerisinde yer alan sınıflandırma değişikliklerinin detaylı olarak içeriği aşağıda belirtilmiştir. Şirketlerin sınıflandırma değişiklikleri adı altında yaptıkları değişiklikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- 1- Maddi duran varlığın kullanım amacının değişmesiyle gerçeğe uygun değere sahip arsalar, yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer edilmiştir.
- 2- Bazı gayrimenkuller maddi duran varlıklar arasında tasniflenmiş olup daha sonra yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmasına karar verilmiştir.
- 3- Önceki dönemlerde giderleştirilen murabaha kredilerine ilişkin faizler, aktifleştirilmiştir. Ayrıca daha önce yapılmakta olan yatırım olarak sınıflanan bir arsa içerisindeki okul, cari dönemde bu kalemden çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılmıştır.
- 4- Stoklar içerisinde yer alan bazı verilen sipariş avansları diğer dönen varlıklara, kısa vadeli stoklar içerisinde yer alan bir kısım tamamlanmamış konutlar uzun vadeli stoklara sınıflandırılmıştır.

5- Özellikle varlıkların yapımıyla ilgili olarak katlanılan genel amaçlı borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi, geçmiş dönemde yeniden değerlendirilmiştir ve ilgili satış zararı diğer faaliyetlerden gelir / giderler içerisinde sınıflandırılmıştır.

6- “Nakit ve nakit benzerleri” içerisinde sınıflandırılan “Merkez Bankalarındaki bakiyeler”, konsolide bilançoda ayrı bir hesap olarak sınıflandırılmıştır. Uzun vadeli “Finansal Yatırımlar” içerisinde sınıflandırılan iştirakler, “Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar” hesabında ayrı olarak gösterilmiştir. “Yatırım amaçlı gayrimenkuller” içerisinde sınıflandırılan, bazı gayrimenkuller, “uzun vadeli verilen avanslar” içerisinde sınıflandırılmıştır. “Diğer kısa vadeli yükümlülükler” içerisinde sınıflandırılan, kullanılmayan izin günleri karşılıkları, kısa vadeli “Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar” içerisinde sınıflandırılmıştır. “Dayanıklı Tüketim” sektörü içerisinde sınıflandırılan bazı finansal tablo bilgileri, “Diğer” sektörü içerisinde sınıflandırılmıştır. Nakit akım tablosunda “nakit ve nakit benzerleri dönem sonu” bakiyesi içerisinde sınıflandırılan zorunlu karşılık nitelikli “Merkez Bankaları diğer bakiyeleri”, “Merkez bankasındaki zorunlu karşılıklar” hesabı içerisinde sınıflandırılmıştır.

Şirketlerin finansal tablolarına etki eden veya etkisi belirtilmeyen tahmin değişikliklerinin nedenleri Tablo 6’da görülmektedir.

Tablo 6. Finansal Tablolara Etki Eden veya Etkisi Belirtilmeyen Tahmin Değişikliklerinin Nedenleri

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
Amortisman Süresi Değişikliği	4	%44,5
Sınıflandırma Değişikliği	3	%33,3
Ertelenmiş Vergi Hesaplama Değişikliği	1	%11,1
Gelirlerin Kaydedilmesinde ve Malzeme Alımlarının Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Tahminlerdeki Değişiklik	1	%11,1
TOPLAM	9	%100

Tablo 6’da görüldüğü üzere muhasebe tahmin değişikliği yapan şirketler arasında, en fazla sayıda yapılan değişiklikler amortisman süresi değişikliği ile sınıflandırma değişikliğidir.

Tahmin değişiklikleri içerisinde yer alan sınıflandırma değişikliğinin detaylı olarak içeriği ise aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

1- İki ayrı şirketin yaptığı aynı değişikliğe göre; 31 Aralık 2011 tarihinde

sona eren hesap dönemine ait gelir tablosuyla uyumlu olması amacıyla, 31 Aralık 2010 tarihinde sona eren hesap dönemine ait bir miktar gider tutarı “Genel yönetim giderleri” hesabından “Satışların maliyeti» hesabı altında sınıflandırılmıştır.

2- 31 Aralık 2010 tarihli konsolide bilançoda “diğer dönen varlıklar” içerisinde sınıflandırılan belli bir miktar KDV, “diğer duran varlıklar” hesabı altında sınıflandırılmıştır.

Ayrıca tahmin değışikliği yapanların arasında ertelenmiş vergi hesaplama değışikliği ile gelirlerinin kaydedilmesinde ve malzeme alımlarının muhasebeleştirilmesinde kullanılan tahminlerde değışiklik yapıldığı tespit edilmiştir.

5. SONUÇ

Yapılan çalışma sonucunda şirketlerin muhasebe politika ve tahminlerindeki değışiklikleri TMS 8 standardı çerçevesinde uyguladıkları görülmektedir. Bu değışiklikleri finansal tablolarının dipnotlarında detaylı olarak açıkça belirtmeleri gerekmektedir. Ayrıca yapılan değışikliklerin finansal tablolara etkilerini göstermek durumundadırlar.

Çalışmada birçok şirketin muhasebe politika ve tahminlerinde değışiklik yapıp yapmadıkları konusunda, finansal tablolarının dipnotlarında herhangi bir açıklayıcı bilgiye yer vermedikleri görülmüştür. Bu durum muhasebenin temel kavramlarından olan tam açıklama prensibinin tam olarak yerine getirilmediğinin bir göstergesi olarak düşünölebilmektedir.

Muhasebe politikaları ve tahminlerinde değışiklik yaptıklarını belirten şirketler genel olarak, bu değışikliklerin finansal tablolarına olan etkilerini de belirtmişlerdir. Bu etkiler rakamsal olarak da ayrıca detaylı olarak gösterilmektedir.

İMKB 100 içerisinde yer alan şirketlerin 2011 yılı içerisinde yaptıkları muhasebe politika değışikliklerinin büyük bir bölümü sınıflandırma değışikliğidir. Muhasebe tahminlerinde yapılan değışikliklerinin büyük bir kısmı ise amortisman süresi ile sınıflandırma değışikliklerinden dolayı yapılmıştır. Bu durum sınıflandırma değışikliğinin ve varlıklarının faydalı ömürlerine ilişkin değışikliklerin, şirketlerde daha yüksek oranda görölebildiğini göstermektedir.

6. KAYNAKÇA

Akgöl, B. A. ve H. Akay. 2004. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Çakıcı, C. 2002. "Temel Muhasebe Varsayımları ve Muhasebe Politikalarına Yön Veren Kavramlar", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.5 Sayı.17: 69-76.

Sağlam, N., S. Şengel ve B. ÖZTÜRK. 2009. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Gökgöz, A. 2012. "TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.14 Sayı.4: 151-173.

Gürdal, K. 2006. "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.32: 1-12.

Fields, T. D., T. Z. Lys ve L. Vincent. 2001. "Empirical Research on Accounting Choice", Journal of Accounting and Economics, Sayı.31: 255-307.

Gökçen, G., B. Ataman ve C. Çakıcı. 2011. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Kurt, G. ve V. Öztürk. 2008. "Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı.24: 37-54.

Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. 2010. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özerhan, Y. ve S. Yanık. 2012. TMS TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Türmob Yayınları.

Sönmez, F. ve O. Bayri. 2004. "TMS-10 Dönem Net Karı veya Zararı Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.23: 68-78.

Türkiye Muhasebe Standartları Tebliği-TMS 8 Muhasebe politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı

Ulusan, H. 2007. "Muhasebe Politikası Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt.62 Sayı.2: 167-198.

Ulusan, H. ve İ. Doğan. 2008. "Muhasebe Politikası Seçimi: Pozitif Muhasebe Teorisi ve Ekonomik Belirleyiciler Ampirik Bir Çalışma", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.26 Sayı.1: 229-254.

TMS 1: FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI KAPSAMINDA HİZMET SEKTÖRÜNDE ÇEŞİT ESASINA GÖRE DÜZENLENEBİLECEK GELİR TABLOSUNUN İÇERİK VE ŞEKİL YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Yrd.Doç.Dr. Vedat ACAR*

Arş.Gör. Mahmut Sami ÖZTÜRK**

ÖZET

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile birlikte finansal tabloların gerek şekil ve gerekse içeriğinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu bağlamda TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda ilke bazlı muhasebeden hareketle finansal tablolarda asgari sunulması gereken bilgiler belirtilmiş ve özellikle kapsamlı gelir tablosunun fonksiyon veya çeşit esasına göre hazırlanabilmesi konusunda serbesti getirilmiştir.

Hizmet sektöründe çeşit esasına göre gelir tablosu yaygın bir uygulamadır. Bu nedenle hizmet sektöründe işletmeler tarafından hazırlanan çeşit esasına göre gelir tablolarının, TMS 1 kapsamında hazırlanacak olan çeşit esaslı kapsamlı gelir tablosu açısından incelenmesi faydalı olacaktır.

Bu çalışmada, TMS 1 kapsamında getirilen değişiklikler gelir tablosu özelinde tartışılmış, hizmet sektöründeki uygulamalara etkisi konusunda bilgiler verilmiştir. Bu amaçla, TMS 1 kapsamında uygulamaya konulmuş olan çeşit esasına göre "Kapsamlı Gelir Tablosu", Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve vergi mevzuatı çerçevesinde detaylı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Çeşit Esasına Göre Gelir Tablosu, Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Hizmet Sektörü

Jel Kodlar: M40, M49

* Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, vedatacar@msn.com

ABSTRACT**EXAMINING THE SERVICE SECTOR INCOME STATEMENT IN TERMS OF FORM AND CONTENT BY NATURE WITHIN THE SCOPE OF IAS 1: PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENT**

The significant changes have been made in the financial statements in terms of form and content by Turkish Accounting / Financial Reporting Standards. In this context, from policy-based accounting minimum required information presented by Turkish Accounting Standards 1 (TAS1) Presentation of Financial Statements in the financial statements at least, and especially allowed to preparation the basis of function, or a nature of statement of comprehensive income.

Nature based income statements are commonly used in the service industry. Therefore, the income statements on the basis of nature are prepared by the entities in service sector is useful to examine in terms of statement of comprehensive income which will be prepared within the scope of Turkish Accounting Standards 1.

In this study, the scope of TAS 1 amendments discussed in the case of the income statements provides information on the impact of the service sector applications. For this purpose, nature based comprehensive income statement which is implemented within the scope of TAS 1 is examined within the framework of the New Turkish Commercial Code and tax legislation in detail.

Key Words: Nature Based Income Statements, Turkish Accounting Standards, Presentation of Financial Statements, Service Sector

Jel Codes: M40, M49.

1. GİRİŞ

Küreselleşme olgusu, her alanda olduğu gibi muhasebe ve özellikle de finansal tablolar üzerinde de önemli değişim ve gelişmelere sebep olmuştur. Özellikle bilişim teknolojileriyle birlikte, artan lojistik imkânlar, belki de 3-5 yıl öncesine kadar ihracatı aklının ucuna getirmeyen girişimcilerin, faaliyetlerinin önemli bir kısmını ihracata yönlentmelerine sebep olmuştur. Bu durum artan sermaye ihtiyacıyla birlikte, işletmeleri sermaye piyasalarına yönlentmiştir. Bu bağlamda finansal muhasebe, küçük aile işletmelerinin gelir ve giderlerinin takibini amaçlayan dar bir bakış açısından uzaklaşarak, yatırımcılara finansal bilgilerin doğru ve güvenilir bir biçimde kaydedilip, sunulmasını amaçlayan geniş bir bakış açısına yönelmiştir (Elitaş vd., 2011:2).

Finansal muhasebeden beklentilerin artmasına sebep olan bu süreç, finansal muhasebe kayıtlarından türetilen finansal raporlar üzerindeki beklentileri de arttırmıştır. Muhasebeden farklı olarak ekonominin bakış açısıyla kâr kavramı, iki dönem arasındaki işletme serveti arasındaki fark olarak görülmektedir. Bu bağlamda işletmenin servetinin de, işletme yönetimi tarafından alınan kararların sonucundaki değer yaratma sürecinden etkilendiği görülmektedir (Istudor ve Mocanu, 2011:446). Bu durum işletme yönetimi tarafından alınan kararların isabetli olmasıyla birlikte, işletme yöneticilerinin amaçlarına dönük kararları verebilmek için gereksinim duyduğu finansal raporların, gerçeklere ve standartlara uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şeffaflıkta, güvenilirliği tartışılmaz biçimde tarafsız ve dürüst sunulmuş ve onaylanmış olmalarını da önemli hale getirmektedir. Böylece finansal raporlar, kullanıcılarının amaçlarına hizmet edebilecektir (Can, 2010:32).

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNTACD), finansal raporların ne denli önemli olduğu konusunda bir adım daha öteye gitmiştir. UNTACD'ın Mart 1999'da yayınlanan raporunda, *“Uzak Doğu’daki finansal kurum ve şirketlerin başarısızlıkları, aşırı borçlanmış şirketler, özel sektörün yüksek dış borçlanma eğilimi ve şeffaflık ile hesap verilebilirlik alanındaki eksikliklerin sonucudur... Finansal açıklama eksikliklerinin bu konuda önemli payı vardır. Açıklama kurallarındaki eksiklikler de dolaylı olarak iç denetim bozukluklarına, bankaların ve şirketlerin bozuk ve uygunsuz risk yönetimi uygulamalarına katkıda bulunmuştur”* denilmek suretiyle ekonomik krizlerde, finansal raporların da önemli katkılarının olduğu ifade edilmektedir. Bu durum 2008 krizi için de geçerliliğini korumaktadır (Can, 2010:39). Bu bağlamda finansal tabloların söz konusu eksikliklerinin giderilmesi önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Görülen eksikliklerin giderilebilmesine yönelik olarak, finansal tablolardaki bilgilerin; güvenilebilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam ve özün önceliğine uygun bilgiler olabilmesi gerekmektedir. Bunun için de bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikalarının uygulanması ve muhasebede ortak dil anlayışının gelmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2007b:101).

Ülkemizde ise UMS/UFRS’lerin tam çevirilerinin yapılmak suretiyle, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’na dönüştürülme şeklinde bir yol izlendiği görülmektedir. Ancak hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)’nda işlem gören işletmelerin büyük bölümü UMS/UFRS’leri, bu dönüşümü beklemezsizin uygulamaya geçirmeyi tercih etmişlerdir.

Standartlar muhasebe uygulamalarının hemen hemen her alanında önemli değişimleri de beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda yayımlanmış olan UMS/IFRS'ler içerisinde yer alan "UMS 1: Finansal Raporların Sunuluşu" standardının önemi büyüktür. UMS 1'in yayımlanmasına doğru giden süreçte, ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB), finansal bilgilerin sunumunda belli eksiklikleri tespit etmişler ve ortaklaşa yürüttükleri çabalarını, finansal bilgilerden sağlanan faydayı arttırmaya yönelik olarak bir sunum projesine dönüştürmüşlerdir. Bu proje 2001 yılının Eylül ayında IASB'in, Ekim ayında ise FASB'in çalışma programına dahil edilmiş ve 2004 yılının Nisan ayında ise her iki kurul tarafından ortaklaşa hazırlanan bir tartışma metni olarak yayımlanmıştır. Yorum döneminin 14 Nisan 2009 tarihinde sona ermesiyle beraber, 2009 yılının Temmuz ayından, 2010 yılının Nisan ayına kadar tartışılarak bugünkü şeklini almıştır (Olsen ve Weirich, 2011:49).

Standart, finansal raporlama uygulamalarına gerek şekil, gerekse içerik yönünden önemli değişiklikler ve yenilikler getirmiştir. Bu değişiklik ve yenilikler gerek bilanço ve gerekse gelir tablosu üzerinde yeni sınıflandırmalara sebep olmaktadır.

UMS 1'in tam çevirisi olarak yayımlanmış olan TMS 1 kapsamında; bugüne kadar zorunlu olarak uygulana gelen fonksiyon esaslı gelir tablosunun tek alternatif olmadığı ve hatta birçok sektör itibarıyla daha faydalı olacağından hareketle, çeşit esasına göre gelir tablosunun da hazırlanabileceği, önemli yeniliklerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Tam set içerisinde sayılan "Kapsamlı Gelir Tablosu"nun çeşit esasına göre de hazırlanabilmesine imkân veren standart, hizmet sektörünün bugüne kadar ihtiyacını karşılamakta yetersiz kalan fonksiyon esaslı gelir tablosunun yol açtığı sorunları da ortadan kaldıracaktır.

Bu çalışmada, TMS 1 kapsamında getirilen değişiklikler gelir tablosu özelinde tartışılmış, hizmet sektöründeki uygulamalara etkisi konusunda bilgiler verilmiştir. Bu amaçla, öncelikle hizmet sektörünün kendine has özelliklerine ve sektörün finansal raporlama kapsamında gelir tablosu hazırlama ihtiyacına değinilmiştir. Daha sonra ise gelir tablolarının sınıflanmasına girilerek, TMS 1 kapsamında uygulamaya konulmuş olan "Kapsamlı Gelir Tablosu", Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve vergi mevzuatı çerçevesinde detaylı olarak incelenmiştir. Son olarak hizmet sektörü özelinde "Kapsamlı Gelir Tablosu"nun önemi ve göreceği fonksiyon konusunda bilgiler verilmiştir.

2. HİZMET SEKTÖRÜ VE KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ

Hizmetlerin tanımlaması ve sınıflandırılmasının yazarlara, ülkelere ve kurumlara göre farklılaştığından dolayı ortak bir tanıma ulaşmak mümkün olamamaktadır. Hizmetlere ilişkin ilk çalışmanın sahibi olan T.P. Hill, hizmetlerin saklanamadığı ve üretildiği anda tüketilmesi gerektiğine odaklanarak; bir kişi veya ekonomik birimin başlangıçta bahsedilenden farklı olarak bir kişi ya da ekonomik birimle önceden yapılan anlaşma çerçevesinde gerçekleştirdiği faaliyetlerin meydana getirdiği değişim olarak ifade etmektedir (Çakmak vd., 2011:23). Bu tanım hizmeti bir değişim hareketi olarak, sektör tarafından üretilen ve fiziksel varlığı olmayan bir ürün şeklinde görmektedir. Örneğin konaklama sektöründe faaliyette bulunan otel işletmeleri, hizmetin muhatabını diğer sektörlerde olduğu gibi müşteri olarak değil, misafir olarak görmek ve ürettikleri ürün de “müşteri memnuniyeti” olarak tanımlamaktadırlar. Genel olarak ele alındığında hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmeleri aşağıdaki gibi örneklendirebiliriz (Çetin, 2012:24);

- Konaklama Hizmetleri (Otel, motel vb.),
- Bakım Hizmetleri (kuaför, kuru temizleme vb.),
- Eğitim Hizmetleri (özel okullar, dershaneler vb.),
- Sigorta ve Finansal Hizmetler (Sigorta, bankacılık),
- Eğlence Hizmetleri (tiyatro, sinema, lunapark vb.),
- Sağlık Hizmetleri (özel hastane, tıp merkezleri vb.),
- Danışmanlık Hizmetleri (mali, hukuki danışmanlıklar),
- Taşıma ve İletişim Hizmetleri (PTT, lojistik vb.)

Hizmet sektörü, küresel ekonomi içerisinde giderek artan bir öneme sahiptir. Dünya ticareti içerisinde gelişmiş ülkelerde hizmet ticaretinin payının %72, gelişmekte olan ülkelerde ise %25 olması da bunun bir kanıtı niteliğindedir (Çakmak vd., 2011:23).

Hizmet sektörünü diğer sektörlerden ve özellikle de sanayi sektöründen ayıran en önemli özellik üretilen şeyde yatmaktadır. Üretildiği anda tüketilmesi gereken ve saklanamayan bir ürün üreten hizmet sektörü, aynı zamanda dış kaynak kullanımı (outsourcing) olarak adlandırılan yöntemlerin kullanılmasına en yatkın sektör durumundadır. Bir sanayi işletmesinde üretimin belirli safhaları dışarıdan (fason) yaptırılabilirken, hizmet sektöründe yapılan her şeyin dış kaynak kullanımı ile temin edilebilmesi mümkün ola-

bilmektedir. Örneğin bir konaklama işletmesinin maliyet tasarrufu amacıyla çamaşırhane bölümünün otel dışında tutulduğu, bu hizmetin dış kaynak satın alma kapsamında dışarıda bir işletmeye verildiği sık karşılaşılabilen bir durumdur (Akdoğan vd., 2011:370). Bu durum gerek finansal muhasebe ve gerekse finansal tablolar üzerinde değişikliğe sebep olan bir özelliktir. Daha çok çeşit esasına göre düzenlenen gelir tablosu içerisinde, ayrıca takip edilmesi gereken bir gider çeşidi olma özelliğini getirmektedir.

3. GELİR TABLolarının ŞEKİL AÇISINDAN İNCELENMESİ VE SINIFLANDIRILMASI

Gelir tablolarının benzer sektörlerdeki işletmeler arasında karşılaştırılabilir olabilmesi için, genel kabul görmüş formatlarda hazırlanması gerekmektedir. Ancak bu format içerisinde dahi, gelir tablolarının şekilsel yapısı içerisinde önemli yer tutan kâr, kazanç ve matrah gibi birçok terimin günlük konuşma dilinde bazen aynı anlamlarda, bazen de farklı anlamlarda kullanılabildiğine rastlanmaktadır (Pekdemir, 2005:22).

Benzer bir durum, gerek günlük hayatta, gerekse yazılı veya sözlü finansal raporlamalarda kullanılan “kazanç” için de geçerli olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu kazanç kavramını, verginin konusuyla ilgili olarak, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir, şeklinde ifade ettikten sonra, geliri; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak belirtmektedir. Ayrıca, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar şeklinde yedi gelir unsurunu saymakta ve buradan hareketle “matrah” kavramına ulaşmaktadır (Akdoğan, 2011:186). Ancak kazanç/kayıp, muhasebe ve raporlama kavramı değil, gerçek hayat kavramıdır ve birimlerin/kişilerin sahibi oldukları servetlerdeki ölçülebilen reel artış/azalış olmalıdır (Pekdemir, 2005:23). Gelir tablolarında bu ve buna benzer daha birçok kavramı saymak mümkündür. Bu yüzden özellikle gelir tablosu içerisinde kullanılan kavramların içerdiği anlamlar konusunda, TMS/TFRS’lerde Kavramsal Çerçeveyi dikkatli bir şekilde kullanmak gerekmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)’nin amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmelere ilişkin olarak karar vermelerini kolaylaştıracak şekilde, sunulan bilgilerin sağlayacağı faydaları geliştirmektir. Bu amaçla Kurul, geliştirme çalışmalarına yönelik üç hedefi aşağıdaki şekilde sıralamaktadır (Bradshaw vd., 2010:280);

- Finansal tablolar, işletmenin finansal faaliyetleriyle uyumlu bir finansal resim vermelidir,
- Verilen bilgiler, gelecekteki nakit akışlarının tahmininde yardımcı olacak şekilde sınıflandırılmış olmalıdır,
- Finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin likiditesi ve finansal esnekliğini değerlendirebilmelerine yardımcı olmalıdır.

Finansal tabloların yukarıda ifade edilen üç hedefi gerçekleştirecek şekil ve içeriğe sahip olması, bu tabloları kullanarak işletmeler hakkında karar verecek olan kullanıcılara önemli oranda fayda sağlayacaktır.

TMS/TFRS', gelir tablosunun kapsam, şekil ve içeriğine yönelik Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nden farklı düzenlemeler getirmektedir. TMS/TFRS, işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini dikkate alarak, gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkelerinin bir gereği olarak yayınlanması istenen genel amaçlı finansal tablolar için herhangi bir kesin format önermemektedir. Oysaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, gelir tablosunun "rapor tipinde" ve giderlerin de "Fonksiyon Esası"na göre gruplandırılarak sunulması tercih edilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2001:163). Bu bağlamda yayımlanmış olan TMS 1'de kesin ve değişmez bir gelir tablosu formatı önerilmemiş, tüm gelir ve giderlerin tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya kâr ve zarar bileşenlerini gösteren "Bireysel Gelir Tablosu" ve kâr zararlarla başlayan ve diğer gelir bileşenlerini gösteren "Kapsamlı Gelir Tablosu" olmak üzere iki tabloda sunulması gerektiği belirtilmiştir (Bayri, 2010:101-102).

Temel finansal tablolar arasında yeralan gelir tablolarının "hesap Tipi" ve "rapor tipi olmak üzere iki türde düzenlendiği görülmektedir. Ancak 1980'li yılların sonuna kadar muhasebe standardı yerine kullanılmış genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, sadece mevzuat hükümlerinde bir boşluk olması halinde devreye sokulması öngörüldüğünden, daha çok hesap tipi gelir tabloları üzerinde uygulamaların yoğunlaştığı görülmüştür. Böylece vergisel ihtiyaçları giderme amacına hizmet edecek kadar dar bir görüş açısıyla gelişen sürece, gerek meslek ve gerekse ilkeler bazında hiçbir ciddi düzenlemenin olmaması da zemin hazırlamıştır (Kaya, 2011:183). Diğer taraftan 1970'li yıllardan itibaren özellikle Kamu İktisadi Teşekkülleri için geliştirilen Tekdüzen Hesap Planı uygulaması ile birlikte en azından bir kısım işletme için "Rapor" şeklinin mevzuata bir anlamda zorunlu olarak girmiş olduğu göze çarpmaktadır. İşletmenin kâr kaynaklarını ayrı ayrı göstermeye ve karşılaştırılabilir hazırlamaya elverişli olmayan hesap tipi gelir tabloları yerine tercih edilen rapor tipi gelir tabloları, Sermaye Piyasası Kurulu

tarafından yayınlanan Standart Genel Hesap Planı ile de benimsemiştir (Kaval, 2012).

Gelir tablolarının gelişim süreci, 6.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmî Gazete'nin Mükerrer sayısında yayımlanan I Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile yeni bir aşamaya girmiştir. Bu tebliğ ile bilanço ve gelir tablosu hesapları kesin bir formata bağlanmış, daha sonra yayımlanan tebliğler (2-14 sıra nolu tebliğler) ile belirlenen bu format üzerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu format da genel olarak "Rapor" tipi olarak yaygınlık kazanmıştır. MSUGT; 1994 yılından bu yana, muhasebe uygulamalarında tekdüzeni sağlamış, büyük küçük bütün işletmelerde aynı muhasebe dilinin kullanılmasını temin etmiştir. Tebliğnin düzenleme amacıyla belirtilen hedefinin büyük ölçüde gerçekleşmiş olduğu, meslek mensuplarının ve diğer ilgi gruplarının beyanlarında sıkça görülmektedir (Akdoğan, 2007a:31).

Finansal tabloların hazırlanma formatı konusunda, gerek Türkiye'de ve gerekse Dünya'da "Rapor" şeklinin tercih edildiği görülmektedir. Bunun nedeni; tablo (hesap) şeklinde olan raporda gelir ve giderlerin hiçbir ara sınıflamalar yapılmadan, alt alta sıralanması neticesinde şirketin kâr kaynaklarını göstermeye uygun ara başlıkların (Brüt Satış Kârı, Ana/Esas Faaliyet Kârı, Olağan Kâr/Zarar, Dönem Kâr/Zararı, Net Dönem Kâr/Zararı) açılmayacağı, bu ihtiyacın ancak rapor şeklinde giderilebilecek olmasıdır. Böylece tam açıklama kuralı da sağlanmaya çalışılmaktadır (Kaval, 2012).

Kapsadıkları gelir ve gider bileşenleri dikkate alındığında, gelir tablolarını aşağıdaki şekilde bölümlenmek mümkündür (Kaval, 2012);

- Fonksiyon (satış maliyeti) esasına göre gelir tablosu,
- Çeşit (toplam maliyet) esasına göre gelir tablosu.

Fonksiyon esasına göre gelir tablosunda; genel olarak mali dönem ya da muhasebe dönemi olarak adlandırılan belirli bir dönem içerisinde doğan satış gelirleri ile bu satışlar için katlanılan maliyet (satılan malın maliyeti) ve giderler karşılaştırılmaktadır. Bu bağlamda fonksiyon esasına göre hazırlanan gelir tablosunun, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre hazırlanan gelir tablosu ile benzerlik taşıdığı görülmektedir. Bu bağlamda TMS 1 tarafından tercihen kullanılacak olan çeşit (toplam maliyet) esasına göre düzenlenecek gelir tablosunun ise yeni bir tablo olduğunu söylemek mümkündür.

Fonksiyon esasına göre hazırlanan gelir tablosuna getirilen en önemli

eleştiri, özellikle üretim işletmeleri açısından tamamlanamamış mamulle-re ilişkin stoklar düşünüldüğünde, tablonun toplam maliyet (üretim için yapılan tüm harcamalar) veya işletmenin dönem içinde yarattığı hâsılayı kapsamamasıdır. Ayrıca giderlerin işletmenin fonksiyonlarına (araştırma ve geliştirme, pazarlama satış ve dağıtım, genel yönetim vb.) göre sınıflandırılması yapıldığından, gider çeşitlerini (toplam malzeme, işçilik, amortisman vb.) tespit etmek güçleşmektedir. Bu durum, son yıllarda özellikle gelişmiş ülkelerde yayınlanan faaliyet raporlarında yer alan EBIT (Earnings Before Interest and Taxes - Faiz ve Vergiden Önceki Kâr) ve EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization - Faiz, Vergi, Amortisman ve İtfa Paylarından Önceki Kâr) gibi rakamların, işletme dışından olan analistlerin görebilmesine imkân vermemektedir (Kaval, 2012).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluş Standardı, yukarıda değinilen bölümleme çerçevesinde gösterilen gelir tablosunun, her iki türü konusunda seçim serbestisi getirmektedir. Bir başka ifadeyle standart, işletme faaliyetine ilişkin faaliyet kâr/zararını oluşturan gelir ve gider unsurlarını, Fonksiyon (Satışların Maliyeti) Esası veya Çeşit (Toplam Maliyet) esası olmak üzere iki yöntemden birine göre raporlama yapma olanağı sunmaktadır. Bu bağlamda en tutarlı ve sunuş yönteminin seçilmesi gerekliliği vurgulanarak, iki yöntemden hangisi bu fonksiyonu yerine getiriyorsa, standartta da, işletmelerin o yönetime göre raporlama yapması istenilmektedir (TMS 1.105).

Çeşit esasına göre gelir tablosunda, dönem giderlerinin tamamı fonksiyonlarına göre ayrıştırma ve gruplama yapılmadan, türlerine göre alt başlıklar halinde raporlanmaktadır. Bu çalışmanın konusunu oluşturması nedeniyle, çeşit esasına göre gelir tablosuna ilişkin açıklamalar bundan sonraki başlıklar altında detaylı olarak yapılmıştır.

4. TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN GELİR TABLOSU

Ülkemizde de geçerli olan Kıta Avrupa hukuk sistemi muhasebeyi ticaret kanunları sayesinde şekillendirmektedir. Bu nedenle gelir tablosunu şekil açısından gelişimi bağlamda ülkemizde ilk Ticaret Kanunu 1807 tarihli Fransa Ticaret Kanunu temel olarak hazırlanan ve 1850 yılında uygulamaya konulan “Kanunname-i Ticaret”tir (Elitaş vd., 2011:8). 1 Ocak 1957 tarihinde ise Alman bilim adamı Ernst E. Hirsch başkanlığında hazırlanan TTK, 2011 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. 14 Ocak 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni TTK’nın Geçici 6 ncı maddesinde ise 6335 sayılı Kanunun 37 nci maddesi ile değişiklik ya-

pılmıştır. Buna göre, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler, 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Geçiş döneminde hazırlanacak finansal tablolara ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler uygulanır” denilmek suretiyle, TMS/TFRS’lerin yürürlük tarihi değiştirilmiştir. Ayrıca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname (KHK)’nin 9 uncu maddesinin (b) paragrafında belirtilmiş olan yetkisini kullanarak, 14/11/2012 tarihli toplantısında alınan kararında kimlerin TMS/TFRS kapsamında finansal tablo düzenlemesi gerektiğini belirlemiştir. Buna göre; Türk Ticaret Kanunu’nun 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 660 sayılı KHK’nın 9 uncu ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca 1/1/2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında; 660 sayılı KHK’da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanununun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanununun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına, bu kapsama dâhil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılmıyacağı kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına, karar verilmiştir. Bu açıdan bakıldığında 4 Kasım 2012 tarihli 28457 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/3834 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen KOBİ’ler ve cirosu veya aktif büyüklüklerinden herhangi biri 40 milyon TL’yi geçen büyük ölçekli işletmeler olarak sınıflandırılan işletmeler için TMS/TFRS’lere uygun finansal tablo düzenleme zorunluluğu henüz geçerli olmamaktadır (Kamu Gözetim Kurumu, 2012).

Yeni TTK’nın muhasebe uygulamaları üzerindeki en önemli etkisi kuşkusuz TMS/TFRS’lere ilişkin hükümleri olacaktır. TTK’nun 88. Maddesi; 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, TMS’ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır, ifadesini kullanmakta ve uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nu

standartları belirleme ve yayımlama konusunda yetkili kılmaktadır (TTK 88).

Yeni TTK kapsamında her muhasebe işleminin kayda alınması, başka bir ifadeyle defter tutulması sırasın da mı, yoksa finansal raporların hazırlanması sırasın da mı TMS'ye uygun hareket edileceği konusunda tereddütler yaşanmıştır. Ancak *"...gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken..."* ifadesinden hareketle kastedilenin muhasebe kayıtları olmadığı, finansal raporlar olduğu görülmektedir. Ayrıca 26/6/2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle, 65nci fıkrada yer alan *"şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır"* ibaresi madde metninden çıkarılmış ve *"Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir"* şeklinde yeniden düzenlenmiş ve tereddütler giderilmeye çalışılmıştır. TTK'da yapılan son değişiklikler de göstermektedir ki, finansal muhasebe kayıtları ilgili vergi mevzuatı ile getirilmiş olan düzenlemelere uygun olarak hazırlanacaktır. TMS/TFRS hükümleri ise ayrıca hazırlanacak olan finansal raporların hazırlanması sırasında kullanılacak, diğer bir ifadeyle vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal raporlar, TMS/TFRS kapsamında yeniden sınıflandırılarak düzenlenecektir. Bu durum, kapsamlı gelir tablosunun da öncelikle çeşit esasından ziyade, fonksiyon esasına göre düzenleneceği anlamına gelmektedir.

Türkiye'de genel olarak Kıta Avrupa yaklaşımının esas alınmasına bağlı olarak vergi kanunlarındaki düzenlemeler, hemen tüm işlemlerde ön planda tutulmaktadır (Kaya, 2011:184). Buna bağlı olarak da işletmeler, vergi mevzuatından hareketle mali karın hesaplanmasını ön planda tutmaktadırlar.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye'de vergi kanunlarının vesayetinden kurtulma yolunda atılmış ilk ve en önemli adımdır. Sonrasında ise 6102 sayılı yeni TTK ile TMS/TFRS'lere geçiş sağlanacak ve muhasebe uygulamaları üzerindeki vergi kanunlarının vesayetinin önemli bir kısmından daha kurtulmak olası olacak iken, bu durum 6335 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle değişmiştir. Söz konusu kanunun değişik 8 inci maddesi uyarınca *"Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karlılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun*

ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez” denilmek suretiyle, beklentilerin boşa çıkmasına neden olmuştur. Bu durum da işletmelerimiz, daha önce İMKB’de işlem gören şirketlerin finansal muhasebe kayıtlarını, vergi mevzuatında getirilmiş değerlendirme ilkelerine uygun ve incelemeyi kolaylaştıracak şekilde yapmaları ve finansal tablolarını da MSUGT’ne uygun olarak hazırlamaları gerekecektir. Daha sonra ise finansal tablolarını TMS/TFRS’lere uygun olarak yeniden düzenlemek durumunda kalacaklardır. Bu da Sermaye Piyasası Kanunu’na göre TMS/TFRS’lere göre finansal tablolarını yeniden düzenlemek zorunda kalan işletmelerimizin, iki değişik finansal tablo şeklinde gerçekleştirmiş oldukları uygulamaların, diğer işletmelerimize de yaygınlaşmasına neden olacaktır. Bu durumda TMS/TFRS’lere göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosunda ticari kâr kavramı, vergi mevzuatına göre yapılacak olan finansal muhasebe kayıtlarından sonra hazırlanacak olan finansal tablolarda ise beyanname üzerinde yapılacak hesaplamalar sonrasında mali kâr kavramı ön plana çıkacaktır.

Yukarıda detaylı olarak değinilen hususlardan da anlaşılmaktadır ki, daha önce olduğu gibi gelir tabloları da yine MSUGT’nde öngörüldüğü şekilde fonksiyon esaslı olarak hazırlanmak zorunda kalınacaktır. Benzer şekilde finansal muhasebe kayıtları da fonksiyon esaslı gelir tablosuna yönelik olarak yapılmak zorundadır. Bu durumda ilerleyen başlıklar altında da detaylı değinileceği üzere, işletme fonksiyonlarına dağıtılan gider çeşitlerinin ayrıştırılması zorlaşacaktır. Bu yüzden TMS 1’e göre belirli durumlarda tercihe bile bırakılmayan, başka bir deyişle zorunlu hale gelen çeşit esasına göre gelir tablolarının hazırlanması, muhasebe departmanlarına ek külfet getirecektir. Birçok işletme bundan kaçınarak, çeşit esasına göre gelir tablosunu düzenlememe yoluna gidecektir. Böylece standartta öngörülen tutarlı ve güvenilir sunuş yönteminin seçilmesi ilkesinin uygulanmasının fiilen gerçekleşmesinin zor olacağı anlaşılmaktadır.

5. TMS 1: FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARTININ İNCELENMESİ

IASB tarafından uyarlanan ve yayımlanan standartlar, IASB tarafından yayımlanmış olan UFRS’ler ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) tarafından yayımlanan UMS’lerden oluşmaktadır (Jermakowicz ve Epstein, 2011: 44). “TMS 1Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı” da bahse konu kurumlar

tarafından yayımlanması birlikte, Türkiye’de de ilk defa 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yayımlanmıştır. Daha sonra standart, UMS/UFRS’lerde meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 218 sıra nolu tebliğe kadar, çeşitli tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2012).

Standart metninde Standardın amacı; “işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktadır ve bu amaca ulaşmak için Standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar” şeklinde ifade edilmektedir.

Standart kapsamında, TFRS’lere göre hazırlanan ve sunulan genel amaçlı finansal tablolar aşağıdaki gibidir (TMS 1.10);

- Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

TMS’lerin neden olduğu önemli değişikliklerden birisi de finansal tabloların yukarıda da ifade edildiği üzere, sınıflandırma, kapsam, ölçme ve değerlendirme ile dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler nedeniyle yarattığı etkilerdir (Akdoğan, 2007b:113). Ancak çalışma kapsamında bu etkiler içerisinde sadece kapsam ve şekil açısından değişiklikler, çeşit esasına göre hazırlanacak kapsamlı gelir tablosu özelinde inceleme konusu yapılmıştır. Bu amaçla öncelikle kapsamlı gelir tablosuna ilişkin genel açıklamalarda bulunulduktan sonra, kapsamlı gelir tablosu içerisinde yer alan gelir ve giderlerin niteliği konusunda bilgiler verilmiştir. Daha sonra ise çeşit esasına göre hazırlanacak kapsamlı gelir tabloları ve göreceği fonksiyonlar, hizmet sektörü özelinde tartışılmıştır.

1.1. TMS 1 Kapsamında Kapsamlı Gelir Tablosu

Küresel krizin ortaya çıkmasıyla birlikte iflas eden şirketlerin muhasebe

uygulamaları incelendiğinde, gözlemlenen hususlardan bazılarının, işletme yönetiminin finansal raporları manipüle etme isteğine alet olunarak, tarafsızlık kavramından ve şeffaf olmayan uygulamalar ile de tam açıklama kavramından uzaklaşması olduğu görülmektedir (Can, 2010:27). Bu yönüyle finansal tabloların ve dolayısıyla bu çalışma kapsamında ele alınan gelir tablolarının, şeffaf olması ve tam açıklama kavramına uygun olarak, önemli tüm bilgileri içermesi önemli hale gelmektedir.

Muhasebe standartlarını belirleyen kurumlar, bugüne kadar, gelir tablosu içerisinde özel bir kalem olarak gösterilmesini gerektiren belirli kazanç ve kayıpları, diğer kapsamlı gelir olarak raporlamak suretiyle ertelenmesine izin vermişlerdir. Bunun en büyük nedeni ise söz konusu kazanç ve kayıpların piyasa şartlarına ilişkin dalgalanmalardan kaynaklanması ile söz konusu etkilerin geçici ve gelecekteki nakit akışlarının tahminini ve işletme değerinin tahminini sınırlayıcı olarak görülmesidir (Jones ve Smith, 2011:2047).

Farklılıklar işletmelerin büyük çoğunluğunun diğer kapsamlı gelir kazanç ve kayıplarını bilançoda göstermeyi tercih etmemelerinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Ancak daha önce de ifade edildiği gibi FASB ve IASB tarafından finansal tabloların sunulmasına ilişkin yürütülen proje sırasında her iki kurul da, diğer kapsamlı gelir kazanç ve kayıplarının, geleneksel gelir tablosuna ayrı bir bölüm olarak eklenmesi yoluyla, finansal raporlamanın geliştirileceği konusunda fikir birliğine varmışlardır (Jones ve Smith, 2011:2048).

İşletmeler, bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini; tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunabilmektedir (TMS 1.81). Başka bir ifadeyle Standart, Paragraf 82 (a)-(f) arasındaki kalemleri ve 83 (a) Paragrafındaki açıklamaları bireysel gelir tablosunda, ek kalemleri, başlıkları ve ara toplamları, böyle bir sunum işletmenin finansal performansının anlaşılması için uygun olduğu takdirde, kapsamlı gelir tablosunda ve (eğer sunuluyorsa) bireysel gelir tablosunda sunabileceğini hüküm altına almıştır (TMS 1.84-85). Özetle, Standartta göre kapsamlı gelir tablosunun iki şekilde sunulması mümkündür. Bunu kısaca iki tablolulu sunum ve tek tablolulu sunum şeklinde özetlemek de mümkündür. Standart her iki sunum şekli konusunda da bir yönlendirme yapmamaktadır. Tek tablolulu sunum şeklinde geleneksel nitelikte hazırlanan bir gelir tablosu yanında, kâr ve zarar kalemleriyle başlayıp, diğer kapsamlı gelir unsurlarını gösteren ikinci bir tablo hazırlanması söz konusudur. İkinci sunum şeklinde ise kapsamlı gelirin tek

bir kapsamlı gelir tablosunda sunulması ve dönem kâr ya da zararının da tabloda ara toplam olarak yer alması sağlanmaktadır. (Öztürk, 2009:99).

Uluslararası uygulamalara bakıldığında da, FASB ile yapılan yakınsama çalışmaları sonucunda, SFAS 130 (Statement of Financial Accounting Standards)'a dayanarak geleneksel gelir tablosunun yerini kapsamlı gelir tablosunun aldığı görülmektedir (Öztürk, 2009:98). Ancak SFAS 130, işletmelere kapsamlı gelirlerin raporlanmasını gerekli kılarken, sunum şekli konusunda, ayrı bir kapsamlı gelir tablosu ya da özkaynaklar tablosunu adres göstermektedir (Maines ve McDaniel, 2000:179).

Teorik olarak, son yıllarda şirketlerin performanslarını yansıtmak üzere kullanılan kapsamlı gelir kavramının aşağıdaki formül üzerine kurulu olduğunu söylemek mümkündür (Dumitrana ve Jianu, 2010:80'den naklen Ristea ve Dumitru, 2006);

$$\text{Dönemin Kapsamlı Geliri} = (\text{Dönem Kârı veya Zararı}) +/- (\text{Özkaynak Düzeltmeleri}) +/- (\text{Dönem Kârı veya Zararı Hesabına Yansıtılmayan Diğer Özkaynak Değişimleri})$$

Standarda göre, geleneksel gelir tablosundan farklı olarak, gelir tablosunda kapsamlı gelir (kâr) gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş (varlıkların elden çıkartılması veya kullanılmasından ziyade elde tutulması dolayısıyla ortaya çıkan nakde dönüşmemiş) gelir unsurlarından oluşmaktadır (Örten vd., 2007: 30).

1.2. Kapsamlı Gelir Tablosunda Gelir ve Giderlerin Niteliği

İster iki tablolulu, isterse tek tablolulu sunum şeklinde yapılsın, TMS/TFRS'ler kapsamında hazırlanan gelir tablosunun bileşenlerini oluşturan gelir ve giderlere yakından bakmak, söz konusu tabloların işlevlerini anlayabilmek açısından faydalı olacaktır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS/TFRS arasındaki en önemli fark; Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları ve vergi iadeleri brüt satışlar bölümünde raporlanırken, TMS/TFRS'de ise satıştaki vade farklarının brüt satışlarda gösterilmeyip, finansman geliri olarak, alıştaki vade farklarının da ticari mallarda gösterilmeyip, finansman gideri olarak raporlanmasıdır. Diğer bir farklılık ise ihracattan dolayı ortaya çıkmış olsalar dahi, kur farklarının da brüt satışlar grubunda değil, diğer (olağan) gelir ve kârlar grubunda raporlanması gerekliliğidir (Bayri, 2010:103-104).

Gelir tablosunda, iştiraklerin öz kaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan kâr/zararın açıkça görülecek şekilde raporlanması bir başka önemli farklılık olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca stok değer düşüklüğü, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak, satışların maliyeti bölümünde yer alacaktır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar da satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanacaktır (Akdoğan, 2007b:114).

Kapsamlı gelir tablosuna genel olarak bakıldığında, geleneksel gelir tablosunda gösterilmeyen bazı gelir ve gider unsurlarının bu tabloda yer aldığı görülecektir. Bu haliyle tablo, gelir/hasılat, gider/maliyet kavramlarına yüklenen farklı anlamlardan kaynaklanan henüz gerçekleşmemiş (kâr dağıtımına konu edilemez nitelikteki) gelir ve giderlerin dönemsel paylarını göstermekle görevlidir, denilebilir (Kaval, 2012).

Kapsamlı gelir tablosunun varlık nedeni, gerçeğe uygun değerle ölçüm esasının benimsenmesi sonucunda, geleneksel gelir tablosu tarafından tanınmayan gelir ve giderlerin doğmasıdır. Bu türden gelir ve giderler, özkaynaklarda artış ya da azalışlara sebep olmakla birlikte, kesinleşmiş olmaları nedeniyle alacak veya borçlara dönüşmemekte ve dolayısıyla geleneksel gelir tablosuna gelir ya da gider olarak yansımamakta, özkaynaklara dâhil edilmeleri suretiyle, özkaynak değişim tablosunda raporlanabilmektedir. Ancak bu durum, dönemin tüm gelir ve giderlerinin, finansal tablo kullanıcıları tarafından fark edilebilmelerini güçleştirmektedir. Bu nedenle özellikle tek tablolü sunum şeklinin benimsenmesi halinde, geleneksel gelir tablosu formatında hazırlanan tüm gelir ve gider unsurları ile birlikte, özkaynaklar içerisine dâhil edilen gelir ve giderlerin de bu tablonun sonunda raporlanması sağlanmış olacaktır.

1.3. Çeşit Esasına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu

TMS 1, tam set finansal tabloları arasında döneme ait kapsamlı gelir tablosunu belirtmektedir (TMS 1.10). Ancak işletmelerin, bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini, tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunulabilmesine olanak verilmektedir (TMS 1.81). Ayrıca 84 nci ve 85 nci paragraflarda, bireysel gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu ile ilgili olarak sunum esaslarına değinilmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere, Standart 81 nci paragrafta tek bir kapsamlı gelir tablosundan bahsetmek-

tedir. Diğer paragraflarda ise bireysel gelir tablosu ve diğer kapsamlı gelir tabloları, diğer sunuş şekilleri olarak gösterilmektedir. Çeşit esasına göre kapsamlı gelir tablosuna ilişkin açıklamalar ise daha ziyade Standartın 101 ila 105 inci paragraflarda yapılmıştır. Bu bağlamda, giderlerin fonksiyon veya çeşit esasına göre sınıflandırma yöntemi arasında tercih yapma, tarihi ve sektörel unsurlara ve işletmenin niteliğine bağlı hale getirilmiştir. Her sunuş yönteminin değişik türdeki işletmelere yararı olacağından hareketle Standart, yönetimin en tutarlı ve güvenilir sunuş yöntemini seçeceğini ifade ederek, tercihi işletmelerin yönetimine bırakmaktadır (TMS 1.105). Ancak bu ilke, yöneticilerin keyfi ya da muhasebe meslek elemanlarının isteği anlamına gelmemekte, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının niteliğine cevap verebilme yeteneği olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2012).

Çeşit esasına göre hazırlanan kapsamlı gelir tablosunun sahip olduğu özellikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Kaval, 2012);

- Bu esasa göre hazırlanan gelir tablosunda dönemde katlanılan tüm giderler raporlanmaktadır. Bunun yanında işletmenin iç ihtiyacı için inşa edilen harcamalar, aktifleştirilen üretim olarak raporlanır. Bundan dolayı daha kapsamlı bir raporlama söz konusudur.
- Tüm giderler maliyet muhasebesinde “birinci dağıtım” olarak da adlandırılan ilk kayıt esnasında çeşitleri esas alınarak gelir tablosunda gösterilmektedir. Bu bağlamda fonksiyonlarına göre yapılacak ikinci bir ayrıma gitmeksizin, miktar ve tutarları da değiştirilmeksizin gelir tablosunda gösterilir. Böylece işletme dışından analistler açısından, gider çeşitlerinin izi kaybolmamış, toplam maliyetler içinde her bir gider türünün kendi içindeki oranı ve faaliyet gelirlerine oranı rahatlıkla hesaplanabilmektedir.
- Giderler fonksiyonlarına göre dağıtılmayacaklarından, maliyet muhasebesinin çok detaylı uygulamalarını gerektirmez. Bu durum muhasebeleştirme sürecini de basitleştiren bir fonksiyon görmektedir. Özellikle hizmet işletmelerinde maliyet muhasebesinde kullanılan birçok yöntemin (safha, sipariş vb.) kullanılmadığı düşünüldüğünde, anılan basitleştirme fonksiyonunun sorun yaratmayacağı da açıktır.
- İşletmelerde bütçeler, öngörülen faaliyet hacim aralıkları dikkate alınarak gider çeşitleri bazında hazırlanmaktadır. Bu esasa göre hazırlanan gelir tabloları yoluyla bütçelerin ve özellikle de proforma gelir tablosunun oluşturulması ve sapmaların analiz edilmesi kolaylaşmaktadır. Özellikle konaklama sektöründe, her bir departman düzeyinde gider türlerine göre bütçelerin hazırlandığı ve sapmaların sorumluluğunun da, bu departman

yöneticilerine yüklediği düşünüldüğünde, ifade edilen özelliğin ne kadar önemli bir fonksiyon göreceği daha iyi anlaşılacaktır.

- Hizmet sektörü, kısmen tarım ve hayvancılık sektörü ile muhasebe meslek elemanı çalıştırmayıp, yoğun olarak dışarıdan hizmet alan işletmeler gibi stok sorunu olmayan işletmelere kolaylık sağlar.

Çeşit esasına göre gelir tablosunun daha çok Kıta Avrupa ülkelerinde görmek şaşırtıcı olmamaktadır. Çünkü bu ülkelerde muhasebe bilgilerinin sır olarak görülmesi yaygındır. Anglo-Sakson gelenekte ise finansmanda halka gitme anlayışı hakim olduğu için ve bunun sonucunda gelişen sermaye piyasaları nedeniyle muhasebe bilgileri daha geniş kitlelerle paylaşılmalıdır (Elitaş vd., 2011:15). Bu bağlamda Almanya'da yapılan bir araştırmanın sonuçları da göstermektedir ki; geleneksel ve daha küçük ve orta boy işletmelerin çeşit esasını, uluslararası işlemler arttıkça ve UMS ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)'ne uygun finansal raporlama yapılmasıyla birlikte fonksiyon esasına yönelinmektedir. US GAAP'a göre, gelir tablosu her iki esasa göre de düzenlenebilir. Ancak borsaya açık şirketler açısından kullanılması gerekli gelir tablosu modeli verilmiştir. Bu modelde de bütün tablo kalemleri değil, fonksiyon esasına göre hazırlanan gelir tablosu benzeri asgari kalemler verilmektedir (Kaval, 2012). İngiltere'deki uygulamalarda ise ciro (hasılat) kâr veya zarar hesabı tarafından kavranan en önemli gelir unsuru olmakta ve faaliyet giderleri de genellikle işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır. Gider çeşitlerine ilişkin bilgilerin ise dipnotlar arasında verilerek analiz edilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır (Dumitrana ve Jianu, 2010:82).

UFRS'lerle seçimlik olarak getirilmiş muhasebe politikalarının uluslararası uygulamalarda farklılıkları konusunda yapılmış bir araştırmanın sonuçlarından elde edilen tablo aşağıdaki gibidir;

Tablo 1: Ülkelere ve Sektörlere Göre Gelir Tablosu Türü Dağılımı

Ülkeler	Toplam İncelenen İşletme Sayısı	İncelenen Sanayi İşletmesi Sayısı	İncelenen Hizmet İşletmesi Sayısı	Fonksiyon Esasına Göre Gelir Tablosu	Çeşit Esasına Göre Gelir Tablosu	Diğer
Avustralya	44	14	30	% 59,3	% 29,6	% 11,1
İngiltere	98	20	78	% 47,2	% 13,9	% 38,9
Fransa	35	9	26	% 54,8	% 45,2	% 0
İspanya	32	11	21	% 4,0	% 96,0	% 0
Almanya	23	6	17	% 76,5	% 23,5	% 0

Kaynak: Kvaal ve Nobes, 2010:176-177, 182

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, İspanya dışında diğer dört ülkede de gelir tabloları ağırlıklı olarak fonksiyon esasına göre düzenlenmektedir. Ancak araştırmaya dahil işletmelerin büyük bir çoğunluğunun hizmet işletmesi olmasına karşın, işletmelerin çeşit esasını kullanmamalarının nedenlerinin ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Fonksiyon esasının ağırlık kazanmasında etkili olan faktör, bu çalışma kapsamında da ifade edilmiş olduğu üzere vergi mevzuatı ya da kamuya detaylı bilgi verilmesi konusunda görülen muhafazakârlık anlayışı olabilir. Bu durum ayrıca bir incelenme yapılmasına ihtiyaç göstermektedir.

5. HİZMET SEKTÖRÜNDE KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE HAZIRLANMA ESASLARI

Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, diğer sektör işletmeleri gibi TMSUGT kapsamında muhasebe uygulamalarını gerçekleştirmek durumundadır. Ancak tebliğ kapsamında getirilen ve fonksiyon esaslı olarak düzenlenmesi istenen format gelir tablosu, ihtiyaçlara her zaman cevap verememektedir. Daha önce de ifade edildiği gibi, fonksiyon esaslı gelir tablosunun doğasında yer alan kısıtlamalar, hizmet sektöründeki bazı işletme grupları açısından sorunlara yol açmakta ve finansal raporlardan beklenen faydaların gerçekleşmesi önünde önemli bir engel teşkil etmektedir.

Hizmet işletmeleri geçmişten bugüne kadar, muhasebe uygulamalarında iki başlılık olarak ifade edilebilecek bir raporlama seçeneği ile karşı karşıya kalmışlardır. Örneğin konaklama işletmelerinin muhasebe departmanları, vergisel kaygılarla fonksiyon esaslı gelir tablosu hazırlamakta, maliyet kontrol (cost control) departmanları ise alt bölümler bazında gelir tablosu hazırlamaktadırlar. Bu tablolar ise standartta da anılan çeşit esaslı gelir tablosu formatına uygun olmaktadır. Böylece işletmeler bütçe hazırlama ve bütçe sapmalarının analizi çalışmalarında, çeşit esasından hareketle uygulamalarına yön verebilmektedirler.

Daha önce de ifade edildiği üzere, TMS 1’de gelir tablosunun fonksiyon veya çeşit esasına göre hazırlanması konusunda bir zorlama ya da yönlendirme yapılmamaktadır. Standart, her iki modele göre düzenlenebilen tablolarda tutarlı ve güvenilir bilgi sağlama niteliğini aramaktadır. Tutarlı ve güvenilir olmaktan kastedilen, söz konusu tablonun bir performans ölçüm aracı olması nedeniyle, performansın kaynaklarına daha iyi nüfus edebilmeye yardımcı olmaya uygunluktur (Kaval, 2012). Bu yönüyle, yukarıda anılan konaklama işletmelerinin raporlama ihtiyacına yönelik olarak standartta da bir engel bulunmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, özellikle hizmet sektöründeki işletme yöneticileri, 10 ncu paragrafta belirtilmiş olan Döneme Ait Kapsamlı Gelir Tablosu’nda, giderleri çeşit esasına göre sınıflandırabilecek ve “Çeşit Esasına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu” olarak da adlandırılacak bir gelir tablosu hazırlamak yoluyla, en tutarlı ve güvenilir sunuş yöntemini seçmiş olacaklardır. Ancak finansal tabloları yorumlayarak analiz eden analistlerin ise talep ettiği bilgiler, işletme yöneticilerinin veya finansal raporları hazırlayanların ifşa etmekten kaçınabileceği türden bilgiler de olabilmektedir (Elitaş vd., 2011:3). Bu durum sanayi işletmelerinin aksine fiziksel olmayan ve özellikli bir ürün ürettikleri iddiasında olan ve genellikle hizmet işletmelerinde söz konusu olmaktadır. Bu anlamda çeşit esasına göre hazırlanan gelir tablolarının, yöneticilerin ticari sır olarak addettikleri hususlar konusunda saydamlığa neden olduğu da söylenebilir.

Ülkemizde hizmet sektörü içerisinde en önemli alt grubu oluşturan konaklama işletmeleri tarafından hazırlanmakta olan gelir tablosu örneği Tablo 2’de verilmiştir. Tablo 2’de yer alan gelir tablosunda, gerek departmanlar bazında satışların maliyeti, gerekse bu departmanlar içerisinde gerçekleşen gider çeşitlerinin tutarları görülebilmektedir. Ancak odalar departmanının satış maliyeti hesaplanmazken, yiyecek ve içecek maliyetinin içerisinde sadece bu departman tarafından tüketilen yiyecek ve içecek malzeme tutarları bulunmaktadır. Dolayısıyla dağıtım yoluyla gelen herhangi bir gider çeşidini içermemektedir. Bu yönüyle tablo, çeşit esasına göre hazırlanan bireysel gelir tablosunun içerik ve biçimsel özelliklerine sahip olmaktadır.

Tablo 2: Hotel Doro 01.01.20X1– 31.12. 20X1 Dönemi Gelir Tablosu

	Net Gelir	Satışların Maliyeti	Personel Ücret ve giderleri	Diğer Giderler	Kâr (Zarar)
Bölmeler					
Odalar Satış Geliri	897.500		143.140	62.099	692.261
Yiyecek ve İçecek Satış Geliri	524.750	178.310	204.180	54.703	87.557
Telefon Geliri	51.140	60.044	17.132	1.587	(27.623)
Diğer Bölmeler Satış Geliri	63.000	10.347	33.276	6.731	12.646
Kira ve Diğer Gelirler	61.283				61.283
Toplam Bölüm Gelir.	1.597.673	248.701	397.728	125.120	826.124
Dağıtılamayan Giderler					
Genel Yönetim Giderleri			97.632	66.549	164.181
Pazarlama Giderleri			35.825	32.043	67.868
Sabit Varlık Bakım ve Onarım Gid.			36.917	24.637	61.554
Enerji Giderleri				47.312	47.312
Toplam Dağıtılamayan Gid.			170.374	170.541	340.915
Sabit Giderler Öncesi Kâr	1.597.673	248.701	568.102	295.661	485.209
Sabit Giderler					
Kira Giderleri					28.500
Emlak Vergisi Giderleri					45.324
Sigorta Giderleri					6.914
Faiz Giderleri					192.153
Amortisman ve İtfa Payları Giderleri					146.000
Toplam Sabit Giderler					418.891
Vergi Öncesi Kâr					66.318

Kaynak: (Akdoğan vd., 2011:487)

Söz konusu gelir tablosu ayrıca, şekil ve içerik açısından, gerek fonksiyonel gerekse de çeşit esasına göre hazırlanmış bir gelir tablosu görünümündedir. Fonksiyonlarına göre giderleri “dağıtılamayan giderler” ana grubu altında göstermekte, bunun dışında fonksiyonlar altında olsa da gider çeşitlerini ayrıca göstermektedir. Örnek tablodan da görülebileceği gibi konaklama işletmeleri, ister departmanlar bazında olsun, isterse de tüm departmanlar genelinde hazırlanmış olsun, gelir tablolarında gider çeşitlerinin ayrı kalemler halinde gösterilmesinden vazgeçmemektedirler.

Benzer bir sunuş yaklaşımı sağlık hizmeti sunan özel hastane işletmelerinde de geçerli olmaktadır. Bu işletmelerde de giderlerin (tıbbi sarf malzemeleri, bakım ve onarım giderleri vb.) bir kısmının çeşitli departmanlar

(ameliyathane, poliklinik vb.) ile ilişkileri doğrudan kurulabilirken, bazı gider çeşitlerinin (elektrik, su, sağlık personeli ücretleri, amortisman vb.) ise kurulamamaktadır. Bu giderler de Tablo 2’de gösterildiği gibi sabit giderler başlığı altında, çeşitleri itibarıyla sunulabilir. Ancak örneğin danışmanlık hizmeti veren bir işletme açısından değerlendirdiğimizde, departman ayırtmasını yapmak çok anlamlı olmayacağından, tüm giderlerin çeşitleri itibarıyla sunulması daha uygun olabilecektir.

Finansal analistler tarafından hazırlanan birçok yatırım raporunda, işletmenin performansına ya da temel değerlemesine ilişkin olarak onlarca finansal orandan faydalanılmaktadır. Bu bağlamda “Özkaynak Kârlılığı (Return on Equity-ROE)” ve “Aktif Kârlılığı (Return on Assets-ROA)”, kârlılık oranları arasında belki de en çok üzerinde tartışma yürütülen iki kârlılık oranıdır. Tartışma daha çok EBITDA’yı içermektedir (Heino ve Fontana, 2011, 6). Finansal rapor kullanıcılarının, işletmenin iç kaynaklarıyla borç ödeyebilme gücünü analiz edebilmeleri için de, söz konusu tablonun EBITDA ve EBIT gibi ara toplamları da göstermesi gerekecektir (Kaval, 2012). Bu bağlamda 102 nci paragrafta verilmiş olan örnek gelir tablosunun yeniden düzenlenmesi halinde Tablo 2’de verilmiş olan örnek bireysel gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır;

Tablo 3: Hotel Doro 01.01.20X1– 31.12. 20X1 Dönemi Gelir Tablosunun Çeşit Esasına Dönüştürülmüş Bireysel Gelir Tablosu

Sürdürülen Faaliyetler		
Net Satış Gelirleri		1.536.390
Oda Satış Gelirleri	897.500	
Yiyecek ve İçecek Satış Gelirleri	524.750	
Telefon Gelirleri	51.140	
Diğer Bölümler Satış Gelirleri	63.000	
Diğer Faaliyet Gelirleri		61.283
Kira ve Diğer Gelirler	61.283	
Toplam Satış Gelirleri (Hâsıla)		1.597.673
Malzeme Giderleri	248.701	
Personel Giderleri	495.360	
Sabit Varlık Bakım Onarım Giderleri	61.554	
Enerji Giderleri	47.312	
Kira Giderleri	28.500	
Pazarlama (Reklam, Promosyon vb.) Giderleri	67.868	
Sigorta Giderleri	6.914	
Emlak Vergisi Giderleri	45.324	

Diğer Faaliyet Giderleri	191.669	
Toplam Maliyet		(1.193.202)
EBITDA (Faiz, Vergi, Amort. ve İtfa Payı Öncesi Kazanç)		404.471
Amortisman ve İtfa Payı Giderleri		(146.000)
EBIT (Faiz, Vergi Öncesi Kâr)		258.471
Finansal Gelirler		---
Finansal (Faiz) Giderler		(192.153)
Vergi Öncesi Dönem Kâr/Zarar		66.318
Vergi Geliri/Gideri		(14.111)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı		52.207
Durdurulan Faaliyetler		---
Dönem Kârı		52.207

Tablo 3’de gösterilen bireysel gelir tablosunda belirtilmiş olan kâr tutarı ile başlayacak şekilde gelir tablosuna aktarılamayan gelir kalemleri (maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışı, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirak kazançları vb.) ilave edilip, gider kalemleri (aktüer kazanç ve kayıpta azalmalar, diğer kapsamlı gelirlerin ertelenmiş vergi etkisi vb.) düşüldükten sonra, toplam kapsamlı gelir tablosuna ulaşılacak şekilde toplam kapsamlı kâr ya da zarar tutarına ulaşılacaktır. Böylece Standartın 81 nci paragrafında belirtilen “Tek Kapsamlı Gelir Tablosu” çeşit esaslı olarak hazırlanmış olacaktır.

6. SONUÇ

Muhasebe standartlarının uygulanması, beraberinde daha fazla iş oryantasyonlu ve özellikle piyasaların bilgi ihtiyacına odaklı bir muhasebe felsefesi getirmektedir (Kaya, 2011:189). Ancak TMS/TFRS uygulamaları sürecinde karşılaşılan en önemli sorun, bu standartların anlaşılmasının zor olması, teknik, karmaşık bilgilerle donatılmış olması ve bu nedenle farklı uygulamaları bünyesinde taşımakta olmasıdır (Akdoğan, 2007b:113). Bu noktada bir başka eleştiri ise özellikle gerçeğe uygun değerlendirme ilkesi altında yapılan işlemlerden kaynaklanan sorunlardır. Gerçeğe uygun değerlendirme özellikle geleneksel gelir tablosuna alınmayan bazı gelir ve gider kalemlerinin, yeni bir tablo formatı içerisinde kapsanması gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Gerek MSUGT ile gerekse ondan önce getirilmiş olan düzenlemeler, belirlenmiş olan yazılı kuralların dışına çıkılmasına izin vermeyen, kural bazlı muhasebe uygulamalarını da beraberinde getirmiştir. Ancak TMS/TFRS’ler ile birlikte belirlenmiş bir çerçeve içerisinde kalmak kaydıyla, uygulayıcıların ihtiyacına göre tercihlerine bırakılmış bir alan serbestisini getiren ilke

bazlı muhasebe uygulamaları gelmiştir. Bir başka ifadeyle kural bazlı raporlamadan, genel çerçevenin çizildiği ve uygulayıcıların koşullara göre daha esnek raporlama yapabilmelerini sağlayan ilke bazlı raporlamaya geçilmiştir (Doğan, 2010:119). Bu bağlamda TMS 1, finansal raporlarda belirli şekillerin kullanımını dayatmamakta, tabloların düzenlenme ilke ve prensiplerini belirterek, işletme yönetimlerinin bu ilke ve prensipler çerçevesinde ve ihtiyaçlarına göre tercih haklarını kullanabilmelerine imkân sağlamaktadır.

MSUGT ile getirilen gelir tablosu şeklinin en çok eleştirilen yönü, hemen hemen tüm sektörler ve işletmeler için, tek bir format üzerinde zorlama bir uygulamayı gerektirmesidir. Bir başka ifadeyle uygulamada zorunlu tutulan gelir tablosu formatı, özellikle hizmet sektöründe, faaliyetlerin gelir tablosunda sunulmasında sorun yaratmaktadır. Bu nedenle ihtiyacı karşılayacak türde ve çeşit esasına göre hazırlanan gelir tablosu, muhasebe dışı çalışmalar içerisinde yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, TMS 1 ile birlikte bu sorunun da ortadan kalkacağı düşünülmektedir. Çünkü standart, hizmet sektöründe yöneticilerin tercih alanına bırakılmış ve sektörün ihtiyaçlarını karşılayabilecek, çeşit esaslı gelir tablosu düzenleyebilme serbestisini getirmiştir.

TMS 1 kapsamında ister bireysel, isterse de diğer kapsamlı gelirleri de içerecek şekilde kapsamlı gelir tablosu düzenlensin, fonksiyon (satışların maliyeti) esaslı olabileceği gibi, çeşit (toplam maliyet) esaslı gelir tablosunun da düzenlenebilmesi imkânı getirilmektedir. Bu bağlamda seçimi keyfilik içermeyecek şekilde, hizmet sektörünün ihtiyacına cevap verebilecek “Çeşit Esasına Göre Bireysel Gelir Tablosu” ya da “Çeşit Esasına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu” düzenlenebilme imkânı söz konusu olmaktadır. Böylece hizmet işletmeleri, gider çeşitlerinin ayrı kalemler halinde ve fonksiyonlara dağıtılmaksızın sunulduğu gelir tablosu hazırlayabileceklerdir. Bu tablonun formatı ise özellikle TMS 1 kapsamında finansal tabloların sunulduğu ile ilgili ilkelerden ayrılmamak şartıyla, yine işletme yöneticileri tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Böylece hizmet sektörü, finansal raporlar kapsamında özellikle gelir tablolarından beklenen bilgi ihtiyaçlarını da rahatlıkla cevap vermiş olacaklardır. Ancak yukarıda detaylı olarak değinilen hususlardan da anlaşılmaktadır ki, daha önce olduğu gibi gelir tabloları yine MSUGT’nde öngörüldüğü şekilde fonksiyon esaslı olarak hazırlanmak zorunda kalacaktır. Bu bağlamda gerek yeni TTK’da yapılan son değişiklikler ve gerekse ilgili vergi mevzuatı, fonksiyon esaslı gelir tablosu üzerinde uygulamaları yönlendirmeye devam edecek görünmektedir. Bu nedenle finansal muhasebe kayıtları da fonksiyon esaslı gelir tablosuna yönelik

olarak yapılmak zorunda olacak ve uygulamanın yönlendirildiği fonksiyon esaslı gelir tablosu ise hizmet sektöründeki işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak kalmaya devam edecektir. Bu durumda hizmet sektöründeki işletmelerin, ihtiyaçlarına uygun olan çeşit esaslı gelir tablosu hazırlama konusunda yaşadığı zorluklar devam edecektir. Tüm bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması ise vergi mevzuatında, TMS 1 paralelinde yapılabilecek değişikliklerle mümkün olabilecektir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. 2011. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., N. Tenker 2001. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N. 2007a. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Mali Çözüm Dergisi 84 (Kasım-Aralık): 29-70.

Akdoğan, N. 2007b "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi 80, (Mart-Nisan): 101-117.

Akdoğan, N., R. Aktaş, A. Deran, D.U. Erhan, V. Acar 2011. Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Sektörel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi.

Bayrı, O. 2010. "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kap-samı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (Temmuz): 95-109.

Bradshaw, M., C. Callahan, J. Ciesielski, E. Gordon, M. Kohlbeck, L. Hodder, P. E. Hopkins, R. Laux, S. McVay, T. Stober, P. Stocken, and T. L. Yohn, 2010. "The American Accounting Association's Financial Reporting Policy Committee's Response to the Preliminary Views on Financial Statement Presentation", Accounting Horizons 24(2): 279-296.

Can, A. V. 2010. "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi", Mali Çözüm Dergisi, (Şubat): 21-47.

Çakmak, E., E. Bozkurt, H. Aksu, Ö. S. Emsen 2011. "Türkiye'de Hizmet Ticareti ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", Sosyo Ekonomi Dergisi, (Temmuz-Aralık): 21-40.

Çetin, C. 2012. Temel İşletmeciliğe Giriş, İstanbul: Beta Basım Yayım.

Doğan M., E. Ertugay 2010. "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 3(3): 117-138.

Dumitrana, M., J. Jianu 2010. "Panoptical on The Financial Statements-From International to National", Accounting and Management Information Systems 9(1): 72-91.

Elitaş, C., F. Yıldız, M. Üç 2011. "Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 11(2): 1-18.

Heino, H., A. Fontana 2011. "Analyzing Financial Statements After Converging International Financial Reporting Standards And US Financial Accounting Standards For Publicly Traded Companies in the USA", Academy of Accounting And Financial Studies Journal 15(2): 1-16.

Istudor, J., I., F. Mocanu 2011. "Globalization Determinant Factor of The Vulnerability Enterprise's Result", Global Conference on Business and Finance Proceedings 6(2): 440-447.

Jermakowicz, E. K., B. J. Epstein 2011. "Accounting Policy Options in IFRS", The CPA Journal, (August): 44-49.

Jones, D., A., K. J. Smith 2011. "Comparing The Value Relevance, Predictive Value, and Persistence of Other Comprehensive Income and Special Items", The Accounting Review 86(.6): 2047-2073.

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) 2012. Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.tmsk.org.tr>, (Erişim Tarihi: 15.11.2012).

Kamu Gözetim Kurumu 2012. http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-536-turkiye-muhasebe-standartlarinin-uygulama-kapsaminin-belirlenmesine-iliskin-duyuru.html, (Erişim Tarihi: 10.12.2012).

Kaval, H. 2012. "TMS Kapsamında Çeşit Esasına Göre Kâr Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu", <http://www.akademikdenetim.com/tr04-07-2012.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.12.2012).

Kaya, U. 2011. "Muhasebe-Vergi Kanunları Etkileşiminin Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Açısından Değerlendirilmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (Eylül): 178-199.

Kvaal, E., C. Nobes 2011. "International Differences in IFRS Policy Choice: a Research Note", Accounting And Business Research 40(.2): 173-187.

Maines, L. A., L. S. Mcdaniel 2000. "Effects of Comprehensive-Income Characteristics on Nonprofessional Investors' Judgements: The Role of Financial-Statement Presentation Format", *The Accounting Review* 75(2): 179-207.

Olsen, L., T. R. Weirich 2011. "The New financial Statement Presentation Format", *Wiley Periodicals*, 49-53.

Örten, R., H. Kaval, A. Karapınar 2007. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Öztürk, C. 2009. "2007 Yılında UMS 1: Muhasebesel Değişiklikler ve Yorumlar", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 11(2): 87-106.

Pekdemir, R. 2005. "Finansal Raporlamada Terminoloji Birliği – Uygulamadan Örnekler", *Mali Çözüm Dergisi* 15(72): 21-29.

EKONOMİK KALKINMANIN ÖNEMLİ UNSURLARINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ YETKİNLİK VE İŞ DOYUM DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ: MUĞLA İLİ ÖRNEĞİ*

Yrd.Doç.Dr. Erol SOLMAZ**

Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL***

Yrd.Doç.Dr. Öner ÇELİKKALELİ****

ÖZET

Muhasebe meslek mensupları, ekonomik kalkınmada sadece kayıt tutma, beyanname hazırlama ve finansal sonuç tabloları üretmekle kalmamakta, aynı zamanda vergi kültürünün oluşması açısından büyük sorumluluklar taşımaktadır. Bu nedenle de ekonomik kalkınmada önemli rol oynamaktadır. Belirtilenler doğrultusunda bu çalışmanın temel amacını, Muğla İli içerisinde bölgesel kalkınmada önemli bir rol oynayan muhasebe meslek mensuplarının mesleki yetkinlik inançları ile iş doyumları arasındaki ilişkiyi incelemek oluşturmaktadır. Ayrıca muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ile iş doyum düzeylerinin belirlenerek bu değişkenleri cinsiyet, hizmet süresi, mezun olunan okul, iş yeri sahibi ve/veya çalışan durumlarına göre farklılaşım farklılaşmadığı da ortaya konmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ekonomik Kalkınma, Muhasebe Meslek Mensupları, Mesleki Yetkinlik, İş Doyumu

Jel Kodlar: M41, M49

* Bu çalışma Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından 12/69 Proje Numarası ile desteklenen bilimsel araştırma projesinden üretilmiştir.

** Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Ula Ali Koçman MYO, serol@mu.edu.tr

*** Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Fethiye İşletme Fakültesi, ucmatugba@gmail.com

**** Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Eğitim Fakültesi, celikkaleli@gmail.com

The Evaluation of Accounting Professionals' Which one of the Important Components of Economic Development Occupational Self – Efficiency and Job Satisfaction Level: The Case of Mugla

Abstract

Accounting professionals not only record keeping, produce financial statements but also have big responsibilities for forming tax culture in economic development. For this reason they have an important role for national economic development. In this study it is aimed to examine the relationship between occupational self –efficiency and job satisfaction level of accounting professionals in Mugla. In addition to this, it is examined the differences according to gender, experience, education, employee or employer.

Keywords: Economic Development, Accounting Professionals, Occupational self – efficiency, Job Satisfaction

Jel Codes: M41, M49

1. GİRİŞ

Firmalar, üretim faktörlerini kullanan, onları mal ve hizmet üretmek ve satmak için organize eden kurumlardır. Mikro iktisat teorisine göre firmaların temel amacı, karlarını maksimize etmektir. Bu amaca ulaşmada bir firma için üretim sürecinin her aşaması iç ve dış etmenlerin etkisi altında olup, sürekli olarak nitelikleri çok farklı kararların alınmasını gerektirir. Firmaların, diğer bir ifadeyle firmaların sahibi olan girişimcilerin sorumluluk sahibi olarak alacağı kararlar, işlevlerin etkinlik derecesini, dolayısıyla kar ve zarar düzeyini etkiler. Bu nedenle girişimcinin vereceği kararlarda kendisine yardımcı olacak, önerilerde bulunacak ve yol gösterecek bilgili ve deneyimli danışmanlara gereksinimi vardır. Girişimci açısından muhasebe meslek elemanının bu danışman heyeti içindeki konumu önemlidir. Çünkü:

- Girişimcinin üretim sürecinde yükümlendiği sorumlulukların somut sonuçlarının saptanmasında veya aldığı sonuçların doğru veya yanlış olduğu konusunda gerçekçi kanıtların sunulmasında muhasebe meslek elemanına ihtiyaç vardır.
- Muhasebe meslek elemanı, girişimcinin başarı ölçütü olan karlılığı ve başarısızlık göstergesi olarak kabul edilen zararı en güvenilir şekilde analiz edebilecek ve yorumlayabilecek kişidir.

- Girişimcinin devlete karşı vergi sorumluluğunu belirterek vergiden önceki kazançların gerçek anatomisini en iyi muhasebe meslek elemanı bilir.

Buna göre doğal olarak girişimci ile muhasebe meslek elemanı arasında organik bir bağ, yakın bir ilişki vardır. Unutulmamalıdır ki girişimci veya firma açısından daha yüksek düzeyde üretim ve kar, kalkınmanın ilk şartı olan ekonomik büyümeyi olumlu etkileyebileceği gibi ekonomik kalkınmanın finansmanında en önemli yere sahip vergilerin miktarını da artıracaktır. Ayrıca muhasebe meslek elemanı, ekonomik denetim düzeninin en önemli aktörlerindedir. Çünkü etkili bir finansal açıklama ve denetim, sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın ana ögesidir. Bir ülke ekonomik kalkınma yönünde gerek duyacağı hukuk, siyaset ve sosyal sistemlerinin tüm öğelerini tamamlanmış olsa bile bu sistemler etkili bir finansal açıklama ve denetim düzeni ile desteklenmedikçe kalıcı ekonomik kalkınmayı sağlamak olanaklı değildir.

Son yıllarda sıklıkla karşılaştığımız ekonomik bunalımlarla birlikte yolsuzlukların ve kayıt dışılığın artmasında ve bunlardan kaynaklanan ekonomik bunalımların şiddetlenmesinde finansal raporlama ve denetim düzenindeki eksikliklerin payı büyüktür. Bu bunalımlar içinde ortaya çıkan birçok ekonomik olayın arkasında muhasebe hilelerinin, finansal bilgi gizlemelerinin, finansal bilgi açıklamaları konusunda bilerek veya bilmeyerek yapılan eksik bildirimlerin bulunduğu görülmüştür. Dünyaca ünlü Enron, World-Com, Global Crossing, Xerox, Tyco (ABD), Parmalat (İtalya), Maxwell Publishing, Poly Peck, BCC, Markoni (İngiltere) gibi büyük şirketler, muhasebe denetimi eksikliği nedeniyle batan şirketlerden sadece birkaçıdır. Firmaların topluma karşı saydam ve hesap verebilir olmaları, kurallara uygun ve toplumun doğruluğuna inanabileceği finansal bilgilerin sunulmasına, sunulan bu bilgilerin meslek ve ahlak kuralları açısından toplumun güvenini kazanmış bağımsız denetim uzmanlarınca onaylanmış olmalarına bağlıdır. Bu zorunluluklar ancak iyi eğitilmiş, mesleki yetkinliği artmış ve ahlaklı muhasebe meslek elemanları ile elde edilebilir.

Kalkınmanın en önemli finansman kaynağı olan vergiler, modern çağda muhasebe bilgi sisteminin finansal bilgi üretim sürecinde ortaya çıkardığı matrahtan kamu otoritelerince alınan paylardır. İstenen kalitede kamu hizmetlerinin sunumu ve kalkınmanın sürdürülebilirliği, vergilerin yeterliliği ve devamlılığı ile doğrudan ilişkilidir. Piyasa ekonomisi düzenindeki ülkelerin kamu gelirlerinin %70-95'inin vergi gelirlerinden oluştuğu dikkate alındığında, devletin ekonomik kalkınmayı sağlayacak projelerinin gerçekleştirilmesinde temel kaynağın vergi gelirleri olduğunu söylemek mümkündür.

Günümüz vergi sistemleri, büyük ölçüde beyan usulüne dayanmaktadır. Bu çerçevede verginin beyanı ve tarhı, mükelleflerce idareye verilen beyanname aracılığı ile gerçekleşmektedir. Ancak beyan esası, vergi kaçakçılığı açısından bir risk oluşturduğu gerekçesiyle vergi kayıp ve kaçaklarının başlıca nedeni olarak da görülmektedir. Bir toplumda vergi kayıp ve kaçaklarının seviyesi ile toplumda geçerli muhasebe hizmeti sunum kalitesi arasındaki ilişki önemlidir. Bu durumda beyannameye dayalı bildirim gerçeği yansıtmayı yansıtmaması büyük önem taşımakta ve etkin bir vergi denetimini gerekli kılmaktadır. Vergi idaresi ile mükellef arasında yer alan ve bir anlamda köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları, faaliyetleri ile kayıt dışılığın, dolayısı ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin rol oynayabilirler. Etkin bir müşavirlik hizmeti ile mükellefler üzerinde yönlendirici konumda olan muhasebe meslek elemanları, vergiye karşı duyarsızlık ve vergi bilinci eksikliğini gidermede en önemli aktörlerdir.

Sonuç olarak muhasebe meslek elemanı, girişimcinin vereceği kararlar için aydınlatıcı analitik veriler sağlayarak ve ilgililere güvenilir, tarafsız, dürüst, tutarlı, hızlı ve yasal normlara uygun mesajlar hazırlayarak bir toplumun ekonomik kalkınmasında önemli katkılar sağlamaktadır. Bu bağlamda mükellef ve devletin başrolde oynadığı vergi oyunu içerisinde muhasebe meslek elemanları ile onların aldıkları eğitimin ve mesleki yetkinliklerinin önemi daha da artmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Günümüzde muhasebe kaliteli finansal bilginin üretilmesine hizmet eden ve içerisinde sosyal gerçekliği barındıran böylelikle de uygulamaların arkasında yatan değerleri ya da olguları daha açık hale getirmeyi amaçlayan bir çalışma alanıdır (Uçma, 2011: 204). Bu çalışma alanının mensupları ise, ekonomik kalkınmada sadece kayıt tutma, beyanname hazırlamakla ve finansal sonuç tabloları üretmekle kalmamakta, aynı zamanda vergi kültürünün oluşması açısından büyük sorumluluklar üstlendikleri için anahar roller taşımaktadır. Kısacası muhasebe meslek mensupları, bir ülkenin iktisadi kalkınmasında doğrudan etkiler yaratmakta ve kalkınma sürecinin içerisinde aktif bir rol oynamaktadır.

Konu ile ilgili ulusal literatür incelendiğinde bu çalışmada olduğu gibi meslek mensuplarının ekonomik kalkınmadaki rolünü mesleki yetkinlik açısından ele alan herhangi bir çalışmaya rastlanamamıştır. Ancak muhasebe meslek mensuplarına ilişkin çeşitli çalışmalara rastlamak mümkündür. Örneğin 2008 yılında Elitaş ve Kandemir tarafından yapılan bir çalışmada,

işletme yöneticilerinin perspektiflerinden muhasebecilerin mesleki yeterlilik düzeylerinin değerlendirilmesi yapılmıştır (Elitaş ve Kandemir, 2008). Uluslararası literatür incelendiğinde de çeşitli çalışmalara rastlamak mümkün olmuştur. Gibbins 1984 yılında muhasebe meslek mensuplarının ekonomik karar alma süreçlerindeki rollerini incelemiştir. Harpe vd. 2000 yılında muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeteneklerinin gelişimleri için gerekli olan faktörler üzerine bir araştırma yapmışlardır. 2003 yılında Mohamed ve Lashine tarafından muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları bilgi ve beceri düzeylerinin küresel iş dünyasındaki rolü üzerine bir araştırma yapılmıştır. Bu çalışmalara ek olarak muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin eğitim düzeyinde araştırılmasını sağlayan birçok çalışmaya rastlamak da mümkündür (Kavanagh ve Drennan, 2008; De Lange vd., 2006; Morgan, 1997; Zaid vd., 1994). Ancak literatürde araştırmanın temel amacı doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerini belirlemeye yönelik herhangi bir araştırmaya rastlanamamıştır. Bu doğrultuda yürütülen bilimsel araştırma projesi kapsamında hazırlanan bu çalışmada geliştirilen mesleki yetkinlik anketi, ulusal literatüre önemli katkılar yapmaktadır.

3. MATERYAL VE YÖNTEM

Bu bölümde, araştırmanın modeli, evren ve örnekleme, veri toplama aracının hazırlanması, geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları ile geliştirilmesi, verilerin çözümlenmesi konularına yer verilmektedir.

3.1. Araştırmanın Modeli

Bu çalışmada, muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançlarını ölçmeye yönelik geçerlik ve güvenilir bir ölçme aracı geliştirilmesi; mesleki yetkinlik inancı ile iş doyumunu arasındaki ilişkiyi incelemek ve cinsiyet, iş deneyimi, eğitim durumu ve hizmet içi eğitim alıp almama durumuna göre bu değişkenlerin incelenmesi amaçlanmıştır. Diğer bir anlatımla var olan bir durum olduğu gibi ortaya konulmaya, bu durumdan hareketle öneriler getirilmeye çalışıldığından bu araştırmanın modeli, betimsel tarama türündedir.

3.2. Çalışma Grubu

Bu araştırmanın veri toplama araçlarının uygulanmasında evren ve örneklem belirlenmemiş, araştırmanın bir çalışma grubu ile gerçekleştirilmesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür. Ancak yine de, çalışılacak grubun değişkenli istatistiksel tekniklerinin uygulanabilmesine uygun olabilmesi için, örneklem sayısının belirlenmesinde normal dağılım elde edebilmek

için uygulanacak ölçek maddesi sayısının 10 veya 15 katı olması gerektiği dikkate alınmıştır. Yaş ortalaması 40.03 (min:21; max: 70; ss: 8.79) olan çalışma grubunun araştırma çerçevesinde toplanan değişkenlere göre betimsel bilgileri Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Çalışma Grubuna İlişkin Betimsel Veriler

Değişkenler	Gruplar	N	f
Cinsiyet	Kadın	184	39.7
	Erkek	279	60.3
	Toplam	463	100.0
Deneyim (Kıdem)	0-6 yıl	90	19.4
	7-13 yıl	153	33.0
	14-20 yıl	128	27.6
	21-27 yıl	50	10.8
	28 ve üstü	42	9.1
	Toplam	463	100.0
Eğitim	Lise	50	10.8
	Yüksek Okul	62	13.4
	Üniversite	351	75.8
	Toplam	463	100.0
Hizmet İçi Eğitim Durumu	Evet	309	66.7
	Bazen	114	24.6
	Hayır	40	8.6
	Toplam	463	100.0

Tablo 1 incelendiğinde, çalışma grubunun 184’ününün kadın, 279’unun erkek olduğu görülmektedir. Deneyimleri açısından ele alındığında, 90 kişinin “0-6 yıl”, 153 kişinin “7-13 yıl”, 128 kişinin “14-20 yıl”, 50 kişinin “21-27 yıl” ve 42 kişinin “28 ve üstü yıl” kıdeme sahiptirler. Diğer taraftan, çalışma grubunda bulunan kişilerin 50’sinin “Lise”, 62’sinin “Yüksek Okul” ve 351’inin “Üniversite” mezunudur. Son olarak ise, hizmet içi eğitim alıp almama durumuna göre, 309’unun “Evet”, 114’ünün “Bazen” ve 40’ının “Hayır”ı işaretlemişlerdir.

3.3. Veri Toplama Araçları

Bu çalışmada muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inanç düzeylerini belirleyebilmek için Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği araştırmacılar tarafından geliştirilmiştir. Diğer taraftan, iş doyum düzeyini belirleyebilmek için ise, Şahin ve Durak (1997) tarafından geliştirilmiş olan İş Doyum Ölçeği kullanılmıştır.

• Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği (MMEMYÖ)

MMEMYÖ'nde, muhasebe meslek elemanları mesleki yetkinlik değişkeninin alt ölçekleri oldukları varsayılan değişkenlerin her biri ayrı bir alt boyut halinde düzenlenmiştir. Bu boyutlar:

- Mesleki ve işlevsel beceriler
- Entelektüel ve zihinsel beceriler
- Kişisel beceriler
- Toplumsal ve iletişimsel beceriler

Araştırmacılar tarafından muhasebe meslek elemanları mesleki yetkinlik inançlarını ölçtüğü düşünülen maddelerden madde havuzu oluşturulmuştur. Bu maddeler oluşturulurken bu alanda profesyonel kişilerle görüşülmüş, akademisyen görüşlerine başvurulmuş ve ilgili alan yazını taranmıştır. Böylece, toplam 36 maddeden oluşan ölçme aracı ortaya konmuştur. Bu maddelerin alt ölçeklere göre dağılımı ise, "Mesleki ve İşlevsel Beceriler" 11 madde, "Entelektüel ve Zihinsel Beceriler" 8 madde, "Kişisel Beceriler" 9 madde ve "Toplumsal ve İletişim Becerileri" 8 maddeden oluşmaktadır. Daha sonra oluşturulan bu ölçme aracının geçerlik ve güvenirlik çalışmaları, çalışma grubundan elde edilen verilerle gerçekleştirilmiştir.

• Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği'nin Geçerlik ve Güvenirlik Çalışmaları

Verilere açımlayıcı faktör analizi (AFA) uygulanabilmesi için örneklem uygunluğu (sampling adequacy) ve Barlett Sphericity testleri yapılmıştır. Verilerin faktör analizine uygunluğu için KMO değerinin .60'tan yüksek olması ve Barlett testinin de anlamlı çıkması gerekmektedir. Bu çalışmada MMEMEÖ'nin Teknik ve İşlevsel Beceriler alt ölçeği için KMO .90 ; Barlett Sphericity testi χ^2 değerleri ise sırasıyla 2398.649 ($p < .000$) olarak elde edilmiştir. Entelektüel ve Zihinsel Beceriler alt ölçeği için KMO .89, Barlett Sphericity testi χ^2 değerleri ise sırasıyla 1983.598 ($p < .000$) olarak elde edilmiştir. Kişisel Beceriler alt ölçeği için KMO .89 ; Barlett Sphericity testi χ^2 değerleri 2183.032 ($p < .000$) olarak elde edilmiştir. Son olarak, Toplumsal ve İletişim Becerileri alt ölçeği için KMO örneklem için sırasıyla .85; Barlett Sphericity testi χ^2 değerleri ise sırasıyla 1254.199 ($p < .000$) olarak elde edilmiştir. Bu psikometrik bulgular, verilerin çok değişkenli istatistiksel tekniklerinin kullanılmasına uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 2'de elde edilen verilerden MMEMEÖ'nin geçerliğine ilişkin olarak hesaplanan faktör analizi sonucunda elde edilen faktör yükleri (FY)

ve ölçme aracının her bir alt boyutunu oluşturan maddelerin homojen olup olmadığını test etmek için elde edilen madde toplam test korelasyonları (MTTK), güvenilirliğine ilişkin olarak hesaplanan iç tutarlık katsayısı (Cronbach Alpha), ölçeğin eşdeğer yarıları arasında elde edilen Spearman-Brown korelasyon katsayısına ilişkin (r_{xx}) ve ölçek maddelerinin %27'lik alt ve üst gruptaki bireyleri anlamlı bir biçimde ayırt edip edemediğine ilişkin istatistiki bulgulara yer verilmiştir.

Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği'nin yapı geçerliğini test etmek için yapılan AFA sonucunda ölçme aracındaki tüm maddelerin faktör yüklerinin kabul edilebilir düzeyde yüksek olduğu görülmektedir. Ölçeğin maddelerinin ayıklanmasında faktör yük değerinin .45 olması ya da eğer madde sayısı az ise kriter .30'a kadar indirilebilir. Tablo 2'de görüldüğü gibi, tüm ölçek için elde edilen faktör yükleri .44 ile .72 arasında değişim göstermektedir. Dolayısıyla madde havuzunu oluşturan toplam 36 madde ile ölçeğin yapı geçerliği incelendiğinde ölçme aracını tek boyutlu ancak dört alt faktörden oluştuğu görülmektedir. Buna göre;

Tablo 2. MMEMYÖ'nin Geçerlik ve Güvenirliğine İlişkin Bulgular

Alt Ölçekler	Maddeler	Tüm Ölçeğe Ait		Alt Ölçeklere Ait		%27 alt %27 üst t	
		F. Y.	M. T. T. K.	F. Y.	M. T. T. K.		
Mesleki ve İşlevsel Beceriler	1. Madde	.64	.61	.59	.63	-14.809*	
	2. Madde	.72	.69	.69	.71	-16.156*	
	3. Madde	.59	.56	.51	.59	-12.518*	
	4. Madde	.61	.58	.56	.60	-11.892*	
	5. Madde	.66	.64	.56	.67	-13.355*	
	6. Madde	.50	.49	.83	.59	-11.338*	
	7. Madde	.44	.43	.86	.53	-9.521*	
	8. Madde	.67	.64	.55	.66	-13.797*	
	9. Madde	.64	.61	.44	.59	-15.285*	
	10. Madde	.65	.64	.54	.63	-15.512*	
	11. Madde	.69	.66	.55	.63	-15.239*	
	Eigen değeri				5.401		
	Açıklanan varyans (%)				49.101		
	Cronbach Alpha				.89		
r_{xx}				.88			

Entelektüel ve Zihinsel Beceriler	12. Madde	.66	.64	.48	.60	-14.453*	
	13. Madde	.71	.68	.61	.71	-15.658*	
	14. Madde	.68	.66	.59	.69	-15.507*	
	15. Madde	.65	.62	.59	.69	-14.606*	
	16. Madde	.68	.65	.58	.69	-16.088*	
	17. Madde	.70	.67	.61	.70	-15.386*	
	18. Madde	.69	.67	.59	.69	-16.561*	
	19. Madde	.68	.65	.59	.69	-15.278*	
	Eigen Değeri				4.680		
	Açıklanan varyans (%)				58.488		
Cronbach Alpha				.83			
r_{xx}				.79			
Kişisel Beceriler	20. Madde	.72	.69	.56	.67	-14.523*	
	21. Madde	.67	.63	.53	.64	-12.108*	
	22. Madde	.63	.59	.54	.66	-14.574*	
	23. Madde	.71	.68	.61	.72	-17.591*	
	24. Madde	.69	.66	.62	.73	-14.940*	
	25. Madde	.61	.58	.53	.66	-14.008*	
	26. Madde	.61	.57	.53	.66	-12.712*	
	27. Madde	.66	.63	.54	.62	-14.855*	
	28. Madde	.72	.69	.67	.65	-16.284*	
	Eigen Değeri				5.040		
	Açıklanan varyans (%)				56.061		
	Cronbach Alpha				.89		
	r_{xx}				.80		
Toplumsallık ve İletişim Becerileri	29. Madde	.59	.56	.67	.55	-13.085*	
	30. Madde	.57	.54	.68	.56	-9.990*	
	31. Madde	.55	.52	.73	.62	-11.082*	
	32. Madde	.66	.64	.72	.62	-16.712*	
	33. Madde	.56	.54	.62	.51	-11.735*	
	34. Madde	.48	.46	.65	.55	-10.647*	
	35. Madde	.63	.60	.73	.61	-12.418*	
	36. Madde	.57	.54	.71	.59	-11.521*	
	Eigen Değeri				3.84		
	Açıklanan varyans (%)				48.030		
Cronbach Alpha				.84			
r_{xx}				.79			
Tüm Ölçek	Eigen Değeri				14.908		
	Açıklanan varyans (%)				55.14		
	Cronbach Alpha				.95		
	r_{xx}				.88		
						-29.570*	

F.Y.: Faktör Yükleri; M.T.T.K.: Madde Toplam Test Korelasyonları, *p<.01

Mesleki ve İşlevsel Beceriler (MİB) alt ölçeği 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 ve 11. maddelerden; Entelektüel ve Zihinsel Beceriler (EZB) alt ölçeği 12, 13, 14, 15, 16, 17, ve 18. maddelerden; Kişisel Beceriler (KB) alt ölçeği 19, 20,

21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 ve 28. maddelerden ve Toplumsallık ve İletişim Becerileri (TİB) alt ölçeği ise 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35 ve 36. maddelerden oluşmaktadır. Bu alt ölçeklerden Teknik ve İşlevsel Beceriler alt ölçeği alt ölçeğinin faktör yükleri .43 ile .69 arasında; Entelektüel ve Zihinsel Beceriler alt ölçeğinin faktör yükleri .62 ile .67 arasında; Kişisel Beceriler alt ölçeğinin faktör yükleri .53 ile .67 arasında; son olarak, Toplumsallık ve İletişim Becerileri alt ölçeğinin faktör yükleri .62 ile .73 arasında değişmektedir.

Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği, Tablo 2’de görüldüğü gibi, varyansının % 55.14’ünü açıklayabilen ve eigen değeri 14.908 olan tek faktörden oluşan bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Alt ölçekler açısından tek tek ele alındığında, MİB alt ölçeğine bakıldığında, varyansının % 49.101’ini açıklayabilen ve eigen değeri 5.401 olan tek faktörden oluşan bir yapıdan söz etmek olanaklıdır. EZB alt ölçeği incelendiğinde, varyansının % 58.488’ini açıklayabilen ve eigen değeri 4.680 olan tek faktörden oluşan bir yapıda olduğu görülmektedir. KB alt ölçeği incelendiğinde, varyansının % 56.061’ini açıklayabilen ve eigen değeri 5.040 olan tek faktörden oluşan bir yapıya sahiptir. Son olarak TİB alt ölçeğine bakıldığında, varyansının sırasıyla % 48.030’unu açıklayabilen ve eigen değeri 3.84 olan tek faktörden oluşan bir yapıdan söz edilebilir. Ayrıca, tüm ölçek için elde edilen madde toplam test korelasyonları incelendiğinde .43 ile .69 arasında değişim gösterdiği görülmektedir. Alt ölçekler açısından ele alındığında, MİB alt ölçeği için sırasıyla .44 ile .86 arasında; EZB alt ölçeği için .48 ile .61 arasında; KB alt ölçeği için .53 ile .67 arasında; ve son olarak, TİB alt ölçeği için .62 ile .73 arasında değişmekte olduğunu görülmektedir. Bu değerler, faktör analizi sonucunda elde edilen yapının desteklendiğini göstermektedir.

Yapılan bir başka geçerlik çalışmasında ise alt ölçekler arasındaki korelasyonlar hesaplanmıştır. Elde edilen bulgular Tablo 3’ verilmiştir.

Tablo 3. Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği ve Alt Ölçekler Arasındaki İlişkiye Yönelik elde Edilen Korelasyon Katsayıları

Değişkenler	1	2	3	4	5
1-MMEMYİÖ	1				
2-MİB	.89**	1			
3-EZB	.89**	.75**	1		
4-KB	.88**	.70**	.71**	1	
5-TİB	.84**	.61**	.68**	.73**	1

** p<.01

Tablo 3 incelendiğinde, MMEMYİÖ ile MİB ($r=.89$), EZB ($r=.89$), KB ($r=.88$) ve TİB ($r=.84$) arasında pozitif yönde anlamlı ilişkiler elde edilmiştir. Alt ölçekler arasındaki ilişkiler incelendiğinde, MİB ile EZB ($r=.75$), KB ($r=.70$) ve TİB ($r=.61$) arasında benzer bir biçimde pozitif yönde anlamlı ilişkiler elde edilmiştir. Diğer taraftan, EZB ile KB ($r=.71$) ve KB ile TİB ($r=.73$) arasında yine benzer bir ilişki elde edilmiştir. Elde edilen tüm korelasyon değerleri .01 düzeyinde anlamlıdır. Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği ve alt ölçekler arasındaki ilişkiye arasında elde edilen bu ilişkiler ölçeğin hem kuramsal geçerliğine hem de ölçüt bağıntılı geçerliğine kanıt olarak sunulabilir.

Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği'nin güvenilirliği konusunda yapılan çalışmalarda ise, tüm ölçek için iç tutarlık katsayısı .95; alt ölçekler için ise sırasıyla MİB için .89, EZB için .83, KB için .89 ve BİB için .84 olarak elde edilmiştir. Ayrıca, testi yarıya bölerek (split-half reliability) hesaplanan Spearman-Brown Korelasyon Katsayısı (r_{xx}) ise toplam ölçek için .88; alt ölçekler için sırasıyla MİB için .88; EZB için .79, KB için .80 ve TİB için .79 olarak elde edilmiştir. Bu değerler hem Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği'nin güvenilirliğine işaret etmektedir, hem de alt ölçeklerin bağımsız birer ölçme aracı olarak kullanılabileceğini göstermektedir.

Bunların yanında, yapılan madde analizi çalışmasında, her bir maddenin ortalamasına göre belirlenmiş %27'lik alt ve üst gruplar arasındaki farka ilişkin bağımsız gruplar için t-testi değerlerinin ise $p<.01$ düzeyinde anlamlı olduğu görülmektedir (bkz. Tablo 2).

Muhasebe Meslek Elemanları Mesleki Yetkinlik Ölçeği'nin geçerliği ve güvenilirliğine yönelik olarak yapılan çalışmalar sonucunda elde edilen değerler ölçme aracının muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançlarını ölçebilmek için sahip olması gereken psikometrik değerlere sahip olduğunu göstermektedir. Ölçme aracından bir toplam puan ve alt ölçeklere yönelik 4 farklı puan elde edilebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, her bireyin toplam 5 puanı hesaplanmaktadır. Bütün maddeler düz puanlanmaktadır. Elde edilen puanların yüksekliği mesleki yetkinliğin, mesleki ve işlevsel beceriye ilişkin yetkinliğin, entelektüel ve zihinsel beceriye yönelik yetkinliğin, kişisel becerilere yönelik yetkinliğin ve toplumsallık ve iletişime yönelik yetkinliğin yüksekliği anlamına gelmektedir.

• İş Doyum Ölçeği (İDÖ)

İş doyumunu çok boyutlu yapıda inceleyen bu ölçekte, kişilerin iş yaşamlarıyla ilgili 32 konu alanı belirlenmiştir. Her bir konu alanına yönelik kişiyi ne kadar tatmin ettiğine ilişkin yüzdelik dereceleme istenmektedir. Yüzdelik dereceleme %0, %25, %50, %75, %100 olarak belirlenmiştir. Katılımcıların her bir maddeyi dikkatlice okuyup, kendilerini ne derecede tatmin ettiğini işaretlemeleri istenmiştir.

Bankacılık alanında çalışan elemanlar üzerinde gerçekleştirilen bir çalışmada (n= 426) ölçeğin, “İşletme Politikaları”, “Bireysel Faktörler”, “Fiziksel Koşullar”, “Kontrol-Bağımsızlık”, “Ücret” ve “Kişiler arası Faktörler” olmak üzere altı faktörden oluştuğu gözlenmiştir. İşten alınan doyum ölçmek amacıyla araştırmacılar tarafından hazırlanmış, 32 maddelik, 5’li likert tipi bir ölçektir. Puan aralığı 1-160’dır. Bankacılık sektöründe çalışan elemanlar üzerinde gerçekleştirilen bir çalışmada (n=426) ölçeğin, “İşletme Politikaları”, “Bireysel Faktörler”, “Fiziksel Koşullar”, “Kontrol-Bağımsızlık”, “Ücret” ve “Kişiler arası Faktörler” olmak üzere altı faktörden oluştuğu gözlenmiştir. Ölçeği oluşturulan 6 alt ölçeğin güvenirlik katsayıları sırasıyla 94, 87, 74, 76, 64’tür. Ölçeğin “işten memnuniyet derecesi”nin sübjektif olarak değerlendirilmesine yönelik bir soru ile korelasyonu ise $r = .49$ ($p > .001$) olarak hesaplanmıştır (Şahin ve Durak, 1997). Bu çalışma çerçevesinde toplanan verilerde ölçme arasının iç tutarlık katsayısı .94 olarak elde edilmiştir.

3.4. Verilerin Analizi

Ölçme aracının geçerlik-güvenirlik çalışmalarında ve verilerin analizinde SPSS (Statistic Program for Social Sciences) kullanılmıştır. Verilerin analizinde öncelikle betimsel istatistikler hesaplanacaktır (ortalama ve standart sapma). Daha sonra, değişkenler arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek için Pearson Momentler Çarpımı Korelasyon Katsayısı; bağımlı değişkenlerin cinsiyetlerine göre karşılaştırılması için bağımsız gruplar için t-testi, deneyim (yapay kategorik olarak değerlendirilecektir), eğitim durumu ve hizmet içi eğitim alıp almama değişkenlerine göre karşılaştırmak için ise normal dağılım gösterirse tek yönlü varyans analizi (ANOVA) kullanılmıştır. Elde edilen bulgular için hata payı üst sınırı .05 olarak kabul edilmiştir.

4. BULGULAR

Bu bölümde araştırmanın amacı çerçevesinde oluşturulmuş araştırma sorularının cevaplarına yer verilmiştir.

● **Muhasebe Meslek Elemanlarının Mesleki Yetkinlik İnançları ile İş Doyumları Arasındaki İlişkiye Yönelik Bulgular:**

Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ile iş doyumları arasındaki ilişkiye yönelik bulgular Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. Muhasebe Meslek Elemanlarının Mesleki Yetkinlik İnançları ile İş Doyumuna ait Betimsel Bulgular ve Korelasyon Katsayıları (r)

Değişkenler	\bar{X}	Ss	1	2	3	4	5	6
1-MMEYİ	212.13	26.36	1					
2-MİB	62.18	9.22	.89**	1				
3-EZB	47.06	7.05	.89**	.75**	1			
4-KB	55.03	7.35	.88**	.70**	.71**	1		
5-TİB	47.84	6.25	.84**	.61**	.68**	.73**	1	
6-İŞ DOYUMU	128.13	17.01	.52**	.48**	.41**	.49**	.47**	1

** p<.01

Tablo 4'e göre, muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ile iş doyumları arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (r=.52). Benzer bir biçimde, iş doyumları ile MİB (r=.48), EZB (r=.41), KB (r=.49) ve TİB (r=.47) arasında pozitif yönde bir ilişki bulunmaktadır. Elde edilen bu bulgulara göre, muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları yükseldikçe işlerinden aldıkları doyumun da buna paralel olarak artmaktadır. Ayrıca, bu bulgular MMEYİ ölçeğinin ölçüt bağıntılı geçerliğine kanıt olarak da değerlendirilebilir.

● **Muhasebe Meslek Elemanlarının Mesleki Yetkinlik İnançları ve İş Doyumlarının Cinsiyetlerine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin Bulgular:**

Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumlarının cinsiyetlerine göre farklılaşp farklılaşmadığına ilişkin bulgular Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Muhasebe Meslek Elemanlarının Mesleki Yetkinlik İnançları ve İş Doyumuna ait Betimsel Bulgular ve t-Testi Sonuçları

Değişkenler	Cinsiyet	\bar{X}	Ss	t	p
MEMEYİ	Kadın	184	211.10	-.683	.495
	Erkek	279	212.81		
MİB	Kadın	184	61.66	-.978	.329
	Erkek	279	62.52		
EZB	Kadın	184	46.42	-1.592	.112
	Erkek	279	47.48		
KB	Kadın	184	55.11	.188	.851
	Erkek	279	54.98		
TİB	Kadın	184	47.89	.130	.897
	Erkek	279	47.81		
İŞ DOYUMU	Kadın	184	128.28	.157	.875
	Erkek	279	128.03		

Tablo 5 incelendiğinde, cinsiyetlerine göre muhasebe meslek elemanlarının MEMEYİ ($t=-.683, p>.05$), MİB ($t=-.978, p>.05$), EZB ($t=-1.592, p>.05$), KB ($t=.188, p>.05$), TİB ($t=.130, p>.05$) ortalamalarının anlamlı bir biçimde farklılaşmadığı görülmektedir. Benzer şekilde, iş doyumunu ortalamaları da anlamlı bir biçimde farklılaşmamaktadır ($t=.157, p>.05$). Elde edilen bu bulgular, cinsiyet değişkeninin muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumları üzerinde etkili bir değişken olmadığı biçiminde değerlendirilmiştir.

● **Muhasebe Meslek Elemanlarının Mesleki Yetkinlik İnançları ve İş Doyumlarının Kıdemlerine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin Bulgular:**

Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumlarının kıdemlerine göre farklılaşp farklılaşmadığına ilişkin bulgular Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6 incelendiğinde, muhasebe meslek elemanlarının kıdemlerine göre MEMEYİ [$F_{(4-458)} = 5.633, p<.01$]; MİB [$F_{(4-458)} = 6.896, p<.01$], EZB [$F_{(4-458)} = 4.074, p<.01$], KB [$F_{(4-458)} = 3.620, p<.01$] ve TİB [$F_{(4-458)} = 3.083, p<.01$] puan ortalamalarının istatistiksel olarak anlamlı bir biçimde farklılaştığı görülmektedir. Benzer bir biçimde, muhasebe meslek elemanlarının iş doyumunu ortalamaları da kıdemlerine göre anlamlı bir biçimde farklılaşmaktadır [$F_{(4-458)} = 4.058, p<.01$].

Tablo 6. Muhasebe Meslek Elemanlarının Kıdemlerine Göre Mesleki Yetkinlik İnançları ve İş Doyumuna ait Betimsel Bulgular ve Tek Yönlü Varıans Analizi (ANOVA) Sonuçları

Değişkenler	Kıdem	N	\bar{X}	Ss.	F	Anlamlı Fark (Tukey)
MMEMYİ	0-6 yıl	90	200.96	32.88	5.633*	7-13, 14-20, 21-27, 28 ve üstü > 0-6
	7-13 yıl	153	212.83	21.019		
	14-20 yıl	128	215.69	27.431		
	21-27 yıl	50	217.21	22.404		
	28 ve üstü	42	216.59	23.496		
MİB	0-6 yıl	90	57.90	11.09	6.896*	7-13, 14-20, 21-27, 28 ve üstü > 0-6
	7-13 yıl	153	62.41	7.45		
	14-20 yıl	128	63.55	9.39		
	21-27 yıl	50	64.25	8.77		
	28 ve üstü	42	63.90	8.10		
EZB	0-6 yıl	90	44.54	8.70	4.074*	7-13, 14-20, 21-27 > 0-6
	7-13 yıl	153	47.39	5.83		
	14-20 yıl	128	47.74	7.46		
	21-27 yıl	50	48.75	5.37		
	28 ve üstü	42	47.16	6.53		
KB	0-6 yıl	90	52.54	9.31	3.620*	7-13, 14-20, 21-27, 28 ve üstü > 0-6
	7-13 yıl	153	55.19	6.24		
	14-20 yıl	128	55.67	7.51		
	21-27 yıl	50	56.07	6.33		
	28 ve üstü	42	56.56	5.91		
TİB	0-6 yıl	90	45.95	7.39	3.083*	14-20 > 0-6
	7-13 yıl	153	47.81	5.34		
	14-20 yıl	128	48.73	6.67		
	21-27 yıl	50	48.14	5.69		
	28 ve üstü	42	48.95	5.33		
İŞ DOYUMU	0-6 yıl	90	122.75	17.11	4.058*	14-20, 28 ve üstü > 0-6
	7-13 yıl	153	127.29	16.85		
	14-20 yıl	128	130.51	17.20		
	21-27 yıl	50	130.47	14.88		
	28 ve üstü	42	132.66	16.72		

*p<.01

Kıdemlerine göre ortaya çıkan farkın kaynağı post-hoc testlerden Tukey ile incelenmiştir. Tüm ölçek açısından ele alındığında, kıdem yılı 7-13, 14-20, 21-27, 28 ve üstü olan meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inanç puanlarının ortalaması kıdem yılı 0-6 yıl olanlardan anlamlı bir biçimde yüksektir. Alt ölçekler açısından değerlendirildiğinde, 7-13, 14-20, 21-27, 28 ve üstü kıdemi olan muhasebe meslek elemanlarının mesleki ve işlevsel becerilere alt yetkinlik inancının mesleki kıdemi 0-6 yıl arasında olanlardan; 7-13, 14-20, 21-27 yıl kıdeme sahip muhasebe meslek elemanlarının entelektüel ve zihinsel becerilere ait yetkinlik inancının, 0-6 yıl kıdeme sahip olanlardan; 7-13, 14-20, 21-27, 28 ve üstü kıdeme sahip muhasebe meslek elemanlarının kişisel başarıya yönelik mesleki yetkinlik inancının, 0-6 yıl kıdeme sahip olanlardan, son olarak ise; 14-20 yıl kıdeme sahip muhasebe meslek elemanlarının toplumsallık ve iletişimsel becerilerine ait yetkinlik inancının, 0-6 yıl kıdemi alan muhasebe meslek elemanlarından istatistiksel olarak anlamlı bir biçimde yüksektir. İş doyumunu açısından ele alındığında, mesleki kıdemi 14-20, 28 ve üstü olan muhasebe meslek elemanlarının iş doyum puanlarının ortalamaları mesleki kıdemi 0-6 yıl olanlardan istatistiksel olarak daha yüksektir. Elde edilen tüm bulgular bir arada değerlendirildiğinde, muhasebe meslek elemanlarının mesleki kıdemleri yükseldikçe hem mesleklerine yönelik mesleki yetkinlik inançları yükselmekte hem de iş doyumunu düzeyleri artış göstermektedir.

● **Muhasebe Meslek Elemanlarının Mesleki Yetkinlik İnançları ve İş Doyumlarının Öğrenim Durumlarına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin Bulgular:**

Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumlarının öğrenim durumlarına göre farklılaşp farklılaşmadığına ilişkin bulgular Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7. Muhasebe Meslek Elemanlarının Öğrenim Durumlarına Göre Mesleki Yetkinlik İnançları ve İş Doyumuna ait Betimsel Bulgular ve Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları

Değişkenler	Öğrenim Durumu	N	\bar{X}	Ss.	F	Anlamlı Fark (Tukey)
MMEYİ	Lise	50	207.24	33.17	3.137*	Üniversite>Yüksel Okul
	Yüksek Okul	62	206.33	25.02		
	Üniversite	351	213.85	25.34		
MİB	Lise	50	60.68	10.95	1.894	-----
	Yüksek Okul	62	60.73	8.85		
	Üniversite	351	62.65	8.99		

EZB	Lise	50	45.43	8.55	8.862*	Üniversite>Yüksek Okul ve Lise
	Yüksek Okul	62	44.15	6.83		
	Üniversite	351	47.81	6.69		
KB	Lise	50	53.86	8.31	1.597	-----
	Yüksek Okul	62	54.02	7.90		
	Üniversite	351	55.37	7.09		
TİB	Lise	50	47.25	7.47	.488	-----
	Yüksek Okul	62	47.41	5.73		
	Üniversite	351	48.01	6.16		
İŞ DOYUMU	Lise	50	131.81	17.43	1.499	-----
	Yüksek Okul	62	126.48	16.32		
	Üniversite	351	127.90	17.04		

* $p < .05$

Tablo 7'ye göre, öğrenim durumuna göre muhasebe meslek elemanlarının MMEMYİ [$F_{(2-460)} = 3.137, p < .05$] ve MİB [$F_{(2-460)} = 8.862, p < .05$] ortalamaları anlamlı bir biçimde farklılaşmaktadır. Buna karşın, MİB [$F_{(2-460)} = 1.894, p > .05$], KB [$F_{(2-460)} = 1.597, p > .05$] ve TİB [$F_{(2-460)} = .488, p > .05$] puanlarının ortalaması anlamlı bir biçimde farklılaşmamaktadır. Benzer bir biçimde, iş doyumu puanlarının ortalamaları da öğrenim durumuna göre farklılaşmamaktadır [$F_{(2-460)} = 1.499, p > .05$]. Elde edilen bu bulgular, eğitim durumunun genel mesleki yetkinlik ve entelektüel ve zihinsel becerilere yönelik yetkinlik inancı üzerinde etkili önemli bir değişken olduğu biçiminde değerlendirilebilir.

Eğitim durumuna göre ortaya çıkan farkın kaynağı post-hoc testlerden Tukey ile incelenmiştir. Buna göre, üniversite mezunu olan muhasebe meslek elemanlarının genel mesleki yetkinlik inanç ortalaması, yüksek okul olanların ortalamasından anlamlı düzeyde yüksektir. Diğer taraftan entelektüel ve zihinsel beceriler alt ölçeği açısından ortaya çıkan farkın kaynağı incelendiğinde, üniversite mezunu olan muhasebe meslek elemanlarının entelektüel ve zihinsel becerilerle ilgili yetkinlik inancı ortalaması, yüksek okul ve lise mezunu olan muhasebe meslek elemanlarının ortalamasından anlamlı bir biçimde yüksektir.

● **Muhasebe Meslek Elemanlarının Mesleki Yetkinlik İnançları ve İş Doyumlarının Öğrenim Durumlarına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin Bulgular:**

Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumlarının hizmet içi eğitim alıp almama durumlarına göre farklılaşp farklılaşmadığına ilişkin bulgular Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8. Muhasebe Meslek Elemanlarının Hizmet İçi Eğitim Alıp Almama Durumlarına Göre Mesleki Yetkinlik İnançları ve İş Doyumuna ait Betimsel Bulgular ve Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları

Değişkenler	Hizmet İçi Eğitim	N	\bar{X}	Ss.	F	Anlamlı Fark (Tukey)
MMEYİ	Evet	309	216.11	24.15	13.865	Evet, Kismen > Hayır
	Hayır	114	201.37	30.70		
	Kismen	40	212.22	20.67		
MİB	Evet	309	63.45	8.42	11.179	Evet, Kismen > Hayır
	Hayır	114	58.77	10.79		
	Kismen	40	62.11	7.94		
EZB	Evet	309	48.07	6.34	11.470	Evet>Hayır
	Hayır	114	44.46	8.55		
	Kismen	40	46.66	5.61		
KB	Evet	309	56.00	6.97	11.013	Evet, Kismen > Hayır
	Hayır	114	52.30	8.09		
	Kismen	40	55.32	6.12		
TİB	Evet	309	48.58	5.83	8.827	Evet, Kismen > Hayır
	Hayır	114	45.75	7.21		
	Kismen	40	48.12	5.24		
İŞ DOYUMU	Evet	309	130.68	16.75	11.687	Evet>Hayır
	Hayır	114	122.03	16.79		
	Kismen	40	125.79	15.11		

Tablo 8 incelendiğinde, hizmet içi eğitim alıp almama durumuna göre, muhasebe meslek elemanlarının MMEYİ [$F_{(2-460)} = 13.865, p<.05$], MİB [$F_{(2-460)} = 11.179, p<.05$], EZB [$F_{(2-460)} = 11.470, p<.05$], KB [$F_{(2-460)} = 13.013, p<.05$], TİB [$F_{(2-460)} = 8.827, p<.05$] puanlarının ortalamalarının anlamlı bir biçimde farklılaştığı görülmektedir. Benzer bir biçimde, iş doyumunu puanlarının ortalamaları da hizmet için eğitim alıp almama durumuna göre anlamlı bir biçimde farklılaşmaktadır [$F_{(2-460)} = 11.687, p<.05$].

Hizmet içi eğitim alıp almama durumuna göre ortaya çıkan farkın kaynağı post-hoc testlerden Tukey ile incelenmiştir. Buna göre, hizmet içi eğitimlere katılıma “Evet” ve “Kismen” diyen muhasebe meslek elemanlarının genel mesleki yetkinlik inançlarının ortalaması “Hayır” diyen meslek elemanlarının ortalamasından daha yüksektir. MİB açısından değerlendirildiğinde, benzer bir biçimde hizmet içi eğitimlere katılıma “Evet” ve “Kismen” diyen muhasebe meslek elemanlarının mesleki ve işlevsel becerilere yönelik yetkinlik inançlarının ortalaması “Hayır” diyen meslek elemanlarının ortalamasından daha yüksektir. EZB açısından ele alındığında, hizmet içi eğitimlere katılıma “Evet” diyen muhasebe meslek elemanlarının entelek-

tüel ve zihinsel becerilere yönelik yetkinlik inançlarının ortalaması “Hayır” diyen meslek elemanlarının ortalamasından daha yüksektir. KB açısından, hizmet içi eğitimlere katılıma “Evet” ve “Kısmen” diyen muhasebe meslek elemanlarının kişisel başarıya yönelik becerilere yetkinlik inançlarının ortalaması “Hayır” diyen meslek elemanlarının ortalamasından daha yüksektir. Son olarak, TİB açısından ele alındığında, hizmet içi eğitimlere katılıma “Evet” diyen muhasebe meslek elemanlarının toplumsallık ve iletişim becerilere yönelik yetkinlik inançlarının ortalaması “Hayır” diyen meslek elemanlarının ortalamasından daha yüksektir. Diğer taraftan, hizmet içi eğitimlere katılıma “Evet” diyen muhasebe meslek elemanlarının iş doyum düzeyleri “Hayır” diyenlere göre daha yüksektir. Elde edilen bu bulgular bir arada değerlendirildiğinde, hizmet içi eğitim durumuna katılmanın muhasebe meslek elemanlarının gerek mesleki yetkinliklerinde gerekse de iş doyumlarında önemli bir değişken olduğunu söylenebilir.

4. SONUÇ VE TARTIŞMA

Temel olarak bu araştırma iki temel amaç çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Bunlardan ilki muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançlarını geçerli ve güvenilir bir biçimde ölçebilecek bir ölçme aracı geliştirmek ve ikincisi de muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ile iş doyumları arasındaki ilişkiyi inceleyerek bu değişkenleri cinsiyet, deneyim, eğitim düzeyi ve hizmet içi eğitim alıp-almama durumuna göre incelemektir. Bu amaçlardan ikinci amaç çerçevesinde aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır:

- Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumları cinsiyetlerine göre farklılaşmakta mıdır?
- Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumları deneyimlerine göre farklılaşmakta mıdır?
- Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumları eğitim düzeylerine göre farklılaşmakta mıdır?
- Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumları hizmet içi eğitim alıp almama durumlarına göre farklılaşmakta mıdır?

Belirtilen amaçlar doğrultusunda Muğla İli’nde bulunan muhasebe meslek mensuplarından hazırlanan ölçek doğrultusunda veriler toplanmış ve istatistiksel analize tabi tutulmuştur. Bu analiz sonuçları yukarıdaki bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Sonuç olarak elde edilen bulguların özet görü-

nümünü aşağıdaki gibi vermek mümkündür:

- Muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları yükseldikçe işlerinden aldıkları doyumun da buna paralel olarak artmaktadır.
- Cinsiyet değişkeninin muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinlik inançları ve iş doyumları üzerinde etkili bir değişken olmadığı görülmüştür.
- Muhasebe meslek elemanlarının mesleki kıdemleri yükseldikçe hem mesleklerine yönelik mesleki yetkinlik inançları yükselmekte hem de iş doyumunu düzeyleri artış göstermektedir.
- Eğitim durumunun genel mesleki yetkinlik ve entelektüel ve zihinsel becerilere yönelik yetkinlik inancı üzerinde etkili önemli bir değişken olduğu biçiminde sonuçlar elde edilmiştir.
- Hizmet içi eğitim durumuna katılmanın muhasebe meslek elemanlarının gerek mesleki yetkinliklerinde gerekse de iş doyumlarında önemli bir değişken olduğunu söylenebilir.

Elde edilen bulgular projenin tasarlanması sırasında ortaya konan temel amaçlara yönelik yeterli bilimsel verinin alınması açısından önemlidir. Bununla birlikte konu ile ilgili ulusal literatür incelendiğinde bu çalışmada olduğu gibi meslek mensuplarının ekonomik kalkınmadaki rolünü mesleki yeterlilik açısından ele alan herhangi bir çalışmaya rastlanamamıştır. Dolayısıyla yürütülen proje sırasında geliştirilen mesleki yetkinlik ölçeği ve ölçeğin geçerliliğinin istatistiksel olarak kanıtlanması ulusal anlamda muhasebe literatürüne önemli katkılar yapabilecektir.

KAYNAKÇA

De Lange, P., B. Jackling and A.Gut. (2006). Accounting graduates' perceptions of skills emphasis in undergraduate courses: an investigation from two Victorian universities, *Accounting & Finance*, Volume 46, Issue 3, Pp. 365–386, September.

Elitaş, C. ve T. Kandemir. (2008). İşletme yöneticilerinin perspektifinden serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki yeterliliklerinin değerlendirilmesi: Türkiye Uygulaması, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 43-78.

Gibbins, M. (1984). Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting, *Journal of Accounting Research*, 22 (1), 103-125.

Harpe, B., A. Radloff and J. Wyber. (2000). *Quality and generic (Professio-*

nal) skills. *Quality in Higher Education*, 6 (3), 231-243.

Kavanagh, M. H. and L. Drennan. (2008). What skills and attributes does an accounting graduate need?: Evidence from student perceptions and employer expectations, *Accounting & Finance*, Volume 48, Issue 2, Pp. 279-300.

Mohamed, Ehab K.A. ve Sherif H. Lashine, (2003). Accounting knowledge and skills and the challenges of a global business environment. *Managerial Finance*, 29 (7), 3-16

Morgan, G. J. (1997). Communication skills required by accounting graduates: practitioner and academic perceptions, *Accounting Education*, 6(2), 93-107

Şahin, N. H. ve Durak-Batıgün, A. (1997). Bir Özel Hastane Sağlık Personelinde İş Doyumu ve Stres. *Türk Psikoloji Dergisi*, 12(39),57-73.

Uçma, T. (2011). *Muhasebenin Teorik Yapısı – Genel Bir Bakış*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Zaid, O. A., A. Abraham and A. Abraham. (1994). Communication skills in accounting education: Perceptions of academics, employers and graduate accountants, *Accounting Education*, Volume 3, Issue 3, Pp. 205 – 221.

EK 1 - Muhasebe Mesleği Yetkinlik Ölçeği (MMYÖ) Örneği**Yaş:****Cinsiyet:****Deneyim:****Eğitim:****Meslek İle İlgili Çalışmalara Katılma Durumum: Evet () Hayır ()**

İfadeler	Katılma Düzeyi 1: Kendime Kesinlikle Güvenmem 7: Kendime Kesinlikle Güvenirim
TEKNİK VE İŞLEVSEL BECERİLER	
1. Muhasebe mesleğinin gerektirdiği muhasebe, finans ve ilgili teknik bilgiye sahip olmak	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
2. Muhasebe mesleğinin yürütülmesi için gerekli olan organizasyon ve iş bilgisine sahip olmak	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
3. Muhasebe mesleğinin yürütülmesi için gerekli olan bilgi teknolojisine (IT) sahip olmak	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
4. Muhasebe mesleğinin temelini oluşturan finansal raporlama ve kayıt tutma konusunda gerekli bilgiye sahip olmak	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
5. Muhasebe mesleğinin yürütülmesi açısından gerekli olan yasa ve yönetmeliklere hakim olmak	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
6. Uluslararası muhasebe standartlarını bilmek ve kolay bir şekilde uygulamak.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
7. Uluslararası muhasebe standartlarını uygulamak	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
8. Mesleki gelişmeleri takip etmek	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
9. Mesleki faaliyetler için gerekli matematiksel ve/veya istatistiksel işlemleri yapabilmek	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
10. Muhasebe mesleğinin gerekleri açısından karar modellemesi ve risk analizi gibi konularda bilgi sahibi olmak	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
11. Muhasebe mesleğinin yürütülmesi için yasal ve düzenleyici yükümlülüklerle uyum sağlamak	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7

ENTELEKTÜEL VE ZİHİNSEL BECERİLER	
1. İnsani, yazılı ve elektronik kaynak bilgisini saptama, elde etme, düzenleme ve anlayabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
2. Mantıksal ve analitik düşünebilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
3. Öngörülme durumlarda ortaya çıkabilecek problemleri çözümleyebilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
4. Karmaşık örgütsel problemleri çözümleyebilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
5. Gerektiğinde kritik durumlarda karar alabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
6. Finansal bilgiye yönelik sonuç çıkarma ve değerlendirme yapabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
7. Finansal bilgiye yönelik eleştirel analiz yapabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
8. Olağandışı bir durum (kayıt, raporlama, bilgi vb.) ile karşılaştığımda bunu fark edebilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
KİŞİSEL BECERİLER	
1. İşimde kontrol sahibi olabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
2. Gerektiğinde inisiyatif kullanabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
3. Sınırlı kaynaklarla öncelikleri seçebilme ve belirleyebilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
4. Olası değişimleri öngörme ve kendimi buna adapte edebilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
5. Karar almada mesleki değerleri dikkate alabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
6. Karar almada mesleki etik ve tutumları uygulayabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
7. Mesleki şüphecilğe sahip olabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
8. Kişisel gelişimi mesleki yaşama yansıtabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
9. Etkili iş planı yapabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
TOPLUMSAL VE İLETİŞİMSEL BECERİLERİM	
1. İşbirliği içerisinde çalışabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
2. Meslek örgütünün aldığı kararlara uygun tutum sergileyebilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
3. Farklı kültürel ve entelektüel seviyeye sahip insanlarla etkileşim kurabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
4. Mesleki konularda kabul edilebilir çözümler üretebilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
5. Resmi, resmi olmayan, yazılı ve sözlü sunumlar yapma	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
6. Kültürel ve dil farklılıklarına hassasiyet gösterme ve etkili dinleyebilme becerisi	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
7. Mükellefler ile iletişim kurabilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7
8. Mükellefleri ikna edebilme	1 ----2-----3-----4-----5-----6-----7

İş Doyum Ölçeği Örneği

Aşağıda, kişilerin iş yaşamlarıyla ilgili 32 konu verilmiştir. Her birinin yanında o konunun sizi ne kadar tatmin ettiğine (doyum verdiği) ilişkin %0 ile %100 arasında değişen bir dereceleme yapılmıştır. Lütfen maddeyi dikkatle okuyup sizi ne derecede tatmin ettiğini yanda işaretleyiniz.

		%0	%25	%50	%75	%100
1	Yaptığım iş karşılığı aldığım ücret					
2	İşimde bana sağlanan yükselme imkanı					
3	İş yerimdeki idari politikalar ve işleyiş biçimi					
4	İş yerimdeki idari yapılaşma (hiyerarşik yapı)					
5	İş yerimdeki hizmet içi eğitim programları					
6	Amirlerimin yöneticilik stilleri					
7	İş yerimdeki kararlara katılma payım					
8	Birlikte çalıştığım grubun büyüklüğü					
9	İş yeri arkadaşlarımla ilişkilerim					
10	İş yerimin fiziksel koşulları					
11	İş yerimdeki sorunların çözülmesine idarenin yaklaşımı					
12	İşimin kapsamı					
13	İş yerimde yükselebilmem için neler yapmam gerektiğine ilişkin bilgilerin açıklığı					
14	İş yerimdeki rollerin belirginlik (açıklık) düzeyi					
15	İş yerimdeki performansımın değerlendiriliş biçimi					
16	İş yerimdeki ikramiye ya da prim olanakları					
17	İş yerimde benden beklenenlerin bitiriliş biçimi					
18	İdarenin personele karşı tavrı					
19	İş yerimde personeli doğrudan ilgilendiren konularda kararların alınış biçimi					
20	Yaptığım iş üzerinde kendi kontrol düzeyim					
21	İşimdeki çeşitlilik miktarı					
22	İş yerimdeki insanlar arası iletişim tarzı					
23	İş yerimdeki çalışma saatlerim					
24	İş yerimdeki gürültü düzeyi					
25	İş yerimdeki temizlik ve düzen					
26	İş yerimdeki teknolojik imkanlar					
27	İşimi yaparken bana tanınan özgürlük derecesi					
28	İşimi yaparken bana verilen sorumluluk miktarı					
29	İş performansıyla ilgili olarak bana verilen bilgi (geribildirim)					
30	Yaptığım işin yeteneklerime uygunluğu					
31	Yaptığım işin eğitimime uygunluğu					
32	Yaptığım işim kişiliğime uygunluğu					

DERNEKLERE BAĞLI YARDIMLAŞMA SANDIKLARINDA MUHASEBE UYGULAMALARI; ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ MENSUPLARI YARDIMLAŞMA VE DAYANIŞMA DERNEĞİ YARDIMLAŞMA SANDIĞI ÖRNEĞİ

Yrd.Doç.Dr. Enver BOZDEMİR**

ÖZET

Yardımlaşma Sandıkları, derneklerin bünyesinde kurulan ve derneğe üye kişilerin kendi aralarında bazı zaruri ihtiyaçlarını uygun koşullarda temin etmek amacıyla oluşturdukları tüzel kişiliğe haiz olmayan topluluklardır. Derneklere bağlı sandıklar, 5253 sayılı Dernekler Kanununun 12. maddesine istinaden kurulurlar. Yardımlaşma Sandıkları, muhasebe uygulamaları açısından mali büyüklükleri ne olursa olsun bilanço esasına göre defter tutarlar. Bu defterlerin tutulma usulü ve mali raporlanması, Vergi Usul Kanunu ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre yapılır. Bu çalışmada derneklere bağlı yardımlaşma sandıklarında muhasebe uygulamalarının ne şekilde yapılacağı üzerinde durulmuş olup Erzurum'daki Üniversite Mensupları Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği Yardımlaşma Sandığındaki muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dernekler, Yardımlaşma Sandıkları, Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe Sistemi.

Jel Sınıflandırması: L31, M41, M49.

* Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi, S.M. Mali Müşavir, enverbozdemir@duzce.edu.tr

ACCOUNTING PRACTICES AT CHARITY FUNDS RELATED WITH ASSOCIATIONS; ASSOCIATION OF ATATURK UNIVERSITY MEMBERS AID AND SOLIDARITY FUND SAMPLE.

Abstract

Charity Funds that established within the associations and formed in order to ensure some of the essential needs of the each other members of an association under suitable conditions are communities without legal personality. Charity Funds related with associations are established based on 12. article of numbered 5253 Law on Associations. Charity Funds bookkeeps based on balance sheet procedures, regardless of their financial growth in terms of accounting practices. Procedures of bookkeeping and financial reporting of these books are made on the basis of Tax Procedure Law and Accounting System Implementation Overview Papers. This study, emphasized on how to do accounting practices at the Charity Funds Related With Associations and accounting practices at the Association of Ataturk University Members Aid and Solidarity Charity Fund in the Erzurum has been given.

Key Words: Associations, Charity Funds, Accounting Practices, Accounting System.

Jel Classification: L31, M41, M49.

1. GİRİŞ

Yardımlaşma Sandıkları, derneklerin bünyesinde kurulmakla beraber o derneğin asli malvarlığının dışında, mali kaynağı yalnız ve ancak dernek mensuplarınca tedarik olunan topluluklardır. Derneklere bünyesinde kurulabilen Sandıkların kuruluş ve işleyişine ilişkin temel mevzuat; Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının XI. Toplantı hak ve hürriyetleri, A. Dernek kurma hürriyeti 33. maddesi, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmesinin Dernek kurma ve toplantı özgürlüğü 11. maddesi, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 20. maddesi, Dernekler Kanununun 12. maddesi ve Dernekler Yönetmeliğinin 11. bölümü çerçevesinde şekillenmiştir.

5253 Sayılı Kanununun 12. maddesinde yapılan temel tanımlamada “Dernekler, tüzüklerinde yazılı olmak ve sağlanan kârı üyelerine paylaştırmamak, gelir, faiz veya başka adlarla üyelerine aktarmamak şartıyla üyelerinin yiyecek, giyecek gibi zarurî ihtiyaç maddelerini ve diğer mal ve hizmetlerle kısa vadeli kredi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sandık kurabilirler” şeklinde

belirtilmiştir. Yardımlaşma Sadıkları üyelerinin yiyecek, giyecek gibi zorunlu ihtiyaç maddeleri ve üyelerin gereksinim duyacağı diğer mal ve hizmetlerin temini ile mensuplarının kısa vadeli nakit kredi ihtiyaçlarının karşılanması olup burada asıl olan sandık üyelerinin gereksinimleri ve talepleridir.

Ayrıca sandık kurulabilmesi için dernek tüzüğünde, dernek bünyesinde sandık kurulabileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmalıdır. Yani dernek genel kurulunca, Dernek Yönetmeliğinin 72. maddesine dayanarak sandık kurulması için bir karar alınmalıdır. Söz konusu karar aynen tüzük maddesinde olduğu gibi açık ve sarih bir şekilde gündeme yazılıp kabul edilmelidir.

31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Dernekler Yönetmeliğinin 82’nci maddesi gereği Yardımlaşma Sandıkları, muhasebe kayıt yöntemi olarak bilânço esasına göre defter tutarlar. Defterlerin tutulma usulü ile kayıt şekli Vergi Usul Kanunu ile bu Kanununun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre yapılır. Yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri, sandık adına alınan gelirler ve yapılan giderler ile envanter kayıtları, açık ve düzenli olarak bu defterlere işlenir.

Maliye Bakanlığının 26.12.1992 tarih ve 2144 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınladığı 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile getirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi genel itibari ile kar amaçlı kurumlar olan sını ve ticari işletmelerin yapısına uygun olarak hazırlanmış bir sistemdir. Sandıklar ise kazanç paylaşma amaçlı yani kar odaklı faaliyette bulunmadıkları için Sandıkların “kar amacı gütmeyen” faaliyet mantığı ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi tam olarak örtüşmemektedir. İşte kâr amacı güden ve gütmeyen işletmeler arasındaki bu amaç, gaye farklılığı muhasebe uygulamalarına da yansımaktadır. Özellikle de mali tablolardan gelir tablosunun sonuç hesabı olan “Kar/Zarar Hesabı”nın sandıkların temel faaliyet konularıyla uyuşmamaktadır. Bu bakımdan sandıkların kullanacakları sonuç hesaplarının “Kar/Zarar Hesabı” yerine “Gelir/Gider Fazlası Hesabı”nın kullanılması daha doğru olacaktır. Yine, Tekdüzen Hesap Planında boş olarak görülen hesaplar sandıkların faaliyetlerine uygun olarak ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak koşuluyla serbestçe kullanılabilir.

Çalışmanın amacı; Dernek tüzel kişiliğine bağlı kar amacı gütmeyen ve sadece ekonomik açıdan üyelerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla

kurulan Yardımlaşma Sandıklarının muhasebe uygulama sistemlerinin yürürlükte bulunan mevcut kanun ve tekdüzen muhasebe sistemine göre ne şekilde yapılacağına uygulanış biçimini ortaya koymaktır. Bu nedenle çalışmamızda, Atatürk Üniversitesi mensupları tarafından 1983 yılında kurulan ve temel amacı üyelerine kısa vadeli kredi olanağı sağlamak olan Erzurum'daki Üniversite Mensupları Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği Yardımlaşma Sandığı'ndaki muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

2. YARDIMLAŞMA SANDIKLARINA GENEL BİR BAKIŞ

Derneklerin kuruluş, işleyiş ve sonlanmasına ilişkin asli mevzuat; Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının XI. Toplantı hak ve hürriyetleri, A. Dernek kurma hürriyeti 33. maddesi, "Herkes, önceden izin almaksızın dernek kurma ve bunlara üye olma ya da üyelikten çıkma hürriyetine sahiptir." (T.C. Anayasası madde 33), İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmesinin Dernek kurma ve toplantı özgürlüğü 11. maddesinde "Herkes asayiş bozmayan toplantılar yapmak, dernek kurmak, ayrıca çıkarlarını korumak için başkalarıyla birlikte sendikalar kurmak ve sendikalara katılmak haklarına sahiptir." (İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmesi, madde 11), Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 20. maddesi, "Her şahıs muslihane toplanma ve dernek kurma ve derneğe katılma serbestisine maliktir." (Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, madde 20) ifadeleri yer almaktadır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ile 5253 sayılı Dernekler Kanununun (D.K.) amir hükümleri doğrultusunda şekillenmiş olup bir teşekkülün dernek sayılabilmesi için gerekli ve yeter koşul; gerçek ve/veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşımı dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle bir araya gelmeleridir. Gerek Türk Medeni Kanunu gerekse Dernekler Kanunu, iş bu teşekkülün oluşum sürecinin başlangıcında, kişilerin bu teşekkülü kurmalarındaki temel gayenin "kazanç paylaşımı dışında" olmasını şart koşmakta, oluşturulacak birliğin "kazanç paylaşımı" ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olmamasını talep etmektedir. (Şimşek, www.alomaliye.com)

23.11.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5253 sayılı Dernekler Kanununun 2. maddesinde derneğin tanımı; " Dernek: Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak

birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını” olarak yapmıştır. (5253 sayılı D. K. madde 2)

5253 Sayılı Kanununun 12. maddesinde yapılan temel tanımlamada “Dernekler, tüzüklerinde yazılı olmak ve sağlanan kârı üyelerine paylaştırmamak, gelir, faiz veya başka adlarla üyelerine aktarmamak şartıyla üyelerinin yiyecek, giyecek gibi zarurî ihtiyaç maddelerini ve diğer mal ve hizmetlerle kısa vadeli kredi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sandık kurabilirler” şeklinde belirtilmiştir. (5253 sayılı D. K. madde 12)

Dernekler Yönetmeliğinin (D.Y.)11. bölümü 72. maddesinde “Dernekler; üyelerine kar payı dağıtmamak, gelir, faiz veya başka adlarla üyelerine para aktarmamak şartıyla, üyelerinin yiyecek, giyecek gibi zaruri ihtiyaç maddelerini ve diğer mal ve hizmetlerle kısa vadeli kredi ihtiyaçlarını sandık kurarak karşılayabilirler.” denilmektedir. (D.Y. madde 72)

Derneklerin ayrılmaz bir cüzü olarak onunla birlikte ortaya çıkan asli malvarlıklarının dışında, o derneğe üye kişilerin, kendi aralarında yardımlaşma, dayanışma ve bazı zaruri ihtiyaçlarını uygun koşullarda temin etmek maksadı ile dernek bünyesinde oluşturdukları müşterek mal toplulukları vardır ki bu topluluklar “Dernek Sandığı” olarak adlandırılmaktadır. (Şimşek, www.alomaliye.com)

1.1. Sandıklarının İşletme Statüleri

Sandıklar, Dernekler Yönetmeliğinin 78. maddesinde “Sandıklar, derneklerin bir yan kuruluşudur; Bunların tüzel kişilikleri yoktur. Sandık yönetim kurulu, dernek yönetim kurulunca verilecek yetkiye dayanarak, sandıkla ilgili konularda mahkemeler ve idare makamlarında sandığı temsil edebilir, sandığa izafeten her türlü hukuki tasarrufta bulunabilir.” (D. Y. madde 78) ifadesine yer verilmiştir. Sandıklar derneklere bağlı bir yan kuruluş olduğu için temsil ve ilzam açısından tüzel kişilikleri yoktur.

Sandıklar, derneklere bağlı kurulan kar amacı gütmeyen ve tüzel kişilikleri derneğe bağlı olan topluluklardır. İnsanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve/veya hizmet üretmek amacıyla iktisadi faaliyette bulunan işletmeler amaçlarına göre, kâr amacı güden ve kâr amacı gütmeyen işletmeler biçiminde ikiye ayrılmaktadır. Kâr amacı gütmeyen bir işletmeyi, sosyal yardımlaşma olarak istenen hizmetlerin kâr elde etme amacı olmaksızın sağlayan topluluk olarak tanımlayabiliriz.

İşletme, başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal veya hizmet üreten ekonomik birimdir. (Mucuk,1989:17) İşletmeler amaçlarına göre

gruplandırıldıklarında, kar amacı olan ve kar amacı olmayan işletmeler şeklinde sınıflandırılmıştır. Kar amacı olmayan işletmelerde hizmet ön plana çıkarılırken, kar amacı olan işletmelerde ise, kar ön plandadır.(Can ve diğerleri,1991, 22-23)

Kar amaçsız işletmelerin özellikleri arasında, bilerek ve inanarak kar elde etmek amacıyla kurulmamaları, öz kaynaklarını gerçek veya tüzel kişilere ait paylara ayrılmaması, gelir fazlalıklarının bölüştürülmemesi, öz kaynaklarının kişi veya kişilere devredilmemesi ve satılmamasıdır. (Şanlı,1980, 29) Kar amaçsız işletmeler için son günlerde Sivil Toplum Kuruluşları terimi kullanılmaktadır. (Erol, 2007, 335) Gönüllü sivil kuruluşlar ya da sivil toplum kuruluşları olarak tanımlanan sandıklar, temelde gönüllülük esasına dayalı ve kar amacı gütmeyen toplumsal amaçlı kuruluşlardır.

Kar amacı gütmeyen kuruluşları ise kısaca şunlardır; Dernekler, derneklere bağlı yardımlaşma sandıkları, sosyal kulüpler, meslek kuruluşları, vakıflar, sendikalar, müzeler, çocuk bakımevleri, siyasi partiler, kamu yayın istasyonları, araştırma kuruluşları, dini örgütler, üniversiteler, huzur evleri yer almaktadır. Kâr amacı gütmeyen örgütler ile kâr amacı güden örgütler arasında temel farklılık gayeleridir. Kâr amacı güden işletmelerde amaç kârdır. Kâr amacı gütmeyen işletmelerde ise temel amaç hizmettir.

Kar amacı gütmeyen kuruluşlar çok farklı alanlarda ve düzeylerde örgütlenebilmektedir. Bu kuruluşlar sağlıktan eğitime, insan haklarından sürdürülebilir kalkınmaya, kriz yönetiminden diplomasiye kadar uzanan çok geniş bir alanda faaliyet gösterebilmektedirler. Hem tüzel kişilik olarak, hem de hukuki bir sığata sahip olmadan esnek bir yapılanma biçiminde olabilen bu organizasyonlardan “üçüncü sektör” olarak da söz edilmektedir. Yani devlet ya da kamu kuruluşları birinci sektör, kâr amaçlı piyasa kuruluşları ikinci sektör, kâr amacı gütmeyen bu tür kuruluşlar ise üçüncü sektör olarak nitelendirilmektedir (Göymen, 2004, 67). Aynı zamanda sivil toplum kuruluşları, merkezi ve yerel idarelerin yanında üçüncü sektör olarak yönetim yapısının yanında yer almıştır.(Dernekler Mevzuatı, 2010, 7)

1.2. Sandıkların Kuruluş ve İşleyişi

Dernekler Yönetmeliğinin 72. maddesinde “Dernekler; üyelerine kar payı dağıtmamak, gelir, faiz veya başka adlarla üyelerine para aktarmamak şartıyla, üyelerinin yiyecek, giyecek gibi zaruri ihtiyaç maddelerini ve diğer mal ve hizmetlerle kısa vadeli kredi ihtiyaçlarını sandık kurarak

karşılabilirler. Derneklerin sandık kurulabilmesi için;

- a) Dernek tüzüğünde sandık kurulacağına dair açık hüküm bulunması,
- b) Dernek genel kurulunca sandık kurulması için karar alınmış olması gerekir.” (D.Y. madde 72) denilmektedir. Yönetmelik metninden de anlaşılacağı üzere bütün dernekler sandık kurulabilir ancak bir derneğin bünyesinde sandık kurulabilmesi için;

- Dernek tüzüğünde, dernek bünyesinde sandık kurulabileceğine ilişkin yorum gerektirmeden doğrudan sandık kurulabileceğini ifade eden açık bir hüküm bulunmalıdır.

- Dernek genel kurulunca, Tüzüğün yukarıda belirtilen maddesine dayanarak sandık kurulması için bir karar alınmalıdır. Söz konusu karar aynen tüzük maddesinde olduğu gibi açık bir şekilde gündeme yazılıp kabul edilmelidir.

Dernek sandıklarının kuruluş ve işleyişleri, Dernekler Yönetmeliğinin 74. maddesinde izah edilen Sandık Yönergesi hükümleri dairesinde olur. Bu maddeye göre “Her sandığın, dernek yönetim kurulunca hazırlanıp genel kurulca kabul edilen bir sandık yönergesi bulunur.” (D. Y. madde 74) denilmektedir.

Sandık Yönergesi; Dernek Sandığının kuruluş sürecinin asli unsurlarından birisi olup bünyesinde Sandık kurulacak derneğin Yönetim Kurulunca hazırlanır ve Derneğin Genel Kuruluna sunulur. Yönergenin geçerlilik kazanabilmesi için Dernek Genel Kurulunca kabulü zorunludur, yani yönergenin yürürlük şartı “Genel Kurulca kabul” edilmesidir. Sandık Yönergesinde Sandığın kuruluş işleyiş ve sonlanmasına ilişkin tüm konular açıkça izah edilir. (Şimşek, www.alomaliye.com)

Dernek yönetim kurulunca hazırlanıp genel kurulca kabul edilen sandık yönergesinin her sayfası Yönetim Kurulu üyelerince imzalanır ve yönergenin imzalı bir sureti, genel kurul toplantısını izleyen otuz gün içinde dernek başkanı tarafından mülki idare amirliğine verilir. Yönergenin mülki amirliğe verilmesine müteakip Sandık faal sayılır.

1.3. Sandıkların Amaçları

Dernek sandıklarının amaç ve kapsamı, 5253 Sayılı Kanununun 12. maddesinde yapılan temel tanımlamada “Dernekler, tüzüklerinde yazılı olmak ve sağlanan kârı üyelerine paylaştırmamak, gelir, faiz veya başka adlarla üyelerine aktarmamak şartıyla üyelerinin yiyecek, giyecek gibi zarurî ihtiyaç maddelerini ve diğer mal ve hizmetlerle kısa vadeli kredi

ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sandık kurabilirler” (D.K. madde 12) şeklinde belirtilmiştir. Bu tanım çerçevesinde;

Dernek sandıklarının amacı; dernek üyelerinin yiyecek, giyecek gibi zorunlu ihtiyaç maddeleri ve üyelerin gereksinim duyacağı diğer mal ve hizmetlerin temini ile mensuplarının kısa vadeli nakit kredi ihtiyaçlarının karşılanması olup burada asıl olan dernek üyelerinin gereksinimleri ve talepleridir.

Kanun koyucu, sandığın kurulma amacıyla herhangi bir kısıtlamaya gitmemiş üyelerin her türlü yasal mal ve hizmet ihtiyaçlarının temini amacı ile sandık kurulabileceğini ifade etmiştir. (Şimşek, www.alomaliye.com)

1.4. Sandıkların Denetimi

Sandıkların denetimi, Dernekler Yönetmeliğinin 80. maddesinde izah edildiği şekilde yapılmaktadır. Bu maddeye göre “Sandığın bağlı olduğu derneğin genel kurulu, yönetim kurulu veya denetim kurulu, sandığın denetimini her zaman yapabilir. Dernek ve sandık denetim kurulları en az yılda bir kez olmak üzere sandık hesap ve faaliyetlerinin denetimini yapmakla görevli ve yetkilidir. Denetim sonuçları bir rapor halinde sandık genel kurulu ve toplandığında dernek genel kuruluna sunulur.

Sandıkların yönetim yerleri, satış yerleri, defterleri, hesap ve işlemleri İçişleri Bakanlığı veya yetkili mülki idare amiri tarafından her zaman denetlettirilebilir. Bu denetleme, görevlendirilecek kolluk kuvvetleri mensupları dışındaki memur veya memurlar aracılığıyla yaptırılır.

Denetleme sırasında, görevli memurlar tarafından istenecek her türlü defter, belge ve işlemler yazıların, denetleyen kişilere gösterilmesi ve talep halinde onaylı örneklerinin verilmesi zorunludur.” (D. Y. madde 80) Bu maddeden anlaşılan Derneklerde olduğu gibi Sandıklarda da iç ve genel denetime tabi olduğu görülmektedir. Derneğin genel kurulu, yönetim kurulu veya denetim kurulu, sandığın denetimini her zaman yapabilmesi iç denetimdir. Sandıkların yönetim yerleri, satış yerleri, defterleri, hesap ve işlemleri İçişleri Bakanlığı veya yetkili mülki idare amiri tarafından her zaman denetlettirilebilmesi ise genel bir denetimdir. Ayrıca denetim esnasında suç teşkil eden fiillerin tespit edilmesi halinde ilgili mülki idare amirliği tarafından Cumhuriyet Savcılığına bildirilir.

1.5. Sandıkların Gelirleri

Sandıkların gelirleri, Dernekler Yönetmeliğinin 81. maddesinde izah edilmiştir. “Sandıkların gelirleri şunlardır:

a) Üyelerden bir defaya mahsus olmak üzere alınacak giriş aidatı,

- b) Üyelik aidatı,
- c) İktisadi faaliyetlerden elde edilen karlar,
- d) Üyelere verilen kredilerden alınacak hizmet bedeli veya faiz gelirleri,
- e) Bankaya yatırılan sandık paralarının faizleri,
- f) Kime ve nereye ait olduğu bilinmeyen ve en az bir yıl emanet hesabında tutulduktan sonra gelir kaydedilen paralar,
- g) Yardım ve bağışlar,
- h) Borçlanma,
- ı) Diğer gelirler.” (D. Y. madde 81) olarak sıralanmaktadır.

1.6. Sandıkların Muhasebe Usul ve Esasları

Dernek Sandıkları aşağıda yazılı bulunan defterleri tutmak zorundadır: (D. Y. madde 82)

- “a) Karar defteri: Yönetim kurullarının kararları gün ve sayı sırası ile bu deftere yazılır. Kararların altı toplantıya katılan üyelerce imzalanır.
- b) Üye kayıt defteri: Sandığa üye olarak girenlerin kimlikleri ve giriş tarihleri bu deftere işlenir.
- c) Evrak kayıt defteri: Sandık yönetimine ilişkin gelen ve giden evrak, gün ve sayı sırasıyla bu deftere kaydedilir. Gelen evrakın asılları ve giden evrakın kopyaları dosyalanır.
- d) Demirbaş defteri: Sandığın demirbaş eşyası bu deftere, alınış tarihleri ve değerleri belirtilerek yazılır.
- e) Yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri: sandık adına alınan gelirler ve yapılan giderler ile envanter kayıtları, açık ve düzenli olarak bu defterlere işlenir.

Sandıklar bilanço esasına göre defter tutarlar. Bu defterlerin tutulma usulü ile kayıt şekli Vergi Usul Kanunu ile bu Kanununun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre yapılır.

Bu maddede sayılan defterler ile sandıkça tutulması uygun bulunan öteki defterlerin, dernekler birimi ya da noterlerce onaylanması zorunludur.” Ayrıca dernekler Yönetmeliğinin altı ve yedinci bölümlerinde belirtilen diğer esas ve usuller sandıklar için de uygulanır.

Sandıklar, Muhasebe muameleleri açısından mali büyüklükleri ne olursa olsun Bilanço esasına göre defter tutmakla mükellef olup bu kapsamda;

- Yevmiye Defteri

- Defter-i Kebir

- Envanter Defteri' ni tutarlar. Sandık adına tahsil olunan para ve para hükmündeki kıymetler ve yapılan giderler ile envanter kayıtları, açık ve düzenli olarak bu defterlere işlenir.

Bu defterler Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslara göre kayıt ve tanzim edilir. (1 Sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği)

Dernekler Yönetmeliği 31. maddesine göre "Dernekler işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Ancak, yıllık brüt gelirleri 2005 yılı için 500 Bin YTL'yi aşan dernekler takip eden hesap döneminden başlayarak bilanço esasına göre defter tutarlar." Bu madde Dernekler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile "Dernekler işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Ancak, kamu yararına çalışma statüsü bulunan dernekler ile yıllık brüt gelirleri beşyüzbin TL'yi aşan dernekler takip eden hesap döneminden başlayarak bilanço esasına göre defter tutarlar." olarak değiştirilmiştir. (Dernekler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, madde 1)

Muhasebe uygulamaları açısından burada önemli olan husus; Derneklerin işletme hesabı esasına göre defter tutabilmelerine karşın bunlara bağlı yardımlaşma Sadıklarının yıllık brüt gelirleri ne olursa olsun Sandıklar bilanço esasına göre defter tutma zorunluluğunun getirilmiş olmasıdır.

Ayrıca Sandıklar, defter onayı, kayıt düzeni, belge düzenleme ve temini hususlarında Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine tabidir. Dernekler ve sandıklar tarafından satın alınan her türlü mal ve hizmet karşılığında yapılan ödemelerin belgelendirilmesi gerekir. Bu amaçla düzenlenecek belgeler VUK'nun 227. ve izleyen maddelerinde belirtilmiştir. (VUK madde 227)

Sandıklarda hesap dönemi bir takvim yıldır. Hesap dönemi 1 Ocak'ta başlar, 31 Aralık'ta sona erer. Yeni kurulan derneklerde hesap dönemi kuruluş tarihinde başlar, 31 Aralık'ta sona erer. Derneklerce kullanılacak defterler, kullanılmaya başlanmadan önce İl Dernekler Müdürlüğü'ne veya notere tasdik ettirilir.

Sandıklarında tabi olduğu Dernekler Yönetmeliğinin 36. maddesinde

defterlerin tasdiki ile ilgili olarak “Bu Yönetmelikte yazılı defterleri kullanacak dernekler, bunları kullanmaya başlamadan önce il dernekler müdürlüğüne veya notere tasdik ettirirler. Bu defterlerin kullanılmasına sayfaları bitene kadar devam edilir ve defterlerin ara tasdiki yapılmaz. Ancak, bilanço esasına göre tutulan defterler ile form veya sürekli form yapraklı defterlerin, kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda, her yıl yeniden tasdik ettirilmesi zorunludur.” (D.Y. madde 36) ifadesi kullanılmıştır. Bu maddeye göre uygulamada karşılaşılan en önemli eksiklik, bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan Sandıkların ara tasdik işlemlerinin ne zaman yapılacağıdır. Bu hususta herhangi bir düzenleme getirilmemiştir. İl Müdürlükleri defterleri bitmeyen Sandıkların ara tasdik işlemlerini “kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda” ifadesine istinaden 31 Aralık’a kadar yaptırılması gerektiği hususu üzerinde durarak büyük bir uygulama hatası içerisine girmektedirler. Oysaki sandıkların faaliyetleri 31 Aralık tarihini de kapsamaktadır. Bu tarihte gelir ve gider yapılması durumunda muhasebe uygulaması nasıl yapılacak, bilanço ve gelir tablosu nasıl çıkarılacak bu durum tam bir uygulama muammasıdır. Defterlerin ara tasdik hususları konusunda Yönetmeliğin 36. maddesine “defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı içinde” ara tasdik yaptırılmadığı ifadesine yer verilip uygulamanın bu hatası giderilmelidir.

Ya da bahsi geçen madde ile bilanço esasına göre defter tutan sandıkların henüz yaprakları bitmeyen defterler ile form veya sürekli form yapraklı defterlerin ara tasdik işlemleri yapılamayacaktır ifadesi de anlaşılmalıdır. Oysaki bu durum muhasebe uygulama esas ilkelerine, Vergi Usul Kanunu hükümlerine tekdüzen muhasebe sistemine, muhasebe uygulamaları genel tebliğlerine aykırılık teşkil etmektedir. Vergi Usul Kanununun hükümlerine göre defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı içinde, hesap dönemleri Maliye Bakanlığı’nca tespit olunanlar ise, bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yenilemek zorundadırlar. Aynı defteri ertesi yılda kullanmak isteyenlerin tasdiki yenilememeleri yani ara tasdiki yaptırmamaları birinci derecede usulsüzlük cezasını ve re’sen takdiri gerektirmektedir.

Toplumsal sorumluluk bilinciyle çalışan ve toplumun düşünsel refahına katkıda bulunmayı amaçlayan sivil toplum kuruluşlarının, iyi yönetilip yönlendirilebilmesi, büyük ölçüde sağlıklı mali veriler elde edilmesine ve bunların doğru okunup iyi kullanılmasına bağlıdır. Sağlıklı ve güvenilir mali veriler ise iyi bir muhasebe sistemine dayanan kayıtlardan elde edilebilir. (Konca, 2006, 10)

3. ERZURUM'DAKİ ÜNİVERSİTE MENSUPLARI YARDIMLAŞMA VE DAYANIŞMA DERNEĞİ YARDIMLAŞMA SANDIĞI MUHASEBE UYGULAMASI ÖRNEĞİ

Derneklere bağlı yardımlaşma sandıklarında muhasebe uygulamaları alan çalışması örneği olarak 1983 yılından beri halen faaliyetini devam ettiren Erzurum'daki Üniversite Mensupları Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği Yardımlaşma Sandığı incelenecektir.

3.1. Sandık Hakkında Genel Bilgiler

Atatürk Üniversitesi mensupları 1983 yılında "Atatürk Üniversitesi Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği" adı altında bir dernek kurmuştur. Daha sonraki yıllarda bu derneğin adı Atatürk Üniversitesi adının geçmesi Kanunlara aykırı olduğu için "Erzurum'daki Üniversite Mensupları Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği" adını almıştır.

Sandıkların kurulabilmesi için ilk önce bir derneğin kurulması gerekmektedir. Bu amaçla 1983 yılında Erzurum'daki Üniversite Mensupları Yardımlaşma ve Dayanışma Derneğine bağlı olarak dernek üyeleri kısa vadede ihtiyaçlarını karşılamak için para biriktirmek amacıyla "Erzurum'daki Üniversite Mensupları Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği Para Biriktirme ve Yardımlaşma Sandığı" nı kurmuşlardır.

Söz konusu Sandığın 2012 yılı itibarıyla 213 mevcut üyesi bulunmaktadır. Sandığın üye bağış gelirleri, borç gelirleri ve mevduat gelirleri bulunmaktadır. Bunun yanında başkan ücreti, muhasip ücreti, mutemetlere ödenen ve diğer giderleri (kira, yakıt, kırtasiye v.b.) yapılmaktadır.

Üye aidat gelirleri, 18 Aralık 2011 tarihinde yapılan 2 yıllık olağan genel kurul toplantısı ile her bir üye 20,00-150,00 TL arası aidat ödemesi kararlaştırılmıştır. Yine bu toplantı ile üyelere verilen borçtan Sandığın giderlerini karşılamak amacıyla %5'lik bir kesinti yapılmasına karar verilmiştir. %5'lik bu kesintinin %2'si üye ait ve borç gelirlerini tahsil eden mutemetlere, %2'lik kesintisi başkan ve muhasebe ve kalan %1'lik kesinti ise muhtelif giderlerde kullanılmaktadır. Yine Sandığa ilk üye olduğunda 7 ay sonra borç para alınabilmesi ve bu borç tutarının üyenin ödediği aidatın 3 kat alındığında 8 aya bölünmesi, 2 kat alındığında ise 10 aya bölünmesine karar verilmiştir.

Sandık Yönetim Kurulu 5 asil 5 yedek üyeden, Denetleme Kurulu ise 3 asil 3 yedek üyeden oluşmaktadır.

3.2. Muhasebe Uygulama Örneği

Uygulama örnekleri; Yardımlaşma Sandığı'nda hemen hemen her ay aynı nitelikteki muhasebe işlemleri gerçekleştirildiğinden örneklerimizde sadece Temmuz 2012 ayına ait uygulama çalışmalarına yer verilmiştir.

Sandık Genel Kurul kararı ile Erzurum'daki Üniversite Mensupları Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği Para Biriktirme ve Yardımlaşma Sandığı para biriktirme amaçlı olduğundan her ay üyelerine ödedikleri aidatın 3 katı veya 2 katı tutarında Sandıktan senet karşılığı 8 veya 10 ay vade şeklinde kasa veya bankadan ödemeler yapılmaktadır.

- Üyelere daha önceden senetli olarak verilen borçların 58.900,00 TL'lik kısmı mutemetler vasıtasıyla peşin olarak tahsil edilmiştir.

31/07/2012			
100- KASA HS.		58.900,00	
1716-1741 arası nolu makbuzlarla üyelere tahsilatı	121- ALACAK SENETLERİ HS.		58.900,00
	Üyelere tahsilatı		
/			

- Üyelere ödedikleri aidatlara karşılık biriken paradan 35.200,00 TL kasadan, 26.550,00 TL ise bankadan senet karşılığı ödeme yapılmıştır.

31/07/2012			
121- ALACAK SENETLERİ HS.		61.750,00	
	100- KASA HS.		35.200,00
	102- BANKALAR HS.		26.550,00
/			

- Üyelere verilen 61.750,00 TL tutarındaki senetli borçlardan %5 tutarında üye bağış geliri kesilmektedir. Bu bağış gelirin 35.200,00 TL kısmı üyelere kasadan ödeme yapıldığı için bu tutarın %5'lik kısmı olan 1.760,00 TL peşin tahsil edilmiş, diğer kalan 26.550,00 TL ise bankadan ödendiği için bu tutarın %5'lik kısmı olan 1.327,50 TL ise banka hesabına alınmıştır. (Toplanan bu bağış gelirleri Sandığın mevcut giderlerinde kullanılmaktadır.)

31/07/2012			
100- KASA HS.		1.760,00	
102- BANKALAR HS.		1.327,50	
	603- BAĞIŞ GELİRLERİ HS.		3.087,50
/			
Üyelerden %5'lik bağış geliri.			

- Temmuz ayı içerisinde mutemetler vasıtasıyla üyelere 12.745,00 TL aidat toplanmıştır.

31/07/2012			
100- KASA HS.		12.745,00	
334- ÜYELERE BORÇLAR HS.			12.745,00
1717-1740 arası nolu makbuzlarla üyelere aidat toplanması.	334.01. Üye Para Biriktirme Fonu		
	/		

Üyelerden toplanan aidatlar herhangi bir sivil toplum kuruluşu gibi bir yardım ya da bağış niteliğinde değildir. Sandığın kuruluş amacı olarak toplanan aidatlar Sandığın kasasında veya bankada biriktirilmekte olup daha sonra Sandıktan ayrılan üyelere geri ödenmektedir. Kısaca bu paralar para biriktirme fonu niteliğindedir. Bu nedenle bu hesabın muhasebe kaydı yapılırken 600'lü gelir hesaplar değil de borç niteliğinde olan 300'lü hesaplar kullanılmıştır.

- Ayrılan üyelere 9.530,00 TL'lik kısmı kasadan, 3.650,00 TL'lik kısmı ise bankadan ödeme yapılmıştır.

31/07/2012			
334- ÜYELERE BORÇLAR HS.		13.180,00	
334.01. Üye Para Biriktirme Fonu			
100- KASA HS			9.530,00
102 BANKALAR HS.			3.650,00
Ayrılan üyelere yapılan ödeme	/		

- Üyelere verilen 61.750,00 TL tutarındaki senetli borçlardan %1 oranında Sandık Başkanına 617,50 TL, %1 oranında Sandık Muhasibine 617,50 TL ve %2 oranında 1.235,00 TL mutemetlere ödeme yapılmıştır. Ayrıca 60,00 TL'lik çiçek alınmış, 17,50 TL telefon gideri yapılmış ve 125,00 TL muhasebeci ücreti ödenmiştir.

31/07/2012			
770- GENEL YÖNETİM GİD.HS.		2.672,50	
770.01. Başkan Ücreti : 617,50			
770.02. Muhasip Ücreti : 617,50			
770.03. Mutemetlere Öd.:1.235,00			
770.04. Çiçek Gideri : 60,00			
770.05. Telefon Gideri : 17,50			
770.06. Muhasebe gideri : 125,00			
100- KASA HS			2.672,50
Temmuz ayı içerisinde yapılan muhtelif giderler.	/		

- Aşağıda gösterilen kayıtlar, Temmuz 2012 ayına ait yukarıda örnek uygulamanın dönem sonunda (31/12/2012) yapılması gereken kayıtlardır.

31/12/2012		
771- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.672,50	
YANSITMA HS		
770- GENEL YÖNETİM GİD.HS		2.672,50
770 nolu hesabın 771 nolu hesaba yansıtılması		
31/12/2012		
632- GENEL YÖNETİM GİD.HS	2.672,50	
771- GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA HS		2.672,50
771 nolu hesabın 632 nolu dönem gideri hesabına aktarılması		
31/12/2012		
690- DÖNEM KAR/ZARARI		
(GELİR/GİDER FAZLASI) HS.		
632- GENEL YÖNETİM GİD. HS	2.672,50	
632 nolu hesabın 690 Dönem kâr ve zarar (gelir ve gider fazlası) hesabına aktarılması		2.672,50
31/12/2012		
603- BAĞIŞ GELİRLERİ HS.		
690- DÖNEM KAR/ZARARI		
(GELİR / GİDER FAZLASI) HS.	3.087,50	
603 nolu hesabın 690 Dönem kâr ve zarar (gelir ve gider fazlası) hesabına aktarılması		3.087,50
31/12/2012		
690- DÖNEM KAR/ZARARI		
(GELİR/GİDER FAZLASI) HS.		
692- DÖNEM KAR/ZARARI	415,00	
(GELİR/GİDER FAZLASI) HS		
690 nolu hesabın 692 Dönem kâr ve zarar (gelir ve gider fazlası) hesabına aktarılması		415,00
31/12/2012		
692- DÖNEM KAR/ZARARI		
(GELİR/GİDER FAZLASI) HS		
590- DÖNEM NET KARI	415,00	
(GELİR FAZLASI) HS.		
692 nolu hesabın 590 Dönem kârı (gelir fazlası) hesabına aktarılması		415,00
//		

Temmuz ayı içerisinde 690 Dönem kâr ve zarar (gelir ve gider fazlası) hesabının borç kalanı 2.672,50 TL alacak kalanı ise 3.087,50 TL olduğu ve aradaki olumlu farkın 415,00 TL olduğu görülmektedir. Aradaki kalan bu fark gelir fazlası olarak bir sonraki yılın muhtelif giderlerinde kullanılmak üzere bilanço hesabı olan 590 Dönem Net Karı (Gelir Fazlası) Hesabına kaydedilmelidir.

Derneklerin iş ve işlemleri kayıtları ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne sadık kalınması durumunda muhasebenin mantığına aykırı sonuçlara ulaşabilmektedir. Örnek olarak "gelir" ve "gider" hesaplarının, gelir tablosunun A- Brüt Satışlar, B- Satış İndirimleri (-), C- Net Satışlar, D- Satışların Maliyeti (-) bölümleri kullanılamayacak ve derneklerde "Brüt Satış Karı"na ulaşamayacaktır. Dolayısı ile gelir tablosu düzenlenirken dernekler devamlı olarak faaliyet zararı ile karşılaşacak ve gelir tablosu gerçeği yansıtmayacak ve bir yerde anlamını yitirecektir. (Demir, 2008, 121)

Sivil Toplum Kuruluşlarından biri olan Sandıkların amacı kar elde etmek olmadığından bunların faaliyet dönemi sonunda elde ettikleri olumlu fark (kar) gelir-gider farkı olarak adlandırılmalıdır. (Sevim, 2005, 157)

Uygulama çalışmamızda önemlilik arz eden başka bir durum ise; vakıf, dernek, yardımlaşma ve dayanışma amaçlı kurulan diğer sivil toplum örgütlerinden Yardımlaşma Sandıklarında muhasebe uygulamaları açısından üye aidat gelirlerinin para biriktirmek amaçlı olduğu için "Para Biriktirme Fonu Hesabı" olarak kabul edilmesi gereken "334 Üyelere Borçlar hs." nın kullanılması zorunluluğudur.

Ayrıca örnek uygulamamızda yukarıda gösterilen gelir fazlası tüm yılı kapsayan gerçek yılsonu gelir fazlasını göstermemektedir. Bu rakam uygulama örneğinden de anlaşılacağı üzere sadece Temmuz 2012 ayına ait verilerin bir değerlendirmesi yapılmıştır.

4. SONUÇ

5253 sayılı Dernekler Kanunu ve bu kanununa dayanak teşkil ettiği Dernekler Yönetmeliğinin 12. maddesine istinaden Dernekler, tüzüklerinde yazılı olmak ve sağlanan kârı (gelir fazlasını) üyelerine paylaştırmamak şartıyla üyelerinin kısa vadeli kredi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sandık kurabilirler. Bu tanım çerçevesinde 1983 yılında Erzurum'daki Üniversite Mensupları Yardımlaşma ve Dayanışma Derneğine bağlı olarak dernek üyeleri kısa vadede ihtiyaçlarını karşılamak için para biriktirmek amacıyla "Erzurum'daki Üniversite Mensupları Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği Para Biriktirme ve Yardımlaşma Sandığı" nı kurmuşlardır.

Dernek Sandıkları, Dernekler Yönetmeliğinin 82. maddesine istinaden büyüklükleri ne olursa olsun bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Bu defterlerin tutulma usulü ile kayıt şekli Vergi Usul Kanunu ile bu Kanununun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre yapılır.

Uygulamada Yardımlaşma Sandıklarının muhasebe kayıt usul ve esaslarında Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre getirilen Hesap Planı ve Gelir Tablosu hesaplarının kullanılması Sandık amaçları açısından birebir örtüşmemektedir. Tekdüzen Hesap Planının kar amaçlı üretim, ticari ve hizmet kuruluşlarını için geliştirildiği aşikârdır. Bu nedenle kar amacı gütmeyen Sivil Toplum Kuruluşları hizmet satmayıp, hizmet dağıttıkları için buna uygun olarak özellikle Gelir Tablosu hesaplarının kullanılmasında uygulamada birçok tereddütleri ve yanlışlıkları da beraberinde getirmektedir. Sivil Toplum Kuruluşlarından biri olan Sandıkların amacı, kar elde etmek olmadığından bunların faaliyet dönemi sonunda elde ettikleri olumlu fark gelir fazlası olarak adlandırılmıştır. Ayrıca uygulama örneğimizde muhasebe uygulamaları, Sivil Toplum Kuruluşları için geliştirilen hesap planından da yararlanılmıştır.

Sandıklar bir sivil toplum örgütü oldukları için kar amacı gütmeyip hatta elde edilen karın daha doğrusu gelir fazlasının üyelere dağıtılmaması gerektiğinden hareket edecek olursak, Gelir Tablosu hesaplarından üyelere elde edilen bağış gelirlerinin “603 Bağış Gelirleri Hesabı” nda izlenmelidir. Üyelerden alınan aidatlar, Sandığın muhtelif giderlerinde veyahut Sandık bağış ve yardımlarında kullanılamayacağı esasıyla üyelerin kısa vadeli kredi ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile toplandığından toplanan bu paraların ayrılan üyelere tekrar geri ödenmek üzere “334 Üyelere Borçlar Hesabı” nda izlenmelidir.

Uygulama örneğimizde söz konusu Sandıkta yapıldığı gibi üyelere ödedikleri aidat karşılığı kısa vadeli verilen senetli borçtan %5'lik bir kesinti yapılmaktadır. Yapılan bu kesintiden Sandığın muhtelif giderleri karşılanmaktadır. Dönem içerisinde yapılan gelir ve giderlerin nihai olarak yansıtıldığı hesap ise “690 Dönem Kar/Zararı (Gelir/Gider Fazlası) Hesabı” olmalıdır. Üye bağış gelirlerinden Sandığın yapmış olduğu muhtelif giderler çıkarıldıktan sonra kalan miktar bir sonraki yılın muhtelif giderlerinde kullanılmak üzere “590 Dönem Net Karı (Gelir Fazlası) Hesabı” na aktarılmalıdır. Elde edilen bu gelir fazlası Dernekler Kanununa göre asla üyelere dağıtılamaz.

Küreselleşen dünyamızda günümüz finansal piyasasında varlıkları ve fonksiyonları gittikçe artan gelişmiş bir bankacılık sisteminin olması nedeniyle kişiler artık kısa ve uzun vadedeki kredi ihtiyaçlarını artık bu yolla elde etmektedirler. Kişiler kredi ihtiyaçlarını bankalardan kolaylık sağlayabilmelerine karşın kredi maliyetlerinin değişken ve yüksek olması günümüzde halen Yardımlaşma Sandıklarının varlıklarını sürdürmelerine

imkân sağlamaktadır. Ayrıca bu çalışmanın, Ülkemizde faaliyet gösteren hem Yardımlaşma Sandıkları muhasipleri açısından hem de meslek mensupları açısından Sandıklarda muhasebe uygulamalarının ne şekilde yapılacağı hususunda yararlı olacağı kanaatini taşımaktayız.

KAYNAKÇA

Can, H., Tuncer, D., Ayhan, D.Y. 1991. Genel İşletmecilik Bilgileri, Adım Yayıncılık, Ankara.

Demir, Ö., 2008. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Dernekler, İç İşleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi, Ankara.

Erol, M., 2007. "Sivil Toplum Kuruluşlarından (Stk) Vakıflar ve Vakıflarda Muhasebe Kayıt

Sistemi" Kahramanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Aralık, ss.333-348.

Göymen, K., 2004. "Küresel Sivil Toplum: Gereksinme, Fırsatlar ve Engeller", I. Ulusal Sivil Toplum Kuruluşları Kongresi Bildiri Kitabı, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Çanakkale.

Konca, M., 2006. Sivil Toplum Kuruluşları İçin Muhasebe, Finansman ve Vergi Uygulamalarına Giriş, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 147, İstanbul.

Mucuk, İ., 1989. Modern İşletmecilik, Der Yayınları, İstanbul.

Sevim, Ş., 2005. Şirketler Muhasebesi, Ekspres Matbaası, Kütahya.

Şanlı, Ç., 1980. Türkiye'de Kar Amaçsız İşletmelerin Muhasebe Eğitimi Sorunları, II. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Çeşme.

Şimşek, M., "Dernek Sandıkları ve Bu Sandıkların Hukuki Durumu" www.alomaliye.com/2007/mintez_simsek_dernek.htm (09 Temmuz 2012)

1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

5253 sayılı Dernekler Kanunu, 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete.

Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu, 10 Aralık 1948.

Dernekler Mevzuatı, (2010), İçişleri Bakanlığı Genel Yayın Numarası:663, Ankara.

Dernekler Yönetmeliği, 31/03/2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete.

Dernekler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 01/06/2012 tarih ve 28310 sayılı Resmi Gazete.

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme (11. Protokol İle Değiştirilen Metni), Roma, 4.XI.1950.

T. C. Anayasası, 09.11.1982 tarih ve 17863 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

HİLEYE YÖNELİK ULUSLARARASI KURULUŞLARIN HAZIRLADIĞI RAPORLARIN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN DEĞERLENDİRMESİ

Doç.Dr. Murat KİRACI*

ÖZET

Günümüzde hilelere karşı mücadele etmek işletmelere parasal ve parasal olmayan olumsuz etkilerinden dolayı bir zorunluluk halini almıştır. Hilelere karşı mücadelede hilenin hangi durumlarda ortaya çıktığını öğrenmek, hile yapanların özelliklerini bilmek önem arz etmektedir. Çalışmanın amacı, -bağımsız denetim açısından- hilelere karşı mücadelede önemli bir rol oynayan araştırmaları değerlendirmek, ortak yönlerini ve farklılıklarını ortaya çıkarmaktır. Bu amaç doğrultusunda, KPMG'nin "Bir Suistimalcinin Profili", PWC'nin "Küresel Ekonomik Suç Raporu" ve ACFE'nin (Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumunun) "Mesleki Hile ve Suistimal Uluslar Raporu" incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hile, Yolsuzluk, Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu, Bağımsız Denetim

Jel Kodlar: M40, M41

ABSTRACT

REVIEW OF THE REPORTS BY INTERNATIONAL INSTITUTIONS ON FRAUD IN TERMS OF AUDITING

Due to the monetary and non-monetary negative impacts by frauds upon enterprises, it becomes essential to deal with frauds. Hence, it is extremely important to figure out in what instances frauds take place and the main features and motives of those who commit fraud in dealing with the frauds. The purpose of this study is to review the research that plays

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü
mkiraci@ogu.edu.tr

determinative role in dealing with frauds with particular reference to auditing and to reveal the similarities as well as differences in these accounts. To this end, "Who is the Typical Fraudster" report by KPMG, "Global Economic Crime Survey" by PWC and the Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse by ACFE are evaluated and analyzed.

Key Words: Fraud, Abuse, Association Certified Fraud Examiners, Auditing,

Jel Codes: M40, M41

1.GİRİŞ

Enron ve WorldCom skandalları ile birlikte dikkatleri üzerine çeken mesleki hileler ve suistimaller, güncelliğini koruyarak işletmelerin başında kara bulut misali dolaşmaya devam etmektedir. Hilelerin geçmişine bakıldığında insanlık tarihiyle paralel bir geçmişe dayandığı görülmektedir. Çünkü hile olayında başrolde insan yer almaktadır. İnsan var olduğu sürece de hile eylemlerinin devam etmesi muhtemeldir.

Hile kavramı değişik açılardan tanımlanmasına rağmen en yaygın olan hile tanımı: Bir personelin çalıştığı işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır (Bozkurt, 2009:60). Hile işleminin özünde kasıtlı olarak etik dışı bir eylem bulunmaktadır. Hile muhasebe verilerinin manipülasyonu ve varlıkların çalınması şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi işletmeye ait önemli verilerin kişisel bir menfaat sağlamak amacıyla işletme dışına çıkarılması şeklinde de gerçekleştirilebilir (Pehlivanlı, 2011:3).

Hile kavramıyla ilgili birçok tanımda dikkate değer noktalar ise şunlardır; hilenin bir suç olduğu, insan yaratıcılığından çıktığı, sahte açıklamalar aracılığıyla kişisel veya başkası lehine fayda sağlama eylemi olduğudur. Burada bir taraf kendine haksız fayda sağlarken diğer taraf haksız olarak zarara uğramaktadır (Bologna and Lindquist, 1987:5-6).

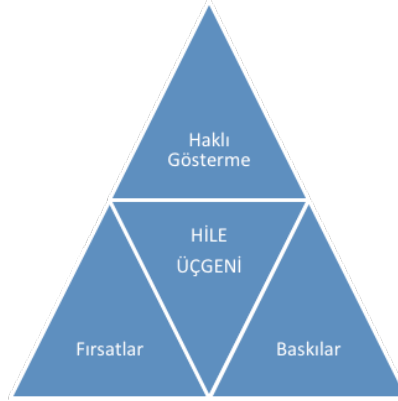
Günümüzde hilelerin, ortalama olarak işletmelerin gelirlerinin yaklaşık %5'ini kaybetmelerine neden olmalarından dolayı; işletme sahipleri, yöneticiler, bağımsız denetçiler ve iç denetçiler için tespit edilmesi ve önlenmesi zaruret halini almış durumdadır. Hilelere karşı yapılacak mücadelede hileyi iyi tanımak, ona karşı alınacak önlemlerin daha sağlam temeller üzerine olmasını sağlayacaktır. Bu bağlamda çalışmanın amacını, dünya çapında hilelere karşı mücadele eden kurumların ve bu kurumların araştırmalarının incelenmesi ve bağımsız denetim açısından değerlendirmesi oluşturmak-

tadır. Bu amaç doğrultusunda aşağıdaki başlıklarda konuyla ilgili literatür taranmış, ilgili kurumlar ve çalışmaları incelenmiştir.

2. HİLE ÜÇGENİ VE HİLELERİN SINIFLANDIRILMASI

Hilelere karşı alınacak önlemlerin etkili olması isteniyorsa ilk olarak hilelerin hangi nedenlerden ortaya çıktığını ve hile türlerini bilmekte fayda vardır. Hileler işletmelerde çok farklı türlerde karşımıza çıkmaktadır. Hilelerin sınıflandırılmasına geçmeden önce hile denetimi literatürüne giren “Hile üçgeni” kavramına kısaca göz atmak gerekmektedir. Hile *üçgeni kavramı* ilk kez 1950’lilerde ünlü kriminolojist Donald R. Cressey tarafından doktora tezinde kullanılmıştır.

Hile üçgeni kavramı, Cressey’in “niçin insanların hile yapmaya yöneldiğini açıklamak” için oluşturduğu hipotezi sonucu ortaya çıkan bir kavramdır. Kısaca hile üçgeni üç temel unsurdan oluşur: Fırsat, haklı gösterme ve baskı (www.lacba.org.lb, 21.03..2013). Bu üç unsur bir hilenin yapılmasında etkilidir. Örneğin, işletme çalışanlarında aşırı borçlanmadan oluşan bir *baskı unsuru*, aynı zamanda iç kontrol zayıflığından doğan *fırsat unsuru* ve çalınan paranın daha sonra yerine konacağı düşüncesinin yansıması olan *haklı gösterme unsuru* gibi durumlar bir arada bulunduğu hile kaçınılmaz olmaktadır.



Şekil 1. Hile Üçgeni

Hilelere karşı yapılan mücadelede ortakların, yöneticilerin ve denetçilerin hangi durumlarda hilelerin ortaya çıktığını tespit edebilmesi çok önemlidir. Hile üçgeni buna hizmet eden kavramsal bir araçtır. Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumunun (ACFE-The Association of Certified Fraud Examiners) mesleki hile ve suistimal raporlarında temel aldığı hile sınıflandırması ise aşağıdaki gibidir.

Temelde hileler: Yolsuzluk, varlıkların kötüye kullanımı ve finansal tablo hileleri olmak üzere üç temel grupta toplanabilir. Bu hileler, bir kısmı yolsuzluk, rüşvet gibi kanunlarda resmi olarak suç sayılan, bir kısmı da çeşitli muhasebe ilke ve kurallarındaki yorumlamadan ve bazı yasal boşluklardan yararlanan yaratıcı muhasebe uygulamalarından doğan finansal tablo hilelerine kadar geniş bir yelpazede karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 1. Hilelerin Sınıflandırılması

Genel Olarak Hilelerin Sınıflandırılması				
Yolsuzluk	Varlıkların Kötüye Kullanımı		Finansal Tablo Hileleri	
Çıkar Çatışması	Nakdi Olan	Stok ve Diğer Varlıklarla İlgili Olan	Varlıkları/ Gelirleri Olduğundan Fazla Gösterme	Varlıkları/ Gelirleri Olduğundan Az Gösterme
Rüşvet	Elden para çalma	Kötüye kullanma		
İllegal Bahşiş	Nakit fişlerini çalma	Stok hırsızlığı		
Haraç	Hileli Ödemeler			

Kaynak: ACFE, (2012) Report to Nations Occupational Fraud and Abuse,

Hileyle mücadele eden kurumların hile araştırmalarında temel olarak kabul ettiği ve genel olarak kullandığı sınıflandırma yukarıda tablo 1’de özetlenmiştir. Tablodaki bu hile sınıflandırmasında dikkati çeken bir durum yolsuzluk hile türü grubunun; çıkar çatışması, rüşvet, illegal bahşiş ve haraç alt başlıklarında ayrı bir grup olarak sınıflandırılmasıdır. Diğer hile türü grupları ise zaten bağımsız denetim standartlarında yerleşik olarak kullanılan gruplardır.¹

2. HİLELERLE MÜCADELE EDEN KURUMLAR VE ÇALIŞMALARI

Mesleki hile ve yolsuzlukların her yıl yaklaşık olarak işletme gelirlerinin %5’ini kayba uğratmaları konunun ne denli önemli olduğunu ve hilelere karşı yapılacak mücadelede yapılan düzenli araştırmaların gerekliliğinin altını çizmektedir. Bu amaçla ABD’de 1988 yılında, hileler konusunda bir farkındalık oluşturmak ve hilelerin işletmelere getirmiş olduğu zararları en

1 Bakınız Uluslararası Denetim Standartları 240, “Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”, www.ifac.org

aza indirmek amacıyla Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu–ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) kurulmuştur. Kurum, dünyada hileler ve beyaz yaka suçlarıyla ilgili önemli bir boşluğu doldurmaktadır (Lendez, 2001:15). Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu, hile konusunda önde gelen uzmanlardan olan, yazar ve Federal Araştırma Bürosunda (Federal Bureau of Investigation - FBI) hile araştırmasıyla ilgili bilinenlerin temel yapısını oluşturan teoriyi hazırlayan Dr. Joseph T. Wells tarafından kurulmuştur. Yaklaşık 10 yıl FBI’da çalışan ve beyaz yaka suçları konusunda uzman olan Dr. Weels, hilelerin bulunması ve önlenmesi alanında yazdığı kitap ve makalelerle dünyada bu konuda en önde gelen kişilerden biridir (www.acfe.org, 04.02.2013) .

Hilelere karşı dünya çapında mücadele eden ve 60 000’den fazla üyeye sahip olan Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu, bunun yanında hilelere karşı sürdürülen mücadelede temel eğitimleri ve sertifikasyonu sağlayan da bir kurum özelliğini korumaktadır. Sertifikalı Hile Denetçileri (CFE-Certified Fraud Examiner), özellikle hile konusuna odaklanmış, işletmede hileleri ortaya çıkaracak teknikleri çok iyi bilen, denetim, muhasebe, yönetim ve organizasyon, sosyal psikoloji ve hukuk konularında yeterliliği kabul edilen kişilerdir. Hile denetçileri, hile tespit etme ve araştırmada diğer denetçilere göre (bağımsız denetçi ve iç denetçi) daha istekli ve yetenekli olan kişilerdir (Robertson ve Louwers, 1999:258).

Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumunun, 1996 yılından bu yana her iki yılda bir mesleki hile ve suiistimaller üzerinde yapmış olduğu araştırmaları bulunmaktadır. Bu araştırmalar ilk önce Amerika Birleşik Devletleri üzerindeki işletmeler üzerine yapılıyorken sonraları kapsam genişletilmiş ve dünyadaki pek çok ülkeyi kapsayan bir rapor haline gelmiştir. Mesleki Hile ve Suistimal Uluslar Raporu adlı bu rapora çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı bir şekilde değinilecektir.

Türkiye’de Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu’nun temel misyonunu, kısa adı USİUD olan “Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları” adlı dernek yürütmektedir. Bu dernek Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumunun Türkiye’deki yerel temsilcisidir. USİUD, Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumundan hile denetçiliği konusunda sertifika alan kişiler tarafından 2006 yılı haziran ayında kurulmuştur.

USİUD’un vizyonu, soruşturma ve inceleme faaliyetlerinin yürütülmesinde, bu alanda çalışacak meslek erbabının yetişmesinde, soruşturma ve inceleme faaliyetleri ile ilgili etik ve hukuk düzeninin oluşturulması ve ge-

liştirilmesi süreçlerinde ülke içinde öncü lider ve referans kurum kimliğini sağlamak olarak belirlenmiştir (www.usiud.org 04.02.2013).

Bu kurumların dışında KPMG (Klynend Peat Marwick Goerdeler) ve Price Waterhouse Coopers gibi bazı özel denetim firmaları da hileler konusunda çeşitli araştırmalar yapmıştır. Bu kurumların araştırmaları kısaca önemli yönleriyle aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 2. Hileler Konusunda Yapılan Çalışmaların Genel Özellikleri

	ACFE'nin Raporu	KPMG'nin Raporu	PWC'nin Raporu
Raporun Adı	Mesleki Hile ve Suistimal Uluslar Raporu	Bir Suistimalcinin Profili	Küresel Ekonomik Suç Raporu
Kapsamı	96 Ülke	69 Ülke	78 Ülke
Yöntemi	CFE Belgesine sahip olanlar tarafından doldurulması istenen 85 sorulu "Online Anket"	Suçun kesinlik kazandığı vakalar seçilerek örneklem oluşturulması	Anket
Veri Kaynağı	CFE belgesine sahip olanlar	Kurum İçi Suistimal İnceleme Uzmanları	3877 kişi İşletme Çalışanları
Hile Vakası Sayısı	1388 Hile Vakası	348 Hile Vakası	
Yayınlanma Periyodu	2 yılda bir 1996-2012	2007-2011	2 yılda bir 2001-2011

Hileler konusunda araştırma yapan kurumların genel olarak benzer bir yöntem (anket) seçtikleri gözlenmektedir. ACFE'nin hileler konusundaki raporu, diğer çalışmalara göre daha kapsamlı olması (hem ülke sayısı hem hile vaka sayısı) ve iki yılda bir yayınlanması önemli bir üstünlük olarak görülmekle beraber, PWC'nin çalışması da bir o kadar kapsamlı ve günceldir. PWC'nin çalışmasında veri toplamada "işletme çalışanlarından" yararlanılmışken diğer kurumların çalışmalarında hile konusundaki uzmanların raporlarından/görüşlerinden yararlanılmıştır. KPMG'nin hileler konusundaki raporu her ne kadar diğerlerine nazaran daha az ülkeyi ve hile vakasını kapsamış olsa da, yöntem olarak "suçun kesinlik kazandığı vakaların seçilmesi" ise belirgin bir şekilde öne çıkan taraftır.

Hileler konusunda ACFE'nin raporu her ne kadar dünyada yayınlanan tek rapor olmasa da sertifikalı hile denetçilerini ve hileye maruz kalan kurban işletmeleri kapsayan geniş bir veri tabanına sahip olması ve düzenli olarak

bu araştırmanın yenilenmesinden dolayı bu çalışmada ayrıntılı olarak ele alınmıştır. ACFE raporunun hilelerle ilgili bulguları hem denetleyen hem de hileye maruz kalanlar açısından ele alarak çift taraflı bir saha araştırması şeklinde olması en büyük üstünlüğünü oluşturmaktadır.

2.1. KPMG ŞİRKETİNİN BİR SUIİSTİMALCİNİN PROFİLİ ADLI ARAŞTIRMA RAPORU

KPMG International, merkezi Hollanda'da olan ve 152 ülkede faaliyet gösteren bir denetim ve danışmanlık şirkettir. KPMG, bölgesel olarak, Avustralya, Hindistan, Afrika, Avrupa, Kanada gibi bölgelerde hileler konusunda saha araştırmaları yapmıştır. 2001 yılında elektronik ticaret konusunda küresel çapta ortaya çıkan hilelerle ilgili bir araştırması bulunmaktadır. KPMG'nin çeşitli zaman aralıklarında hile ve suiistimaller konusunda araştırmaları bulunmaktadır (www.kpmg.com 04.02.2013). Son olarak da 2011 yılında hile yapan (suiistimalcilerin) profilini çıkarmaya yönelik küresel çapta bir araştırması yayınlamıştır.

KPMG'nin 2011 yılında dünya genelinde incelediği suiistimal vakaları, şirket yönetimlerine yol gösterici niteliktedir. İşletmelerin suiistimal riskine daha duyarlı olmalarına ve gerekli önlemleri almalarına yardımcı olmak amacıyla, fiili suiistimal vakaları tüm ayrıntılarıyla incelenerek, tipik bir suiistimalcinin profili çıkarılmıştır. KPMG International'ın 2011 yılında yürüttüğü bu çalışmadan önce, 2007 yılında "Avrupa, Ortadoğu, Afrika bölgesinde" suiistimal vakalarının incelendiği bir analiz daha yapılmıştır. Bu analizin büyük bir ilgiyle karşılanması üzerine, çalışmanın boyutları bütün dünyayı kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu raporun amacı, görevini kötüye kullananların özelliklerini, suiistimal sonucunda uğranılan zararların tutarlarını ve suiistimal sürelerini karşılaştırmaktır.

Bu raporda, KPMG'nin 69 ülkede incelediği 348 vakadaki suiistimallere ilişkin bilgi ve veriler temel alınmıştır.

2.1.1. Suistimalcinin Profili

Buna göre bir suiistimalcinin profilini özetlemek gerekirse (KPMG, 2011):

- Erkek (%87)
- 36 - 45 yaşları arasında,
- Kendi işverenine karşı suiistimal suçu işleyen,
- Finansman departmanında çalışan veya finansla bağlantılı bir görevi olan,

- Üst düzey yönetici pozisyonunda,
- Şirketteki kıdem süresi 10 yılı aşan,
- Başka bir suçluyla gizli ittifak yapan.

Önceki yıllardaki raporlardaki sonuçlara benzer şekilde, suiistimalin en çok para hırsı nedeniyle yapıldığı anlaşılmaktadır. İkinci olarak ise, agresif bütçe ve kâr hedeflerini tutturma baskısı suiistimale yol açmaktadır. Daha da önemlisi, bu analiz, kontrollerin zayıflaması halinde, suiistimal riskinin arttığını göstermektedir. Bu noktada, şirket yönetimleri çuvaldızı biraz da kendilerine batırabilirler. Kontrol açıklarının tespit edilmemesi ve gerekli önlemlerin alınmaması veya çalışanlara çok agresif hedefler verilmesi durumunda, bu tarz eylemlere ne denli uygun bir ortam hazırlanabileceği unutulmamalıdır. Bu raporda, hangi kırmızı bayraklara bakılması gerektiğine; suiistimleri önleme, teşhis ve tepki stratejilerine ve potansiyel suçluların özelliklerine dair bilgi ve görüşler sunulmaktadır (Ostwalt vd, 2011: 1). İstatistiki olarak, şirketin gizli ve hassas bilgileri emanet edilmiş olan ve kendilerini kontrollerden uzak tutabilen kişilerin suiistimale daha yatkın olduğu tespit edilmiştir (KPMG, 2011,4).

2.1.2. Maddi Zararlar

KPMG'nin çalışma bulgularına göre suiistimal vakalarının yol açtığı maddi zarar tutarı bölgelere göre değişmektedir. Ortalama olay başına zarar tutarı, bazı hızlı büyüyen ülkeler ve BRIC ülkelerinin yanı sıra, kimi gelişmiş ülkelerde de yüksek meblağlara ulaşmaktadır.

Tablo 3. KPMG Şirketi Çalışmasının Bölgelere Göre Hile Maliyetleri

Bölge	Ortalama Zarar Tutarı / Olay (Milyon ABD \$)
Asya	1,5
Ortadoğu	1,5
Kuzey Amerika	1,2
Avustralya ve Yeni Zelanda	1,1
Doğu Avrupa	1
Batı Avrupa	0,9
Afrika	0,9
Güney Amerika	0,8
Hindistan	0,7

2.1.3. Suistimalin Süresi

KPMG'nin çalışmasında, hile vakalarına bakıldığından 2007 yılında bir suiistimal vakası başlangıcından ortalama olarak 2,9 yıl sonra teşhis edilirken, 2011'de bu süre 3,4 yıla çıkmıştır.

Tablo 4. KPMG Şirketi Çalışmasına Göre Ortalama Hile Ortaya Çıkma Süresi

	Ortalama Suistimal Ortaya Çıkma Süresi
Asya	5 yıl
Kuzey Amerika	4,2 yıl
Güney Amerika	2,1 yıl
Batı Avrupa	3,7 yıl
Avustralya	4,3 yıl

Suistimalin başlangıcından, ortaya çıkana kadar geçen en uzun sürenin ortalama 5 yıl olarak Asya kıtasında olduğu görülmektedir. Asya'daki vakaların yüzde %16'sı ise 10 yıl veya daha uzun sürede teşhis edilebilmiştir. *Bunun nedeni, muhtemelen Asya kıtasında çalışanların Batı Avrupa ve Kuzey Amerika'da çalışanlar kadar amirlerini (üstlerini) sorgulamamaları ve olay çıkartmaktan kaçınmalarıdır. Gelişmiş ülkelerdeki suiistimal vakaları, genelde hızla büyüyen ülkelerdekinden daha uzun bir sürede açığa çıkmaktadır.*

2.1.4. Suistimal Vakalarının Kurum İçinde Açıklanması

Suistimale geçit vermeyen bir kurum kültürünün yerleşik olduğunu kanıtlamak ve suiistimal eylemlerinin tekrarlanmasını önlemek için, kurum içinde olayın duyurulması gerekmektedir. İşletmeler ilgili mevzuat uyarınca kamuya açıklama yıllardaki mali tabloları etkilememesi halinde genelde suiistimal vakalarının kamuya açıklanmasından kaçınmaktadırlar. 2011 yılı bulgularına göre suiistimal incelemelerinin %77'si kamuya açıklanmamıştır. Önceki yıllara göre kurum içinde duyurulan suiistimal vakalarının oranı azalmıştır. 2007'de hile vakalarının %50'si açıklanmış iken, 2011'de bu oran %46'ya düşmüştür.

Tüm ayrıntılarıyla açıklanan vakaların oranı ise 2007'de %35 iken, 2011'de %13'e düşmüştür. Olayların en çok gizlendiği bölgeler Hindistan (%88) ve Doğu Avrupa'dır. En şeffaf ülkeler ise, 2011'de olayların %64'ünün duyurulduğu Güney Afrika, Avusturalya ve Yeni Zelanda'dır.

3.2. PWC'NİN KÜRESEL EKONOMİK SUÇLAR RAPORU

Hileler konusunda araştırma yapan bir diğer bağımsız denetim firması da geçmiş 1850'lilere dayanan ve 1998'te şimdiki adını alan İngiliz menşeli Pricewaterhouse Coopers denetim şirketidir. PWC'nin hileler konusunda bilinçlendirici yayınlarının yanında "Küresel Ekonomik Suç Raporu 2011" adlı raporunda hile eylemi üzerine somut bulgular yer almaktadır.

Raporun başlangıcında işletmedeki teknolojik dönüşümlerin artmasına bağlı olarak hilelerin verdiği zararların artmaya başladığı belirtilmektedir. Geçmişte muhasebe hileleri olarak tanımlanabilecek ekonomik suçların, bu teknolojik dönüşümden dolayı "Siber suç" olarak tanımlanabileceği vurgulanmıştır. Siber suçun, bundan 10 yıl önce kimse ne olduğunu bilmezken, en son raporda, en önemli dört ekonomik suçtan (varlıkları kötüye kullanma, muhasebe hilesi, rüşvet ve yolsuzluk) biri haline gelmiştir (PWC, 2011,1)

Önemli Noktalar

- Ankete katılanların %60'ı sosyal medyayı göz önünde tutmadıklarını belirtmişler
- Her 5 işletmeden 2'sinin herhangi bir siber güvenlik eğitimi almadığı
- Ankete katılanların dörtte biri, CEO ve yönetim kurulu tarafından siber suçların düzenli bir incelemesinin yapılmadığı
- Ankete katılanların %56'sı ciddi boyutlardaki hilelerin çoğunun işyerinde yapıldığı,
- Şüpheli işlemlerin izlenmesinin en acil hile tespit yöntemi olduğu vurgulanmış
- Kurumlar, daha fazla hile raporlama ve hile tespit etmede hile risk değerlemesini kullanmaktadırlar.

2011 tarihinde yayınlanan bu rapordaki araştırmaya 78 farklı ülkeden, 3877 kişi anketleri yanıtlayarak katılmıştır. Katılanların %46'sı üst düzey yönetici ve mali işler sorumlusu iken, yaklaşık %16'lık kısmı işletmelerin denetim kısmındaki çalışanlardan oluşmaktadır. Araştırma sonuçlarına göre; varlıkların kötüye kullanımı muhasebe hileleri, yolsuzluk ve rüşvet ve de siber suçlar en önemli ekonomik suçlar arasında yer almaktadır. Raporda ayrıca 1000 kişiden fazla çalışanı bulunan işletmelerin hileden daha çok etkilendiklerini belirtmişler, hile eylemini en çok işletme içerisinde yeni işle başlayan yöneticiler ile orta düzeydeki çalışanların yaptığı belirlenmiştir.

İşletme dışından en çok hile girişiminin müşteriler ve aracılar/acentalar tarafından yapıldığı belirtilmiştir (www.pwc.com/crimesurvey, 2011: 1-40).

3.2.1.Hile Raporlanan Bölgeler

PWC raporunda hile raporlanan bölgeler ve karşılaşılan hile vakalarının yüzdesi aşağıda tablo 5'te gösterilmektedir (PWC, 2011, 17):

Tablo 5. PWC Raporuna Göre Hile Raporlanan Bölgeler

	2011	2009
%40'ın Üzerindekiler		
Kenya	%66	%57
Güney Afrika	%60	%62
İngiltere	%51	%43
Fransa	%46	%29
ABD	%45	%35
Meksika	%40	%51
%25'in altındakiler		
Romanya	%24	%16
Hindistan	%24	%18
İsveç	%22	%19
Türkiye	%20	%15
Hollanda	%17	%15
Yunanistan	%17	%23
Endonezya	%16	%18
Japonya	%6	%10

2009 yılından 2011 yılına gelindiğinde gelişmekte olan ülkelerden Hindistan, Endonezya, Yunanistan ve Romanya'da şaşırtıcı düzeyde düşük hile vakaları raporlanmıştır.

3.2.2. Hilenin Raporlandığı Endüstri Kolları

PWC raporunda hilenin raporlandığı endüstri kolları ve karşılaşılan hile vakalarının yüzdesi aşağıda tablo 6'da gösterilmektedir (PWC, 2011, 18):

Tablo 6. PWC Raporuna Göre Hile Raporlanan Sektörler

	2011	2009
İletişim	%48	%46
Sigorta	%48	%45
Kamu Girişimleri	%46	%37
Konaklama ve Eğlence	%45	%42
Finansal sektör	%44	%44
Perakende	%42	%37

Eğlence ve Medya	%34	%27
Ulaşım ve Lojistik	%32	%38
Otomotiv	%25	%26
İmalat sektörü	%23	%21
Kimya	%22	%15

PWC raporuna göre en çok hile vakaları iletişim ve sigorta sektöründe ortaya çıkmakta. Kamu girişimlerinde 2009 yılından 2011 yılına gelindiğinde hile vakalarında ciddi bir artış görülmektedir. Üretim sektöründe ise hizmet ve mali sektöre göre hile vakaları nispeten az ortaya çıkmaktadır.

3.2.3. Ekonomik Suçun Türü

PWC raporunda ekonomik suçun türü ve bunların yüzdesi aşağıda tablo 7’de gösterilmektedir (PWC, 2011, 20):

Tablo 7. PWC Raporuna Ekonomik Suçun Türü

	2011	2009
Varlıkların Kötüye Kullanımı	%72	%67
Muhasebe Hilesi	%24	%38
Rüşvet ve yolsuzluk	%24	%27
Siber Suç	%23	%1
İP İhlali	%7	%15
Para Aklama	%9	%12
Vergi Hileleri	%4	%5
Yasal Olmayan İçerden Öğrenen Ticareti	%6	%4
Anti-Rekabetçi Davranış	%7	%3
Casusluk	%2	%3

Yukarıdaki tabloda genel olarak “varlıkların kötüye kullanımı ve muhasebe hilesi olarak” sınıflandırılan ekonomik suç türleri beklendiği üzere en çok karşılaşılan hile türleridir. Raporda çarpıcı bir sonuç olarak 2009 yılından 2011 yılında gelindiğinde “Siber Suçlarda” çok ciddi bir artış (%1’den %23’e) gözlenmektedir. Bu sonuç işletme yönetimlerini, bağımsız denetçileri ve iç denetçileri bu alanda ilave önlemler almaya yönlendirmek durumundadır.

3.2.4. Hile Yapanların Sektörlere Göre Dağılımı

PWC raporunda hile yapanların “kurum içinden ve kurum dışından olma” durumuna göre yüzdeleri de aşağıda tablo 8’de gösterilmektedir (PWC, 2011, 22):

Tablo 8. PWC Raporuna Göre Hile Yapanların Sektörlere Göre Dağılımı

	Hilekar Kurum İçinden	Hilekar Kurum Dışından	Bilgi yok
İnşaat ve Mühendislik	77	21	2
İlaç Sanayii	75	23	2
İmalat	75	22	3
Ulaşım ve Lojistik	69	27	4
Kamu Girişimi	67	29	4
Konaklama ve Eğlence	58	42	-
İletişim	52	45	3
Teknoloji	45	45	10
Sigorta	40	59	1
Mali Sektör	38	60	2

Hile yapanların sektörlere göre dağılımı tablosuna bakıldığında işletmelerde hile yapanların genellikle hizmet sektöründe kurum dışından olduğu, reel sektörde ise kurum içinden olduğu şeklinde bir durum ortaya çıkmıştır. Bu tablo, reel sektörde ve hizmet sektöründeki işletmelerin hilelerin önlenme stratejilerinin belirlenmesinden önemli bir veri olarak ele alınabilir. PWC'nin raporunda kurum dışından hile yapanların büyük bir kısmının müşteriler ve acentalar olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca tedarikçilerin de düşükte olsa bir etkisi bulunmaktadır (PWC, 2011,23)

PWC raporunda, hilelerin tespit edilmesinde kullanılan yöntemler üç ana başlıkta sunulmuştur: *Kurumsal kontrol, Kurumsal kültür, Yönetim etkisi dışındaki yöntemler.*

Tablo 9. PWC Raporuna göre Hile Tespit Yöntemleri

	Hileleri Tespit Yöntemleri	2011	2009
Kurumsal Kontrol Mekanizmaları	İç Denetim	%14	%17
	Hile Risk Yönetimi	%10	%14
	Şüpheli İşlemlerin İncelenmesi	%18	%5
	Kurumsal Güvenlik	%6	%5
	Personel rotasyonu	%2	%5
Kurumsal Kültür mekanizmaları	Kurum için ihbar	%11	%16
	Kurum dışı ihbar	%7	%11
	Kurum içi söylenti, (dedikodu)	%5	%7
Yönetim Etkisi Dışındaki Yöntemler	Tesadüfen bulma	%8	%13
	Kanun gücü medya araştırmasıyla bulma	%4	%3
	Diğer Yöntemler	%5	%4

PWC'nin raporunda araştırmaya katılanlara diğer raporlardan farklı olarak "hile konusundaki algılamalarına" yönelik soru sorulmuştur. Genel olarak varlıkların kötüye kullanımı en çok karşılaşılmaması beklenen bir hile türü olarak algılanmıştır. Bunun dışında rüşvet ve yolsuzluk türündeki hile türünün ise beklenenden daha yüksek olarak gerçekleştiği görülmüştür.

PWC'nin raporunda hilelere karşı mücadelede "hile riski değerlemesinin" önemi vurgulanmıştır. Hile riski değerlemesi "hile riski faktörlerinin" tespit edilmesini ve bu risk faktörlerine göre denetimin şekillenmesini gerektirir (IFAC, 2012, 162).²

Raporda araştırmaya katılanlarına %39'u hile riski değerlemesini "bir veya birden fazla" kullandığını, %21'i bu konuda bilgi vermemiş, %28'lik bir kesim ise bu konuda hiçbir bilgiye sahip olmadığını belirtmiştir. Ayrıca hile riskini uygulamayan işletmeler, istenen katma değeri sağlayamayacağı, maliyetli olacağı, hile değerlemesinin neyi içerdiğinden emin olunmaması gibi nedenler ileri sürmüşlerdir. Bu veriler ışığında **hile riski değerlemesi konusunda bir farkındalık sorunu olduğu açıkça ortadadır. Hile riski değerlemesinin düzenli kullanımının hilelere karşı mücadelede anahtar bir role sahip olduğu iyi bir açıklanmalıdır** (PWC, 2011,27).

3.3. ACFE'nin MESLEKİ HİLE VE SUİSTİMAL ULUSLAR RAPORU

Mesleki Hile ve Suistimal Uluslar Raporunun temel verilerini, ocak 2010 ve aralık 2011 tarihleri arasında dünya çapında meydana gelen 1388 hile vakası oluşturmaktadır. Bu olayların tamamı Sertifikalı Hile Denetçileri tarafından elde edilmiş ve onlar tarafından incelenmiştir. Genel olarak 2012 raporunda yer alan 1388 hile olayı 94 farklı ülkede gerçekleşen hile olaylarıdır. ACFE'nin 2012 raporu bu konuda kamuoyuyla paylaştığı ilk rapor değildir.

ACFE, bundan önce ilki 1996 yılında (orijinal adıyla Weels Raporu) olmak üzere 2002, 2004, 2006, 2008, 2010 yıllarında benzer raporlar yayınlamıştır. Raporların ortak noktası hile denetçileri tarafından tespit edilen hile olaylarının özelliklerinin belirlenmesi, bu olayların sınıflandırılması, konuyla ilgili hileyle ilgili taraflara yapılan anket sonuçlarının paylaşılması üzerinedir. 2010 yılı raporu ile birlikte bu bilgilere ilaveten ABD dışındaki ülkelerdeki hile olayları da rapora dahil edilerek kapsam genişletilmiştir. Günümüzde "Mesleki Hile ve Suistimal Uluslar Raporu" adeta hileler konusunda küresel bir saha araştırması halini almıştır. Bu raporda sadece hile olaylarının sınıflandırılması, hilelerden etkilenenlerin özelliklerinin be-

² Risk değerlendirme prosedürleri ve denetçinin yapması gereken diğer işlemler için bakınız, ISA 240 par.24 ve A12-A56

lirlenmesi, hileleri bulma şekilleri yer almamakta konuyla ilgili önerilerde bulunduğundan farklı bir özelliği bulunmaktadır.

Raporun son bölümünde hilelere karşı mücadelede gerek işletmelere gerekse de denetçilere çeşitli önerilerin getirilerek bir katkının yapılması son derece önemlidir. Bu rapor, altıncı kez kamuoyuyla paylaşılarak hilelere karşı mücadelede en önemli aracın, ilk olarak “hileleri tanımak” olduğu gerçeği vurgulanmış ve hileler konusunda düzenli çalışmaların sonuçlarının paylaşılmasının ne derece önemli olduğunun da altını çizilmiştir.

3.3.1. Karşılaşılan Hile Türleri

Rapordan elde edilen bulguların çarpıcı olanları başlıklar halinde bir kısmı tablolar aracılığıyla sunulmuştur. İşletmelerde karşılaştığı hile durumuyla ilgili anket sorusuna yanıt verenler birden fazla cevap işaretlemiştir.(ACFE, 2012:10):

Tablo 10. Mesleki Hilelerin Türlerine Göre Yüzde Olarak Karşılaşma Sıklığı

Mesleki Hilelerin Türlerine Göre Karşılaşma Sıklığı	2008	2010	2012
Varlıkların Kötüye Kullanılması	%88,7	%86,3	%86,7
Yolsuzluk	%26,9	%32,8	%33,4
Finansal Tablo Hilesi	%10,3	%4,8	%7,6

Tablo 10’a göre, işletmelerde en sık karşılaşılan hile türü “varlıkların kötüye kullanılması” türünden yapılan hilelerdir. İkinci en çok karşılaşılan hile türü ise “yolsuzluk” türündeki hilelerdir. Son olarak da finansal tablo hileleri gelmektedir. Son dört yıldaki verilere göre CFE’lerin karşılaştığı hile türlerinden “yolsuzluğun” artış göstermesi dikkat çekicidir. Finansal tablo hileleri de bağımsız denetimin etkinliğine bağlı olarak işletmelerde zamanla değişebilen bir hile türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.3.2. Hile Türlerine Göre Ortalama İşletmelerin Kayıpları

ACFE’nin araştırmasında hile türlerine göre işletmede meydana gelen ortalama kayıplar şöyledir (ACFE, 2012:11):

Tablo 11. Hilelerin Türlerine Göre Ortalama Kayıpları

Mesleki Hilelerin Türlerine Göre Neden Olduğu Ortalama Kayıplar	2008	2010	2012
Varlıkların Kötüye Kullanılması	\$150.000	\$135.000	\$120.000
Yolsuzluk	\$375.000	\$250.000	\$250.000
Finansal Tablo Hilesi	\$2.000.000	\$4.100.000	\$1.000.000

Yayınlanan rapora göre, mesleki hile türlerinin sıklığı ile bunların meydana getirdiği kayıplarla ilgili olarak ilginç bir durum ortaya çıkmaktadır. Buna göre Finansal tablo hileleri en az karşılaşılan mesleki hile türü iken, en çok işletmelerde kayba neden olan hile türüdür. Ayrıca işletme varlıklarının kötüye kullanılması en sık karşılaşılan hile türü iken, bu hile türünün işletmelere ortalama kayıpları en düşük düzeydedir.

Hile Denetçileri (CFE)'ler tarafından raporlanan 1388 hile vak'asının 1379'u maddi bir kayıpla sonuçlanmıştır. Kayıplar ABD doları üzerinden raporlanmıştır. Buna göre 1379 maddi kayıblı hile vak'asının yaklaşık yarısından fazlası %55,5'i işletmelerde \$200.000'dan az bir parasal etki yapmaktadır. %20'lik bir hile vak'ası da işletmelerde \$1.000.000'dan fazla bir kayba neden olmaktadır (ACFE, 2012:10). %20'lik oran gerçekten dikkat edilmesi gereken bir orandır. Rapor ayrıntılı incelendiğinde bu %20'lik oranın büyük bir kısmının finansal tablo hilesi olduğu sonucuna ulaşılır.

3.3.3. Hile Şemalarının Ortaya Çıkartılma Yöntemleri

ACFE Raporuna göre hilelerin ortaya çıkartılmasında en etkili yöntem işletme içinde çalışanlardan alınan ipuçları şeklinde olmaktadır (ACFE, 2012: 14-15). Bu ipuçları genel olarak işletme içinde kurulan hile ihbar hatları şeklinde olmaktadır.

Tablo 12. Hilelerin Ortaya Çıkartılma Şekilleri

	2010	2012
Çalışanlardan Alınan İpuçları	%40,2	%43,3
Yönetim İncelemesi	%15,4	%14,6
İç Denetim	%13,9	%14,4
Kazara bulma	%8,3	%7
Hesapların Mutabakatı	%6,1	%4,8
Belge İnceleme	%5,2	%4,1
Dış Denetim	%4,6	%3,3
Polis Tarafından Bildirme	%1,8	%3
Gözetim	%2,6	%1,9
İtiraf	%1	%1,5
Bilgi İşlem Teknoloji Kontrolleri	%0,8	%1,1

Hilelerin ortaya çıkartılmasında sırasıyla: Yönetim incelemesi, iç denetim ve kazara(tesadüfen) bulma gelmektedir. Dış denetim çok az bir etkiye sahiptir.

3.3.4. Hileye Maruz Kalan Kurumların Özellikleri

Çalışmanın bu bölümünde 96 ülkenin dünya coğrafyasındaki bölgesel dağılımını ve hilelerden etkilenme düzeylerini gösterilecektir. Bu raporda ayrıca hile türlerine göre bölgesel bir dağılımda yapılmıştır. Bölgelerdeki en çok yapılan hile türüne baktığımızda “Yolsuzluk” ilk sırayı almaktadır. Özellikle asya kıtasında rapor edilen hile vakalarının %51’i, Latin Amerika’daki vakaların %47’si Yolsuzluk türünde meydana gelmiştir. Hileye maruz kalan kurumların sektörel dağılımına baktığımızda %16,7 ile Bankacılık ve mali hizmetler sektörünün ilk sırada olduğu görülmekte, daha sonra kamu kurumları %10,3 ile ikinci sırada iken, Üretim sektörü %10 ile sağlık sektöründe %6,7 ile takip etmektedir(ACFE, 2012:20-28).

3.3.5. Hilelere Karşı Alınan Önlemler

Hileye maruz kalan kurumların hilelere karşı en çok hangi yollara başvurduğu hile-karşıtı kontroller adı altında listelenmiştir (ACFE, 2012:32).

Tablo 13. Hilelere Karşı Alınan Önlemler/Kontroller

Önlemler/Kontroller	Yüzdesi	Önlemler/Kontroller	Yüzdesi
Finansal Tabloların bağımsız denetimi	%80,1	Hile ihbar Hatları	%54
Mesleki Ahlak Kurallarının Oluşturulması	%78	Hileler Konusunda Yöneticilere Eğitim Verilmesi	%47,4
Yönetimin Finansal tablolar konusunda sertifikasyonu	%68,5	Hileler Konusunda Çalışanlara Eğitim Verilmesi	%46,8
İç denetim bölümünde Hile Araştırma kısmının olması	%68,4	Anti Hile Politikası	%46,6
Kurumun iç kontrolünün bağımsız denetim tarafından incelenmesi	%67,5	Hile Riski Değerlemesinin Yapılması	%35,5
Yönetim İncelemesi	%60,5	Sürpriz Denetimler	%32,2
Bağımsız Denetim Komitesi	%59,8	İş Rotasyonu/Zorunlu İzinler	%16,7
Çalışanları Destek Programları	%57,5	Muhbirlerin Ödüllendirilmesi	%9,4

Rapordaki bulgulara göre, hilelere maruz kalan işletmeler bağımsız denetimi, hileler konusunda bir cankurtaran olarak görmektedirler. Şu unutulmamalıdır ki finansal tablolar denetiminin temel amacı hileleri ortaya çıkarmak değildir. Hilelerin denetim görüşüne etki edecek boyutta olması durumunda bağımsız denetim içinde bu hileler ciddi bir sorun teşkil eder. Önemli olan bağımsız denetçinin denetimi sırasında işletmede ortaya çı-

kardığı hilelerle ilgili olarak işletmenin iç kontrolüne yönelik geliştirici tavsiyeleridir. Ayrıca işletmede oluşturulan mesleki ahlak kuralları hilelere karşı en iyi önlemlerden biridir. Uygulamada ise hilelere karşı en pratik yol hile ihbar hatlarıdır. Bu ihbar hatları aracılığıyla çalışanlar işyerinde gördükleri hileleri doğrudan yönetime veya **iç denetçiye iletebilmektedir**.

3.3.6. Hile Yapanların Özellikleri

Rapora göre hile vakalarında hile eylemini yapanların yaklaşık %42'si işletme çalışanı, %37'si işletme yöneticisi, %17'si ortaklar olarak belirlenmiştir. Bu hile eylemini yapanların pozisyonlarına göre işletmede yol açtıkları ortalama kayıplar ise şöyledir: İşletme çalışanlarının ortalama kayıpları, 60 000 \$, yöneticilerin 182 000\$, ortakların yol açtıkları ortalama kayıp ise 573 000 \$ olarak belirlenmiştir (ACFE, 2012:39-40). Buna göre işletme içindeki pozisyon yükseldikçe hile sıklığı azalmakla birlikte işletmeye kayıp artmaktadır.

Ayrıca hile vakalarında cinsiyet faktörü incelendiğinde %65'lik bir oranla erkeklerin hile olayına karıştıkları belirlenmiştir. Bu rapora göre hileye karışanların %35'i kadındır. Hile eyleminin en sık görüldüğü yaş aralığı da 36-45 yaş aralığıdır (ACFE, 2012:47-48).

Son olarak hileleri gerçekleştirenlerin işletme içindeki çalıştıkları bölümlere bakıldığında; %22 Muhasebe bölümü, % 17,4 Operasyon bölümü, % 12 Satış bölümü, %11 üst yönetim bölümünde yer almaktadır (ACFE, 2012: 52). Hile eylemlerinin büyük bir kısmının muhasebe ve mali işlerle ilgili bölümlerde yapıldığı görülmektedir.

4. SONUÇ

Hilelere karşı verilecek mücadelede işletmede gerekli önlemleri alacak yöneticilerin ve ortakların bilinçlendirilmesi ve bilgilendirilmesi, denetçilerin yaptıkları denetimin etkinliğinin artırılması açısından hileler üzerindeki araştırma raporlarının sonuçlarının detaylı bir şekilde değerlendirilmesi gerekir. Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumunun düzenli aralıklarla yapmış olduğu küresel ölçekteki mesleki hile raporunun sonuçlarının ilgili taraflarca dikkatlice incelenmesi bu açıdan önemlidir. Sadece bu rapor değil konuyla ilgili olarak çalışan PWC ve KMPG denetim firmalarının çalışma sonuçlarının da dikkate alınması bu bağlamda önem arz etmektedir.

Bu çalışma raporlarının bulguları topluca değerlendirildiğinde şu noktalar ön plana çıkmaktadır:

İşletmelerde en sık karşılaşılan hile eylemi, çalışanlar tarafından "varlıkla-

ryn kötüye kullanılması” türündeki hile eylemleridir. Fakat bu tür hile eylemlerinin işletmelerde yol açtığı ortalama maddi kayıplar genel olarak çok azdır. İşletmelere en ağır kaybı büyük ölçüde yönetici ve ortakların içinde yer aldığı finansal tablo hileleri yaşatmaktadır.

Bağımsız denetim açısından bu durum değerlendirildiğinde; bağımsız denetçilerin finansal tablo hileleri üzerine yoğunlaşmaları gerektiği, yolsuzluk ve varlıkları kötüye kullanımının önlenmesinde ise işletmedeki mesleki ahlak kurallarının yerleştirilmesi ve personele benimsetilmesi ile iç kontrolün etkin çalışmasında yönlendirici olmaları gerektiği sonucuna varılabilir. PWC'nin raporunda belirttiği siber suçlardaki artış durumu da gözden kaçırılmaması gerekmektedir. İşletmelerin siber suçlara karşı elektronik bilgi işlem sistemlerinde gereken önlemleri almaları, bağımsız ve iç denetçilerin siber suçlar konusunda mesleki şüpheciliklerini arttırmaları ilk olarak akla gelen önerilerdir.

Ayrıca hilelerin ortaya çıkartılması konusunda raporlardan çıkan ortak sonuç, hile ihbar hatları aracılığıyla çalışanlarından alınan ipuçlarının en etkili yöntem olarak kullanılmakta olduğudur. Hile ihbar hatlarının oluşturulması, işletme açısından her ne kadar bir maliyet oluştursa da, sonuçta hileleri ortaya çıkartma noktasındaki faydaları düşünüldüğünde uygulanabilir bir çözüm yoludur. Hile ihbar hatlarının bulunması ve düzgün bir işletmesi halinde, işletmelerde, hileleri caydırma/önleme noktasında da bir faydası olacaktır. İncelenen raporlarda hileleri caydırma noktasında işletmenin bağımsız denetlenmesi ve iç denetim biriminin olmasının doğal bir caydırma yöntemi olduğu tekrar vurgulanmıştır.

Hile eylemine karışanların çoğunluğunun işletme personeli olması, cinsiyetinin erkek olması, 36-45 yaş aralığında bulunması ve genellikle muhasebe ve operasyonlar bölümlerinde çalışmalarından dolayı yöneticilerin ve denetçilerin hile eylemine karışanların profilini bilmeleri önem arz etmektedir. Bu hile eylemine karışanların profili bir veri olarak, bağımsız denetçiler ve iç denetçiler için hile denetimlerinde önemli bir hile risk faktörüdür. Yapılacak hile denetimlerini etkileyebilecek, inceleme ve soruşturmalara yön verebilecek önemli bir veridir.

Sonuç olarak hileler konusundaki yayınlanan bu raporlardan hem bağımsız denetçilerin hem de iç denetçilerin hatta yöneticilerin de yararlanması gerekmektedir. Bu raporların dikkatlice incelenmesi halinde ilgili kesimlerin hileler konusundaki farkındalıklarının artması beklenmektedir.

5. KAYNAKÇA

ACFE-The Association of Certified Fraud Examiners (2012), Report to Nations Occupational Fraud and Abuse, Global Fraud Survey http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf (01.03.2012).

<http://www.acfe.com/about-the-acfe.aspx> (02.05.2012).

Bologna Jack and Lindquist, Robert J. (1987), "Fraud Auditing and Forensic Accounting", First Edition, John Wiley&Sons Inc., New York

Bozkurt Nejat, (2009), "İşletmelerin Kara Deliği Hile", Alfa Yayınları, 1. Baskı İstanbul

IFAC (2012), International Auditing and Assurance Board, "Handbook of International quality Control, Auditing, Review, Other assurance, And Related Services Pronouncements", New York, www.ifac.org

KPMG (2011), "Bir Suistimalcinin Profili – Who is the typical fraudster " Dünyada Hile Vakalarının Analizi, <http://www.kpmg.com/BY/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Press%20Releases/Documents/Who%20is%20the%20typical%20fraudster.pdf>

Lendez, Anthony M. (2001), "The CFE: Another Weapon for Fighting Fraud", The Journal of Corporate Accounting & Finance, May-June

Ostwalt Phillip D., Powell Richard ve Leishman Mark, (2011), Bir Suistimalcinin Profili, Dünyada Suistimal Vakalarının Analizi, www.kpmg.com.tr

Pehlivanlı Davut, (2011), "Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama", Beta Yayınları, 1.Baskı, İstanbul

PWC-Pricewaterhouse Coopers (2011), Global Economic Crime Survey, November, www.pwc.com/crimesurvey

Robertson Jack C. ve Louwers Timothy (1999) Auditing, Irwin McGraw Hill, Ninth Edition, New York.

The Certified Accountant, Issue 37, 2009 s.67-68 <http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC363.pdf>,

USİUD, (2012) Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği, www.usiud.org

CANLI VARLIKLARDA DEĞER TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Doç.Dr. Ali ALAGÖZ*

Öğr.Gör. Ali ANTEPLİ**

ÖZET

TMS41 standardı (IAS41), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2000 yılında yayımlanmış ve standardın 2003 yılından itibaren yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Türkiye’de standart, “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” adıyla Türkçeye tercüme edilerek 31.12.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Standardın amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme ve raporlama esaslarını belirlemektir. Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin büyüme, üreme, bozulma ve çürüme gibi durumlarla biyolojik dönüşüme sahip olması, tarımsal faaliyetlerde değerlendirme konusunu önemli hale getirmektedir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlık, hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi konularında uygulanan standart, canlı (biyolojik) varlıkların ve hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini, gerçeğe uygun değerdeki değişikliklerin de dönemin faaliyet sonucu olarak gelir tablosunda raporlanmasını temel almıştır. Bu çalışmada TMS41 kapsamında değerlendirme konusu ele alınmış ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değer yaklaşımıyla değerlendirilmesi örnek uygulamalarla incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS, Tarımsal Faaliyetler, Değerleme, Gerçek Değer Yöntemi

Jel Kodlar: M40, M49.

* Selçuk Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi, alialagozs@gmail.com

** KSU Kahramanmaraş MYO Öğretim Görevlisi, aliantep46@hotmail.com

ACCOUNTING AND VALUATION OF BIOLOGICAL ASSETS

Abstract

TMS 41 standard (IAS41) was published in 2000 by the International Accounting Standards Board and it was stated that the Standard would come into force from 2003. The standard, was translated into Turkish Language as "TMS41 Standard for Agricultural Operations" and entered into force on 31.12.2005 in Turkey. The purpose of this standard is to define the principles for accounting and reporting related to agricultural activities. Valuation is becoming more important in agricultural activities since biological assets and agricultural products have biotransformation such as growing, breeding, spoiling and rotting. The Standard which is applied on biological assets of agricultural activities, agricultural products before harvest, and recognition of government support was based on a real valuation of biological assets and agricultural products at the time of harvesting and reporting real values of changes as an operation result of the period on an income table. In this paper, valuation is discussed within the scope of TMS 41 and valuation of biological assets by a realistic value approach is examined by sample applications

KeyWords: TMS, Agricultural Operations, Valuation, Real Value Method

Jel Codes: M40, M49.

1. GİRİŞ

21. yüzyılın başlarından itibaren globalleşme veya küreselleşme sürecine giren dünyada hemen hemen her alanda hızlı ve köklü değişimler içine girilmiştir. Bu değişimlerin yaşanmasında ön plana çıkan etkenlerden biri teknolojik gelişmelerin hayatın her alanına yayılmasıdır. Bu durum, makro ölçekte ekonomide mikro ölçekte ise işletme uygulamaları ve yönetim anlayışlarında ciddi değişiklikleri beraberinde getirmiş, ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, bölgesel ittifaklar yaygınlaşmış, sermaye önündeki engel ve sınırlar ortadan kalkmıştır. Küresel sermaye yada çok uluslu şirketler olarak adlandırılabilir olan yatırımcıları ülkelere çekmek ve ülke ekonomilerini dünya ile entegre edebilmek amacıyla ülkeler her alanda ortak standartlar belirleme anlayışına gitmişlerdir. Bu çerçevede çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, (International Accounting Standards Board-IASB), 2000'li yıllarda peş peşe standartlar yayınlamış ve ekonomik birliklerde yer alan ülkeleri de bu standartlara uymaya zorlamıştır. Finansal raporlamada işletmelerin aynı dili konuşması, yani aynı standartlara uygun olarak finansal tablolarını düzenlemesi, uluslararası faaliyette bulunan iş-

letmeler için çok büyük önem arz etmektedir. Son yıllarda IASB tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) dünya genelindeki kabulü bunun bir sonucudur. Ülkemizde bu gelişmelere kayıtsız kalmamış ve ilgili standartlar çeşitli tarihlerde yayınlanarak uygulamaya konmuştur.

Tarihsel süreçte finans sektöründe yaşanan gelişmeler kaynaklı bir gelişme içerisinde olan muhasebe uygulamaları son yaşanan gelişmelerden de ciddi şekilde etkilenmiştir. Bilgi kullanıcılarının gereksinimleri, beklentileri ve çevresel koşullardaki değişiklikler nedeniyle dünya ölçeğinde ortak bir anlayışı hayata geçirmek amacına dönük çalışmalar hız kazanmıştır. Bu çerçevede muhasebe bilgisi ile ilgili en yaygın eleştiri "tarihi maliyet" anlayışıdır. Bir finansal tabloda varlıkların tarihi maliyet değerleri yerine raporlama tarihindeki değerinin yer alması raporları ve muhasebe bilgisini daha anlaşılır ve yararlı kılmaktadır. Bu bakış açısı değerlendirme çalışmalarında "gerçeğe uygun değer" kavramını uygulamaların odağına oturtmaktadır. Bu anlayış değişikliği "Gerçeğe uygun değer muhasebesi" olarak kendini göstermektedir.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemleri ve uygulamaya ilişkin gerekli açıklamaların yer aldığı TMS41 Tarımsal Faaliyetler standardında yer alan muhasebeleştirme ve raporlama esaslarının yapılan akademik çalışmalarda farklı yorumlandığı görülmektedir. Standart, açıkça vurgulamamakla beraber canlı varlıkların üretim ve hasat maliyetlerinin meydana geldiği anda gider olarak dikkate alınmasını benimsemektedir. Bazı çalışmalarda ise üretim ve hasat maliyetlerinin üretilen ürünün veya canlı varlığın maliyeti olarak dikkate alındığı, canlı varlığın veya tarımsal ürünün maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın Gelir Tablosuna yansıtıldığı da görülmektedir. Bu çalışmada TMS41 kapsamındaki varlıklarda değerlendirme konusu ele alınarak canlı varlıkların gerçeğe uygun değer yaklaşımıyla değerlemesi uygulama örnekleri ile ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

2. DEĞERLEME KAVRAMI

Değer kelimesi, ticaret ve pazarlama anlamına gelen latince "Valere" kelimesinden türetilmiş, herhangi bir şeyin fayda ve arzu edilme derecesinin göstergesi şeklinde tanımlanmaktadır.¹ Değerleme ise vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün

¹ Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri", Mali Çözüm, sayı 90, (Kasım-Aralık 2008), s.19

ve zamanlardaki değerlerinin saptanmasıdır.² Değerleme işlemi, satın almaya uygun bir mal yada hizmet için alıcının ve satıcının söz konusu mal veya hizmetin satılması yada alınması noktasındaki anlaşabildikleri fiyatı temsil eder. Yani değer bir gerçek olmayıp olası veya satılması muhtemel bir fiyattır. Başka bir ifade ile bir varlığın el değiştirmesi veya bir yükümlülüğün ödenmesi esnasında ortaya çıkan fiyattır. Dolayısıyla zaman ve şartlar değiştikçe varlığın değeri de değişmektedir. Finansal tablolarda yer alan kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesi süreci de değerlendirme olarak tanımlanmaktadır; ancak muhasebe dünyasında köklü değişikliklere yol açan muhasebe standartlarında değerlendirme kavramı yerine ölçüm kavramının kullanıldığı görülmektedir. Ölçüm mali tablolardaki kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesini ve bir karşılaştırma işlemi içerirken; değerlendirme, değer tahmin edilmesini içeren bir değer biçme işlemidir. Bir diğer ifade ile ölçüm, değerlemenin ilk aşamasını ve temelini oluşturmaktadır. Yani değerlendirme sürecinde ilk aşamada işletmenin varlık ve borçları bir para birimi ile ölçülmekte daha sonra bu varlık ve borçlardaki değişimlere değer biçilmektedir.

Değerleme işlemi, kullanılan değerlendirme ölçülerine göre, işletmenin mali durumunun görünümünü ve faaliyet sonucunu etkileyecektir.³ İşletmenin temel finansal tablolarında yer alan kâr/zarar tutarı ile varlık ve kaynaklara ilişkin tutarların belirlenmesinde değerlemede kullanılan ölçüklerin önemli bir etkisi bulunmaktadır. Değerlemede farklı bir ölçüğün kullanılması hem bilançoda hem de gelir tablosunda yer alan tutarların farklılaşmasına neden olacaktır.⁴

2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesine göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Yine aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 259. maddesine göre "değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur" ifadesi yer almaktadır. Bu düzenlemeden hareketle, değerlendirme tarihinin hesap döneminin son günü olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 260. maddesine göre iktisadi kıymetlerin tek tek değerlendirilmesi esas sayılmakla birlikte, aynı cinsten ve düşük değerli iktisadi kıymetlerin ise toplu olarak değerlendirilmesi mümkündür.

2 Ahmet Tokaç, *Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu, Tunca Kitabevi, 2005, s.106*

3 N. Ata Atabey, Raif Parlakkaya, Ali Alagöz, *Genel muhasebe, Atlas Kitabevi, Eylül 2009, s.507*

4 Fatma Pamukçu, *Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2011, s.80*

Vergi Usul Kanunu'na göre "zirai işletmelere dâhil canlı varlıklar, ilk kayıt anında ve diğer dönemlerde maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulurlar." şeklinde ifade edilmektedir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda, maliyet bedeli yerine emsal bedel kullanılabilir. Emsal bedeli; işletmenin bulunduğu yer veya kışlak (gezici hayvancılıkta hayvanların kışı geçirdiği yer) için zirai kazanç il komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.⁵

VUK'nin 258 ve 261. maddelerinde değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarında, fiili satış fiyatı, emsal satış bedeli, iktisap maliyeti, iktisap değeri, mahallindeki kıymet, muamele değeri, mubayaa bedeli, normal fiyat, ortalama perakende fiyat, rayiç değer, satın alma bedeli, satış değeri, gerçek bedel, tahmini değer değerlendirme ölçüleri yer almaktadır.⁷

2.2.TTK'ya Göre Değerleme

6102 Sayılı Yeni TTK'nın 66. ve 67. maddeleri envanter ile ilgilidir. Yeni TTK'nın 66. maddesinde "her tacir, ticari işletmesinin açılışında ve dönem sonlarında; taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini belirten bir envanter çıkarır" ifadesi yer almaktadır. Bununla birlikte, Yeni TTK'ya göre değerlemede kullanılan yöntemin, Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olması gerekmektedir. Sonuç olarak Yeni TTK'da tarım işletmelerinde varlıkların değerlendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygun gördüğü ölçütlere göre değerlemenin yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

TTK'nin sermaye şirketlerine ilişkin değerlendirme esaslarında şahıs işletmelerine nazaran daha ihtiyatlı davranması, değerlendirme ölçülerini daha belirgin bir şekilde, sınırlayıcı ve emredici nitelikte düzenlemesi; şahıs işletmelerindeki sorumlulukla sermaye işletmelerindeki sorumluluğun farklı olmasının dan kaynaklanmaktadır.⁸

2.3.Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Değerleme

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 01.05.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren

⁵ VUK., m. 277.

⁶ AbitnerÖzuluçan ve Ali Deran, 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS41) Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçükbaş ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı 25, yıl 2008, s.22

⁷ Necdet Şensoy, "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler". Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Belek, Antalya: Gazi Üniversitesi, Mayıs 2003, s.26

⁸ H.ArifTunçez, Yayınlanmamış Doktora Tezi, S.Ü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, S.40

seri VIII, 45 no.lu "Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Tebliği" sermaye piyasası mevzuatına tabi ortaklıkların, sermaye piyasası kurumlarının, sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yapılan değerlendirme işlemlerinde değerlemeyi yapanların, uluslararası değerlendirme standartlarına aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda olduklarını belirtmiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda değerlendirme ile ilgili hükümler mali tablolara ilişkin uygulama standartları başlığı altında toplanmıştır. Yine kanunun 19. maddesinde değerlemeye ilişkin hükümler sıralanmış ve tanımlanmıştır. Burada yer alan değerlendirme ölçüleri; maliyet ilkesi, elde etme maliyeti, satın alma maliyeti, üretim maliyeti, inşaa maliyeti, net gerçekleştirilebilir değer, gerçekleşmesi beklenen satış fiyatı, tamamlama maliyeti ve rayiç bedeldir.

2.4. Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Değerleme

Türkiye Muhasebe Standartları, değerlendirme konusunu vergi kanunlarında olduğu gibi bir başlık altında toplamamıştır. İlgili standartların paragraflarında değinilmiş, varlık ve yükümlülüklerin edinildikleri tarihteki muhasebeleştirilmeyi ilk ölçümlenme, sonraki dönemlerde yapılacak değerlemeleri ise sonraki ölçümlenmeler başlıkları altında sunmuştur. Yine değerlendirme ölçüleri ve tanımları paragraflarda yer almıştır.

3. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME

Standartta göre, muhasebeleştirme işleminde bir varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan kazanç veya zarar ile bu varlığın gerçeğe uygun değerinde gözlenen değişim sonucu oluşan kâr veya zarar dönem kârı ya da zararı olarak dikkate alınmaktadır.⁹ Buradaki kâr ya da zararın realize olmamış (gerçekleşmemiş) kâr ya da zarar olduğuna dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde, tahmini satış noktası giderlerinin çıkarılması nedeniyle, canlı varlığın ilk defa ölçülmesinde bir zarar meydana gelebilir ya da buzağı doğumunda olduğu gibi ilk ölçümlemede kâr ortaya çıkabilir. Her iki durumda da oluşan kâr ya da zararın ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin ne kadarının fiziksel değişimden, ne kadarının piyasa fiyatlarının değişiminden kaynaklandığının belirlenip açıklanmasını da önermektedir. Bununla beraber, girişimcilere bu bilgileri açıklama konusunda zorunluluk getirmemektedir.¹⁰

9 Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu Tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.199

10 Ali Deran, *Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları*, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, 2005, s.85

Canlı varlıklar, büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifade ile değişim kapasitelerine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) ölçülebilmesi nedeniyle Tek Düzen Hesap Planı'nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir.¹¹ Bu sayılan nedenlerden ötürü Tek Düzen Hesap Planı'nda yeni hesap guruplarının açılmasına gerek duyulmaktadır. Standart, canlı varlıkların bilançoda ayrı olarak gösterilmesini önermektedir. Bu çerçevede boş bırakılmış olan 16 no.lu grubun dönen varlıklar, 21 no.lu grubun ise duran varlıklar niteliğindeki canlı varlıklara ayrılması düşünülebilir.

Örneğin;¹²

16. CANLI VARLIKLAR	21. CANLI VARLIKLAR
160 TARLA BİTKİLERİ	210 MEYVE AĞAÇLARI
161 BAĞÇE BİTKİLERİ	211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
163 CANLI KÜMES HAYVANLARI	212 CANLI KÜMES VARLIKLARI
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	213 CANLI SU VARLIKLARI
165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
168 DİĞER CANLI VARLIKLAR	215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI
	219 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

3.1. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) gerçeğe uygun değeri "tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar" olarak tanımlamaktadır. Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade eder. Bir başka ifade ile gerçeğe uygun değer, bilinçli ve istekli alıcı ve satıcının bulunduğu homojen piyasada oluşan piyasa fiyatlarıdır. Alım- satım sözleşmelerinde yer alan fiyatlar gerçeğe uygun fiyat değildir. Aktif piyasa olarak kastedilenin, ticaret borsaları, haller vb. olduğu anlaşılmaktadır. Standarda göre, canlı varlıklar, ilk

11 AbitterÖzuluca ve Ali Deran, 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS41) Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçükbaş ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı 25, yıl 2008, s.9

12 Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMM yayını no 83, İstanbul 2007, s.197

muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlenir. Satış maliyetlerinden kasıt, ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içerir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, pazar yerinde katlanılan maliyetlere dâhil değildir. İlk muhasebeleştirme sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, oluşturduğu dönemin kârı veya zararı olarak raporlanır.

Aktif bir piyasanın olmaması durumunda, canlı varlıklara ilişkin gerçeğe uygun değer şu şekilde belirlenir:

- Bilanço günü ile işlem tarihi arasında ciddi ve belirgin bir ekonomik dalgalanma yaşanmamışsa en son satış fiyatı,
- Benzer varlıkların piyasa fiyatı,
- Meyveliklerin değeri yüzölçümü veya büyükbaş hayvanların et kilogram değeri gibi sektörel göstergeler esas alınabilir.

Canlı varlığın mevcut konumu itibariyle aktif bir piyasa olmasına rağmen piyasa fiyatını belirlemek mümkün olmayabilir. Böyle bir durumda beklenen net nakit akışlarının, cari vergi öncesi piyasa oranlarıyla iskonto edilmiş net bugünkü değerini gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir (IAS 41.20). Beklenen net nakit akışları belirlenirken canlı varlığın mevcut durumu göz önüne alınmalıdır. Mevcut durum, hasat ve satış işlemleri gibi canlı varlığın dönüşüm sonrasında değerinde artışa yol açacak durumları içermez.

3.2. Canlı Varlıklarda Değerleme

Canlı varlıklar; küçükbaş ve büyükbaş olarak yetiştirip satmak veya damızlık olarak ya da yününden ve sütünden yararlanmak amacıyla elde bulunduran inek, sığır, koyun, keçi ve kümes hayvanları gibi hayvanlar ile balıklar ve bitkilerden oluşmaktadır. Canlı hayvanlar biyolojik bir organizma olmaları nedeni ile doğma, büyüme, yaşlanma ve ölüm gibi özelliklere sahiptirler. Küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların bu özelliklere sahip olmaları bu varlıkların değerlemesini ve muhasebeleştirilmesini özellikli kılmaktadır. Ayrıca, tarımsal faaliyetler ile ilgili TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile vergi mevzuatımızda küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirme ilkelerinin farklı olması ve Tek Düzen Hesap Planı'ndaki hesapların canlı varlıkların ilk kez kaydında ve değerlendirme dönemlerinde

canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede yetersiz kalması bu tür canlı varlıkların muhasebeleştirilmesini daha da güçleştirmektedir.

TMS 41 standardında, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmesi esas alınmıştır. Canlı varlıklar her dönem değerlemeye tabi tutulacak ve ortaya çıkacak değerlendirme farkları da sonuç hesaplarında gösterilecektir. Canlı varlıkların edinilmesi veya yetiştirilmesi ile ilgili dönem içinde ortaya çıkan giderler ise dönemin gider hesaplarına alınarak dönem gideri yazılacaktır.

3.2.1. Canlı Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi

TMS 41'e göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede net gerçeğe uygun değerleriyle kaydedilmelidir. Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede aktif bir piyasanın bulunmamasından dolayıyla gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülemediği için söz konusu canlı varlık; maliyetinden, buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür.

1- ABC Et ve Süt Ürünleri A.Ş. besi hayvancılığı ve süt üretimi faaliyetini gerçekleştirmek için 07.08.2001 tarihinde 10 adet süt ineğini 30.000,- TL ve besi için 10 adet danayı 15.000,- TL' ye peşin olarak satın almıştır (KDV %8). Bu tarihte satın alınan canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin; süt inekleri toplam 31.000,- TL, besi danaları toplam 17.000,-TL olarak tespit edilmiş olup, tahmini pazar yeri maliyetlerinin süt inekleri için 300 TL, besi danaları için ise 200 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre alış işlemi kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

1	07/08/2001		
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	17.000	
	264 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	31.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
	100 KASA		48.600
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI		3.000
	Canlı Hayvan Alışı		

Burada pazar yeri maliyetine göre oluşan 500 TL'lik (200 TL dana için 300 TL inek için oluşan azalış) azalış ise şu şekilde kayıt altına alınmalıdır.

	07/08/2001		
	605 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞI	500	
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		200
	264 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		300
	Değer Azalışının Kaydı		

3.2.2. Canlı Varlıkların Dönem İçi ve Gider Kayıtları

Canlı varlıkların dönem içi giderleri Tek Düzen Hesap Planı'nda 7. grupta izlenen maliyet hesaplarında izlenir. TMS 41 standardına göre canlı varlıklara ait giderler dönem gideri olarak ilgili maliyet hesabında izlenmeli ve maliyet dönemi sonunda dönem gideri olarak ilgili hesaplara yansıtılmalıdır. Maliyet hesapları uygulamada esneklik sağlanması amacıyla iki seçenek halinde sunulmuştur. Bunlar 7-A ve 7-B seçeneği şeklinde düzenlenmiştir.

7-A seçeneği fonksiyon esasına göre, yani işletmenin fonksiyonel görev alanları dikkate alınarak düzenlenmiş ve hesaplar bu mantıkla belirlenmiştir. 7-B seçeneği ise çeşit esasına göre belirlenmiş, yani gider çeşitleri göz önüne alınarak hesaplar düzenlenmiştir. TMS 41 standardının gerçeğe uygun değer felsefesi göz önüne alındığında, 7-B seçeneğinin kullanılması daha mantıklı olacaktır; çünkü 7-B seçeneğinde giderler, daha önceden belirlenmiş ve 8 başlıkta toplanmış gider çeşitlerinden oluşmaktadır. Standarda göre canlı varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılacağından, yani canlı varlıkların ilk ediniminden daha sonraki dönemlerdeki değerlemesine kadarki değerleri o andaki gerçek piyasa değerleri olacağından, söz konusu varlıklar için katlanılan tüm giderler dönem gideri olarak ele alınmalı ve canlı varlıkların değer artış ve azalışları sonuç hesaplarında izlenmelidir. Ayrıca, dönemsonunda gider dağıtım tablosu aracılığıyla giderler dönem gideri olarak 635 Canlı Varlık Üretim Giderleri hesabına aktarılmalıdır.

Dönemiçi Kayıtları

1- Kayıtlı değeri 163.000 TL olan Besideki hayvanlar, 227.000 TL'ye peşin satılmıştır.

i.1 TMS-41'e göre değer artışı ve satış kayıtları

1	..../..../2012			TUVU / 2013-3
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR	64.000		
	10.02 Buzağı (3-6 aylık) Erkek 4.000			
	10.03 Dana-Tosun 60.000			
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI		64.000	
	01 Besi Hayvan değerlendirme artışı			
	Değerleme Kaydı			
2	..../..../2012			
	100 KASA	227.000		
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		227.000	
	01 Besi Satışları			
	Besi Hayvan Satışı			
3	..../..../2012			
	624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ	227.000		
	01 Besi Hayvan Maliyeti 227.000			
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR		227.000	
	10.02 Buzağı 17.000			
	10.03 Dana-Tosun 210.000			
	SMM Kaydı			

* Bu hesap kodu Özulucan ve Deran'nına.g.m.'de s.15'de önerilmiştir.

i.2 VUK ve THP'ye Göre Satış kayıtları

	..../..../2012		
	100 KASA	227.000	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		227.000
	01 Besi Satışları		
	Satış		
	..../..../2012		
	152 MAMULLER	163.000	
	01 Buzağı 13.000		
	02 Tosun-Dana 150.000		
	151 YARI MAMULLER HAYVANLAR		163.000
	10.02 Buzağı 13.000		
	10.03 Dana-Tosun 150.000		
	SMM Kaydı		

	..../..../2012		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	163.000	
	01 Besi Hay. Maliyeti 163.000		
	152 MAMULLER		163.000
	01 Buzağı 13.000		
	02 Dana-Tosun 150.000		
	SMM Kaydı		

2- Toplam 448.000 TL tutarında yem ve 12.000 TL'lik işletme malzemesi ambardan çekilerek kullanılmıştır.

Bu işlemde TMS-41 ile VUK ve THP kayıtları aynıdır.

4	..../..../2012		
	790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	448.000	
	010 Direkt Malzeme 448.000		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		448.000
	01 Yem 448.000		
	Besi Hayvan Satışı		

3- Dönem içinde olgunlaşmış sağmal ineklerin doğumundan 25 dişi, 13 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağuların GUD' i birim başı 1.300 TL'dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiyeye alınacaktır.

i.1 TMS-41'e göre Buzağı doğum kayıtları

5	..../..../2012		
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR	16.900	
	10.01 Buzağı (süt içen) Erkek 16.900		
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	32.500	
	10.01 Buzağı (süt içen) Dişi 32.500		
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI		49.400
	Buzağı Doğumu		

i.1 VUK ve THP göre Buzağı doğum kayıtları

*	..../..../2012		
	151 YARI MAMULLER	16.900	
	10.01 Buzağı (Süt içen) erkek		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	32.500	
	10.01 Buzağı (süt içen) dişi		
	522 MADDİ DURAN VARLIK* YENİDEN DEĞ. ART.		49.400
	Buzağı Doğumu		

* Buzağuların doğumları esnasında VUK'a göre emsal bedelleri dikkate alınarak ilgili varlık hesaplarına borç kaydı yapılırken bunun bir sermaye artışı olarak 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabına alınması gerekir. Literatürde bunun 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı veya 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabı'na kaydedildiği görülmektedir. Kanımızca buzağı doğum olayında zaten olay gerçekleşmiş ve bir varlık artışı söz konusu olduğu için bunun sermaye artışı etkisi de göz önüne alınarak bir özkaynak hesabında gösterilmesi gerekir. Dönemsellik kavramı gereği literatürde kullanılan 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı veya 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabı'na kaydedilen gelirin sonraki döneme ait olması gerekir. Burada bir varlığın uzun dönemli kiraya verilmesi ve kira gelirin sonraki dönemlere ait olması nedeniyle bu hesaplar kullanılabilir. Ancak burada buzağuların doğumu gerçekleşmiştir. TMS-41 standardına göre bu varlıklardaki değer artışları zaten ilgili dönemde Değer Artışı/Azalışı hesaplarına alınarak dönemin Gelir Tablosunda raporlanmaktadır. Dolayısıyla bunun bir gelecek döneme ait gelir olarak görünmemesi gerekir.

4-Çağ değişimi geçiren ve değerlerinde artış veya azalış olan hayvanların tespiti aşağıdaki tablodaki gibidir.

Canlı Hayvanlar	Kayıtlı Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Fark
Buzağı Süt İçen Erkek	10.000	45.000	35.000
Buzağı Süt İçen dişi	5.000	12.500	7.500
Düve	52.500	95.000	42.500

i.1 TMS-41'e göre Çağ değişimi

25	...../...../2012		
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	45.000	
	10.03 Dana Tosun	45.000	
	214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	95.000	
	20.04 Sağmal İnek	95.000	
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	12.500	
	11.02 Buzağı (3-6 aylık) dişi		
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARL.		10.000
	10.01 Buzağı (süt içen)		
	Erkek	10.000	
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI		57.500
	VARLIK YATIRIMLARI		
	10.01 Buzağı (süt içen)		
	dişi	5.000	
	12.03 Gebe Düve	52.500	
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME		85.000
	ARTIŞI		
	Canlı Varlıkların Çağ Değişimi		

i.2 VUK ve THP'ye göre Çağ değişimi kayıtları

25	..../..../2012		
	151 YARI MAMULLER		10.000
	10.03 Dana Tosun	45.000	
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		52.500
	20.04 Sağmal İnek	52.500	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		5.000
	11.02 Buzağı (3-6 aylık) dişi		
	151 YARI MAMULLER		10.000
	10.01 Buzağı (süt içen)		
	Erkek	10.000	
	256 DİĞER MADDİ DURAN V.		52.500
	12.03 Gebe Düve	52.500	
	258 YAPILMAKTA OLAN YAT.		
	10.01 Buzağı (süt içen)		
	dişi	5.000	
			5.000
	Canlı Varlıkların Çağ Değişimi		

3.2.3. Maliyetlerin Belirlenmesi ve Yüklenmesi

Maliyetlerin belirlenmesinde, gider yerlerinde biriken giderlerin mamullere yüklenmesi işlemidir. Örnek işletmemizde esas üretim gider merkezi olarak besi hayvanlarının yetiştirilmesi ve süt üretimi yer almaktadır. Ayrıca sürüye katılacak olan dişi büyükbaş hayvanların izlendiği yatırım gider merkezi bulunmaktadır.

1- Dönemsonu itibariyle sağmal inekler için yapılan giderler toplamı 406.435,4 TL'dir. Bunun 229.814,9 TL'si süt maliyeti, kalanı ise süt üretim gideridir.

Sağmal İneklerin Maliyetlerinin Yansıtılması

1	31/12/2012		
	799 ÜRETİM MALİYET HESABI		229.814,9
	01 Süt Üretim Maliyeti	229.815,81	
	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİD*		176.620,5
	01 Süt Üretim Giderleri		
	798 GİDER ÇEŞİTLERİ		406.435,4
	YANSITMA HESABI		
	01 Sağmal Maliyetleri		
	Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması		

*Bu hesap Özkan ve Aksoylu tarafından'' TFRS'ye Göre Tarım sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi'' adlı çalışmada 2012, s. 11'de önerilmektedir.

2	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 01 Süt Üretim Giderleri	229.814,9	
	799 ÜRETİM MALİYET HESABI 01 Süt Üretim Maliyeti 229.814,9		229.814,9
	Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması		

-Üretilen sütün net gerçeğe uygun değerinin 220.000 TL olduğu kabul edilmektedir.

3	155 TARIM ÜRÜNLERİ* 01. Süt 220.000	220.000	
	604 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME ARTIŞI**		220.000
	Süt'ün GUD kaydı		

* Bu hesap kodu tarafımızdan önerilmiştir.

** Bu hesap kodu Özulucan ve Deran'nına.g.m.'de s.20'de önerilmiştir.

- **Satılan Sütün SMM hesabına devri**

4	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 01. Süt Maliyeti 220.000	220.000	
	155 TARIM ÜRÜNLERİ 01. Süt 220.000		220.000
	Satılan süt maliyeti		

3.2.4 Canlı Varlıklarda Değerleme Farklarının Muhasebeleştirilmesi

TMS 41 Standardına göre canlı varlıklar, biyolojik dönüşümleri sebebiyle sürekli bir değişim içindedirler. İlk muhasebeleştirme ve sonraki dönemlerde değerlendirirken, gerçeğe uygun değerinden pazar yeri maliyetleri düşüldükten sonra kalan net gerçeğe uygun değeri üzerinden işlem görürler. Değerleme sonucu ortaya çıkacak olan olumlu ve olumsuz farklar, satış hasılatı gurubunda yer alan hesaplarla ilişkilendirilerek gelir tablosunda yer alırlar. Değerleme farklarının 60 nolu hesap gruplarında boş bırakılan 603 – 609 hesaplarında izlenmesi akademisyenler tarafından önerilmektedir. Burada 605 Canlı Varlıklar Değer Azalışı, 606 Canlı Varlıklar Değer Artışı hesaplarının kullanılması kanımızca uygun olacaktır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden dolayı meydana gelen artışlar, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gelirdir. Bu açıdan, TMS 12 standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Ertelenen vergi yükümlülükleri; vergilendirilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Başka bir ifadeyle-

le, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutarlardır. Ertelenen vergi varlıkları ise; gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutarlardır.¹³ Bu durumda canlı varlıkların değer artışlarından ortaya çıkacak farklar 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri hesabında, azalışlar ise 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

1-X Tarım işletmesi dönem başında 30.000 TL'ye aldığı besi danalarının 31.12.2012 tarihinde gerçeğe uygun değerinin 51.000 TL olduğunu tahmin etmektedir. Söz konusu besi hayvanlarının pazar yeri maliyeti ise 1.000 olarak belirlenmiştir. Burada net gerçeğe uygun değeri 50.000 TL olarak tespit edilen canlı varlıklarda değer artışı 20.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

1	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI Canlı Varlık Değerleme Artışı	20.000	20.000
2	691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ Canlı Varlıkların Çağ Değişimi	4.000	4.000

2-Y Tarım işletmesi 100.000 TL'ye aldığı süt ineklerinin değerini dönem sonu itibarıyla gerçek değerlerinin 90.000 TL olduğunu tespit etmiştir. Pazar yeri maliyetleri ise 3.000 TL'dir. Buna göre 13.000 TL bir değer azalışı söz konusudur.

1	605 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞI 214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARL. Canlı Varlıkların Çağ Değişimi	13.000	13.000
2	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ 13.000 x %20 = 2.600 Ert. vergi varlığı	2.600	2.600

¹³ Remzi Örtün ve diğerleri, Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.157

4.SONUÇ

Standart kavramı, bir işin veya uygulamanın yapılışı hakkındaki usul ve yöntemlerin nasıl ve ne şekilde yapılacağına ilişkin kural ve yöntemleri belirleyen kuralları setidir. Yani, herkes tarafından kabul edilmiş ve uyulması gereken kuralları anlamına gelmektedir. TMS41 standardında yer alan muhasebeleştirme ve raporlama esaslarının yapılan akademik çalışmalarda farklı yorumlandığı görülmektedir. Standart açıkça vurgulamamakla beraber canlı varlıkların üretim ve hasat maliyetlerinin meydana geldiği anda gider olarak dikkate alınmasını benimsemiştir. Yapılan bazı çalışmalarda söz konusu üretim ve hasat maliyetlerinin üretilen ürünün veya canlı varlığın maliyeti olarak dikkate alındığı, canlı varlığın veya tarımsal ürünün maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise gelir tablosuna yansıtıldığı görülmektedir. Ancak standardın temel felsefesi, canlı varlığın satın alma maliyeti hariç dönemde katlanılan tüm maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına gider olarak kaydedilmesini; hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin ise gelir olarak dikkate alınmasını gerektirmektedir. Ayrıca, TMS-41 Standardının uygulanmasıyla TDHP’de yeni hesapların açılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan N. ve O.Sevilengül. 2007 Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMMO yayın no 83, İstanbul

Akdoğan N.ve O.Sevilengül. 2007 Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu Tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması, Ankara: Gazi Kitabevi

Atabey N.A. R.Parlakkaya, A. Alagöz. 2009 Genel muhasebe, Konya: Atlas Kitabevi

Demirkol Ö.F. 2008 “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 1, sayı 2

Deran, A. 2005Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE

Pamukçu F. 2011 Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, Mali Çözüm Dergisi

Şensoy N. 2003 “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”. Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Belek, Antalya: Gazi Üniversitesi

Tokaç A.2005Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu, Tunca Kitabevi

Tokay S.H. ve A.Deran. 2008 "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri", Mali Çözüm, sayı 90

Tunçez,H.A.2011 Yayınlanmamış Doktora Tezi, S.Ü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

Türkiye Muhasebe Standardı TMS 41

Örten R. ve diğerleri. 2009 Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara: Gazi Kitabevi

Özulucan A.ve A. Deran. 2008 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS41) Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçükbaş ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı 25

YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

I. BİÇİM

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kâğıdın tek yüzüne ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metinler genellikle 7000 kelimeyi geçmeyecek şekilde ve konu ile araştırma metodunun izin verdiği ölçüde öz olmalıdır. Giriş, metin, sonuç ve kaynakça dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Birinci derecedeki başlıkların “*tümü büyük harf*”, diğerlerinde “*sadece ilk harf büyük*” şeklinde olmalıdır.
3. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde en az 2,5cm. olmalıdır.
4. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar metinde veya başvuru dâhilindeki deneysel test araçlarında kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır. Tek çalışma yapanlar “biz” şeklinde vurgu yapmamalıdır.
5. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, olası teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.

Sayfa numaralandırma: Tablolar, ekler ve kaynakça da dâhil olmak üzere bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır.

- *Numaralar:* 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:* Teknik olmayan kopyada metin içerisinde yüzde kelimesi kullanılmalıdır.
- *Denklemler:* Denklemler parantez içerisinde numaralandırılarak sağa yaslı olarak yer almalıdır.
- *Kısa çizgi:* Tek kelimeleri birleştirmek veya kullanımı netleştirmek için kısa çizgi kullanılır.
- *Anahtar kelimeler:* Özet, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

II. ÖZET/GİRİŞ

Makale *Türkçe* ve *İngilizce* başlığı taşınmalıdır. Ortalama 100 kelimedenden oluşan *Türkçe* ve *İngilizce* özet, metin öncesinde ayrı bir sayfada yer almalıdır. Özet okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında kısaca bilgilendirmelidir. Anahtar kelimeler ve veri kullanılabilirlik açıklaması özeti takip etmelidir.

Çalışma metni, çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında daha fazla detay sağlayan “1. Giriş” başlıklı bir bölümle başlamalıdır. Özet ve giriş görece olarak teknik olmamakla beraber konu hakkında bilgili bir okuyucunun çalışmanın katkısını anlayabileceği netlikte olmalıdır. Sadece metnin adı özet sayfasında yer almalıdır.

III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil ayrı bir sayfada görünmeli ve metnin sonuna yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
2. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır.
3. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
4. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir olmalıdır.
5. Kaynak satır ve notları gerektiğinde eklenmelidir.

IV. ATIFTA BULUNMA

Kaynakçada belirtilen çalışmalara bağlı olunmalı ve atıfta bulunulacak çalışma için “yazar-tarih” sistemi kullanılmalıdır. Alınan çalışmanın ilgili sayfa numaralarının belirtilmesine çalışılmalıdır.

1. Metin içinde atıflar şu şekilde yapılmalıdır: yazarın soyadı ve tarih, virgül konulmadan ve parantez içerisinde (Akdoğan 2005), sayfa no varsa (Akdoğan 2005, 145); iki yazar olursa (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 58), ikiden fazla yazar varsa (Karacabey ve diğerleri 2006, 124). İki çalışmadan alıntı yapılırsa (Karan 2003, 54; Karacabey 2001, 27); aynı yazarın iki veya daha fazla çalışmasından alıntı yapılırsa (Karatepe 2003, 2006).

2. Kaynakçada aynı yazarın aynı yıl içerisinde yayınlanmış birden fazla çalışması

olduğu durumlarda a,b, ek olarak yılın sonuna yazılmalıdır. (Sayılğan 2002a, 37)

3. Bir yazarın adının metin içerisinde geçmesi halinde atıfta tekrar isim belirtmeye gerek

yoktur. Örneğin: “Çelik (1999, 67) diyor ki...”

4. Kurumlar adına yapılan çalışmalarda imkân varsa kısaltma veya kısa başlıklar kullanılmalıdır. (SPK Aylık Bülteni Ocak 2007)

5. Eğer hukuki mevzuat, yasal anlaşma veya mahkeme kararlarına atıfta bulunulacaksa hukuk çalışmaları ile ilgili atıfta bulunma kuralları kullanılmalıdır.

KAYNAKÇA

Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı

ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

1. Kaynaklar ilk yazarın soyadı veya kurumun adına göre alfabetik biçimde sıraya konulmalıdır.
2. Yazarların tam adı yerine ismin baş harfleri kullanılmalıdır.
3. Yazarın adının hemen arkasından yayının tarihi yer almalıdır.
4. Dergi başlıkları kısaltılmış olmamalıdır.
5. Aynı yazarların aynı yıl içerisindeki çalışmaları yılın arkasından harf ve-rilecek şekilde belirtilmelidir.

Örnek kaynak gösterimleri:

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi

Demsky, J.S. ve D.E.M. Sappington. 1989. "Hierarchical Structure and Responsibility Accounting" Journal of Accounting Research 27 (Spring): 40-58

Dipnotlar: 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 üst simge şeklinde numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında yer almalıdır.

VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. Yazar çalışmanın başka bir yerde yayınlanmadığı veya değerlendirme altında olmadığını bir dilekçe ile belirtmelidir.
2. Çalışmanın iki kopyası word dosyasında, CD ortamında ve basılı döküman olarak yazışma adresine gönderilmelidir. Ayrıca muvu@asmmmo.org.tr elektronik posta olarak gönderilmelidir. Yazısı kabul edilen yazarlara derginin yayınlanmasından sonra telif ücreti ödenecektir. Bu nedenle yazar, dilekçesinde mail adresi ve banka hesap numarasını bildirmelidir.
3. Saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda çalışmanın dayandığı araçtan (anket, görüşme planı vs.) yazarın kimliğini belli etmeyecek şekilde bir CD ve bir kopya teslim edilmelidir.
4. Dergiye gönderilen yazıların yazar tarafından basıma uygun olduğu kabul edilecektir.
5. Yazar metnin bir kopyasını elinde tutmalıdır.

Yrd.Doç.Dr. Vesile ÖMÜRBEK
Arş.Gör. Mahmut Sami ÖZTÜRK

MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERLE
İLGİLİ İMKB 100 ŞİRKETLERİNDE BİR İNCELEME

..... 1

Yrd.Doç.Dr. Vedat ACAR
Arş.Gör. Mahmut Sami ÖZTÜRK

TMS 1: FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI
KAPSAMINDA HİZMET SEKTÖRÜNDE ÇEŞİT ESASINA GÖRE
DÜZENLENEBİLECEK GELİR TABLOSUNUN İÇERİK VE ŞEKİL
YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

15

Yrd.Doç.Dr. Erol SOLMAZ
Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL
Yrd.Doç.Dr. Öner ÇELİKKALELİ

EKONOMİK KALKINMANIN ÖNEMLİ UNSURLARINDAN
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ YETKİNLİK VE İŞ
DOYUM DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ: MUĞLA İLİ ÖRNEĞİ

43

Yrd.Doç.Dr. Enver BOZDEMİR

DERNEKLERE BAĞLI YARDIMLAŞMA SANDIKLARINDA
MUHASEBE UYGULAMALARI; ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
MENSUPLARI YARDIMLAŞMA VE DAYANIŞMA DERNEĞİ
YARDIMLAŞMA SANDIĞI ÖRNEĞİ.....

67

Doç.Dr. Murat KİRACI

HİLEYE YÖNELİK ULUSLARARASI KURULUŞLARIN
HAZIRLADIĞI RAPORLARIN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN
DEĞERLENDİRMESİ

87

Doç.Dr. Ali ALAGÖZ
Öğr.Gör. Ali ANTEPLİ

CANLI VARLIKLARDA DEĞER TESPİTİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

..... 107