

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi

Mehmet KOÇ

Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Doç. Dr. Ganite KURT

Editör Yardımcıları

Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA

Yrd. Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN

Dr. Seyhan ÇİL KOÇYIĞIT

Yayın Kurulu Sekreteri

Arş. Gör. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Arş. Gör. Soner Gökten

Yayın Türü

Yılda üç kez yayınlanan hakemli, süreli yayın.

Danışma Kurulu

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Başkent Üniversitesi)

Prof. Dr. Ercan BEYAZITLI (Ankara Üniversitesi)

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL (Marmara Üniversitesi)

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Ömer LALİK (YeniYüzyıl Üniversitesi)

Prof. Dr. Can ŞİMGİ MUGAN (ODTÜ)

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Nergis TEK (Dokuz Eylül Üniversitesi)

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU (Anadolu Üniversitesi)

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN (Gazi Üniversitesi)

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Doç. Dr. Tamer AKSOY

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ

Prof. Dr. Ata ATABEY

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

Doç. Dr. Sinan ARSLAN

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL

Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ

Doç. Dr. Orhan ÇELİK

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. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Cemal İBİŞ

Prof. Dr. Mustafa İPÇİ

Doç. Dr. Semra KARACAER

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

Prof. Dr. Aydın KARAPINAR

Prof. Dr. Hasan KAVAL

Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

Prof. Dr. Şükrü KIZILOZ

Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN

Doç. Dr. Ganite KURT

Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Prof. Dr. Ömer LALİK

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP

Prof. Dr. Can Şınga MUGAN

Prof. Dr. Remzi ÖRTEN

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN

Doç. Dr. Serdar ÖZKAN

Prof. Dr. Recep PEKDEMİR

Doç. Dr. Necdet SAĞLAM

Prof. Dr. Mehmet SAYARI

Prof. Dr. Güven SAYILGAN

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL

Doç. Dr. Türker SUSMUŞ

Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİ

Prof. Dr. Necdet ŞENSOY

Prof. Dr. Hülya TALU

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

Prof. Dr. Selçuk USLU

Prof. Dr. Şaban UZAY

Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK

Yrd. Doç. Dr. Serap YANIK

Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA

Prof. Dr. Göksel YÜCEL

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Prof. Dr. Ahmet YÜKSEL

Doç. Dr. Figen ZAİF

SUNUŐ

2011 yılı, Türk Ekonomi Hukuku alanında adeta reform niteliğindeki Türk Ticaret Kanunu'nun yasallaŐması, işletmelerin muhasebe, finansal raporlama ve denetim düzenine ilişkin getirdiği yenilik ve değişiklikler, Kobi Muhasebe Standartlarının yayınlanması, Türkiye Muhasebe Standartları kurulunca UFRS ve KOBİ Muhasebe Standartlarına uyumlu yeni Tekdüzen Hesap Planı hazırlanması gibi muhasebe mesleği açısından önemli düzenlemelerin gerçekteŐtiđi bir yıl olarak meslek tarihine geçecektir.

2012 yılında Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe gireceği düşünöldüğünde meslek mensuplarının sorumluluğu ve de yoğunluğu da artacaktır. Türk Ticaret Kanununun yasalaŐmasıyla birlikte öngörölen geçiş sürecinde, yasanın en önemli kısımlarından oluşan muhasebe ve denetim olgusu, UFRS, KOBİ Muhasebe standartlarına uyumlu hesap planı yayınlanması beklentileri meslek mensuplarını 2011 yılından başlayan hazırlık ve eğitim sürecinde start almasını gerekli kılmıŐ, bu alanda eğitim için, eğiticilerin eğitimi yapılarak bu start verilmiştir.

Dergimizin bu sayısında da yayınlanan makalelerimizin meslek mensuplarına faydalı olması dileğimle saygılar sunarım.

Mehmet KOÇ
Ankara SMMM Odası BaŐkanı

editörden

Sayın MUVU Okuyucuları

Dergimizin 4. yılının 2. sayısında sizlerle tekrar buluşmanın sevincini yaşıyoruz. Bu sayımızda da 6 makale ile sizlerle birlikteyiz. Siz değerli meslektaşlarımızın da bilgi birikimlerini bilimsel makale formatında yazıp, meslektaşları ve akademisyenlerle paylaşmanızı bekliyoruz. Bu vesile ile geçmiş bayramınızı kutlar saygılar sunarız.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü

İçindekiler

Prof. Dr. Remzi ÖRTEN Prof. Dr. Ganite KURT	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA UYGUN FİNANSAL TABLO FORMATLARI VE TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ ÖNERİSİ.....1
Ali Çağlar UZUN Dr. Tuğba UÇMA	ULUSLARARASI PAZARDA FİYATLANDIRMA STRATEJİLERİ VE MALİYET SİSTEMLERİNİN YERİ: MARMARİS TURİZM İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ..... 37
Yrd. Doç. Dr. Muhammet BEZİRCİ	İFLASIN ERTELENMESİ DURUMUNDA ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASININ V.U.K. VE TMS AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 51
Yrd. Doç. Dr. Emine FIRAT Öğr. Gör. İncilay SAVAŞ	BASEL-II'YE GEÇİŞTE KOBİ'LERDEKİ MUHASEBE UYGULAMA- LARI AÇISINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ UYUM SÜRECİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA 63
Yrd. Doç. Dr. Zübeyir TURAN	İMKB ULUSAL-100 ENDEKSİ İLE ABD DOLARI KURU VE TÜFE ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ 91
Öğr. Gör. Dr. Halil Emre AKBAŞ	SANAYİ İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ 107

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA UYGUN FİNANSAL TABLO FORMATLARI VE TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ ÖNERİSİ

Prof. Dr. Remzi ÖRTEN *

Prof. Dr. Ganite KURT **

ÖZET

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Kamuya hesap veren işletmeler ile mali kurumlarda uygulanmasına 2005 yılında başlanmıştır. Ayrıca, KOBİ Muhasebe standartlarının da tercümesi yapılmış ve bunlara ilişkin uygulamaya 2013 geçilmesi amaçlanmıştır. Ülke düzeyinde terim, hesap, uygulamada birlik ve kolay anlaşılabilir, karşılaştırılabilir bilgi üretme ve mali tablo düzenlenmesi açısından Tekdüzen Hesap Çerçevesine ve finansal tablo formatlarına ihtiyaç vardır. Bu çalışmamızda, Finansal tablo format önerileri ile Tekdüzen Hesap Çerçevesi önerisi üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, Finansal Tablo ve Tekdüzen Hesap Planı

Jel Kodlar: M41, M48, M49

THE FORMS OF FINANCIAL STATEMENTS APPROPRIATE FOR TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND THE RECOMMENDATION OF UNIFORM ACCOUNTING PLAN'S FRAMEWORK

ABSTRACT

In 2005, Turkish Financial Reporting Standards have been started to applying to state entites and financial institutions in Turkey. Moreover, accounting standards for Small and Medium Enterprises (SMEs) were translated and aimed to be effectuated by 2013. In macro level, it has required uniform accounting plan framework and financial statement's forms in the context of producing understandable and comperative information and knowing some concepts like term and account. In addition to this, it is

* Gazi Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi.

** Gazi Üniversitesi Öğretim Üyesi. ganite@gazi.edu.tr

emphasized that the recommendation of financial statement's forms and uniform accounting framework.

Keywords: Accounting Standards, Financial Statements and Uniform Accounting Plan

Jel Codes: M41, M48, M49

1.Giriş

Bilindiği gibi küreselleşme günümüzün en önemli konularından biridir. Küreselleşen dünyamızda uluslar arası yatırımlar artmakta, işletmelere ait mali durumu ve faaliyet sonuçlarını kolay anlaşılabilir ve gerçeğe uygun bir şekilde belirleyerek bilgi alıcılarına sunulması önem arz etmektedir. Bu da dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi ile mümkün olacaktır. Bu yaklaşımın en önemli göstergesi, IASB'ın çalışmalarına son yıllarda AB, IOSCO ve FASB başta olmak üzere birçok ulusal ve uluslararası oluşumun verdiği destektir (Çiftçi ,Eserim, ban-dirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/).

TMSK da bu gelişmelere paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarının "set olarak" uygulamaya konulması konusunda ilke kararı almıştır. (Akdoğan,2004,21) Bu amaçla IASB tarafından hazırlanan uluslararası muhasebe standartları Türkçe çevirileri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından genel adı ile tercüme yapılmış Kamuya hesap veren işletmeler ile mali kurumlarda uygulanmasına ise 2005 yılında başlanmıştır.

Ayrıca, KOBi Muhasebe standartlarının da tercümesi yapılmış ve bunlara ilişkin uygulamaya 2013 geçilmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmaların doğal sonucu olarak, Türkiye'de Ticaret ve sanayi İşletmeleri için 1994 yılında uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan Finansal Tablo Formatları ile hesap Çerçevesinin de değiştirilmesi gündeme gelmiştir.

Yaptığımız araştırmaya göre bu konu ile ilgili **iki görüş** vardır; Bunlardan **birincisine** göre, geniş anlamda Türkiye Muhasebe Standartları diyebileceğimiz standartlara uygun finansal tablo formatlarına ve tekdüzen hesap çerçevesine ihtiyaç yoktur. Nedeni, düzenlemelerin temelde finansal tabloların hazırlanması ve sunumunu esas almasıdır ve hesap çerçevesi bu kapsama girmemektedir. Türkiye Muhasebe standartlarında kesin olarak belirlenmiş ve uygulanması zorunlu olan mali tablo formatları da yoktur. Mali tablo düzenlenmesine ilişkin ilkeler ve mali tablolarda yer alacak ana

kalemler kavramsal çerçevede ve Finansal Tablolar Sunuluş standardında verilmiştir. Bu görüşe göre işletmeye en uygun mali tablo formatını **işletme ile ilgili** olanların belirlemesi uygun olur.

İkinci görüşü benimseyenlere göre; Ülke düzeyinde terim, hesap, uygulamada birlik ve kolay anlaşılabilir, karşılaştırılabilir bilgi üretme ve mali tablo düzenlenmesi açısından Tekdüzen Hesap Çerçevesine ve finansal tablo formatlarına ihtiyaç vardır. Bizde bu görüşü paylaşmaktayız. Nedeni, işletme ilgilileri olarak ifade edilen işletme yöneticileri ile muhasebe meslek mensuplarının farklı formatlara göre düzenleyebilecekleri mali tabloların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir **olmaktan uzaklaşmış olması ihtimalidir**. Bize göre önemli olan, alışmış olduğumuz bu günkü uygulamayı bozmadan, Türkiye Muhasebe Standartlarının isteklerine uygun bir Hesap Çerçevesinin ve Finansal Tablo Formatlarının oluşturulmasıdır. Bu çalışmamızda, çeşitli kişi ve kuruluşların elinde bulunan **“Finansal Tablo Formatları ve Tekdüzen Hesap Planı Taslağı”** esas alınmış, bu çalışmanın değerlendirilmesi yapılmış, alışmış olduğumuz uygulamayı bozmadan Türkiye Muhasebe Standartlarının kriterlerine uygun Bilanço (Mali Tablo Durum Tablosu), Gelir Tablosu (Kar-Zarar Tablosu), Nakit Akışı Tablosu ile ilgili özet açıklamalar ve format önerileri ile Tekdüzen Hesap Çerçevesi önerisi üzerinde durulmuştur.

2. Mevcut Taslağın Değerlendirilmesi

Taslak kapsamlı ve iyi bir çalışmayı içermektedir. Taslak ile ilgili bazı değerlendirmelerimiz aşağıdadır:

2.1. Mali Tablo Formatlarına İlişkin Değerlendirme

- a)Taslakta **Satışların Maliyeti Tablosu** da zorunlu bir tablo şeklinde öngörülmektedir. Standartlarda böyle bir tablo düzenleme zorunluluğu yoktur.
- b) Taslakta yer alan **rapor tipi** bilançoya, bize göre, gerek yoktur ve alışkanlık kazandığından hesap tipi bilanço formatı yeterlidir.
- c) Fonksiyon esaslı gelir tablosundaki **“ Diğer Esas Faaliyet Maliyeti”** ile neyin amaçlandığı anlaşılammıştır.
- d) Fonksiyon esaslı Gelir tablosundaki sonuçları gösteren **“Karlarda (zararlar)”** kodlama uygulanmamıştır. Uygulanması daha uygun olur kanaatindeyiz.
- e) Fonksiyon esaslı gelir tablosundaki **“Faaliyet Karı (Zararı)”** ile hangi tür

kar-zararın amaçlandığı anlaşılamamıştır. Bu kar-zarar **brüt satış karı** ve **esas faaliyet karından** sonra ve dönem karından önce gelmek üzere, gelir tablosunda yer almış bulunmaktadır. Böyle bir kar tablodaki bilgilere göre **Finansman gelir ve giderlerinden önceki dönem karı(zararı)** olarak ifade edilebilir. Ancak, bize göre, böyle bir bölümlenmeye gerek yoktur.

f) Çeşit esasına göre gelir tablosu formatına Taslakta yer verilmemiştir. Küçük işletmeler ve Hizmet işletmeleri için önemli olan bu formata da yer verilmesi uygun olur.

g) Nakit Akış tablosu formatı belirlenirken **endirekt yöntem**e göre düzenlenen nakit akış tablosuna yer verilmemiştir. Yurt dışındaki uygulamaların %99'unun bu yöntem'e göre yapıldığı (**R.Libby ve diğerleri 2004,677**) ve uygulamasının kolay olduğu nazara alındığında, bize göre, bu yöntem'e de yer verilmesi gerekmektedir.

2.2.Hesap Çerçevesine İlişkin Değerlendirmeler

a) KOBİ'lere uygun ve basite indirgenmiş bir Tekdüzen Hesap Çerçevesine ve finansal tablo modellerine gereksinme vardır. Taslakta bu konu ile ilgilendirilmemiştir.

b) Bu günkü uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki kodlama sadeliği, Taslakta ortadan kaldırılmış bir görünüm arz etmektedir. Örneğin, taslağın elimizde bulunan durumuna göre 11 Finansal Varlıklar 22 Finansal Yatırımlar 12 Ticari Alacaklar(K.V.), 20 Ticari ve Diğer Alacaklar (U.V.), 16 Canlı Varlıklar(K.V.), 23 Canlı Varlıklar(U.V.), 13 İlişkili Taraflardan Alacaklar(K.V.), 21 İlişkili Taraflardan Alacaklar(U.V.), 17 Diğer Dönen Varlıklar, 29 Diğer Duran Varlıklar şeklinde kodlanan yardımcı gruplar yer almaktadır.

Bugün uygulanan THÇ'de 12 Ticari alacaklar (K.V.), 22 Ticari Alacaklar (U.V.), 13 Diğer Alacaklar (K.V.), 23 diğer Alacaklar (U.V.), 32 Ticari Borçlar (K.V.), 42 Ticari Borçlar (U.V.) gibi yardımcı gruplar arasında akılda kolay kalacak sadeleşmiş bir kodlama sistemi vardır.

c) Tekdüzen Hesap çerçevesinde ikinci rakamı aynı olan yardımcı gruplar açarak ve **blok kod sistemi**ni uygulayarak yukarıdaki kodlama ile ilgili uyumsuzlukları ortadan kaldırmak gerekmektedir.

ç) Alacakların ve borçların esas faaliyet (ticari), ilişkili taraflar ve diğer başlıkları ile yardımcı gruplar şeklinde bölümlenmesi, cari uygulama alışkanlıklarını ve sadeliği ortadan kaldırmaktadır. Bu bölümlenmenin cari uygulama gibi, ticari ve diğer başlıklar şeklinde yapılması ticari alacak ve borçlar, diğer alacak ve borçların blok kod sistemi kullanılarak bölümlenmesi daha uygun olur.

d) Nakit ve nakit benzerleri yardımcı grubunun anlamı dar ve kapsamı geniştir. Bu grubun adının cari uygulamadaki gibi “Hazır Değerler” olarak kalması daha uygundur.

e) Dönen varlıklardaki Finansal Yatırımlar yardımcı grubunda anlamı geniş ve kapsamı dardır. Bu grubunda cari uygulamadaki gibi menkul kıymetler olarak kalması uygundur.

f) Borç ve gider karşılıkları yardımcı grubunun adının Borç Karşılıkları olarak değiştirilmesi gerekmektedir.

g) 55 ve 56 no’lu yardımcı gruplara göre bize göre gerek yoktur. Bu gruplar yerine 55 “Kapsamlı gelirler,giderler” yardımcı grubu yeterlidir.

h) Sermaye artışı için yapılan giderlerin Türkiye Muhasebe Standardına Göre (TMS 39) gider olarak kabul edilmediği nazara alınarak, Özkaynaklara 56 Sermaye Artış Giderleri(-) yardımcı grubunun eklenmesi yararlı olur.

3.1.Bilanço İle İlgili Açıklama

Bilindiği gibi, Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki Bilanço formatında Varlıkların “**Likidite Durumuna- Kriterine**” (Nakde dönüşme hızına) Yabancı Kaynakların “**Geri Ödenme (İstenme) Durumuna - Kriterine**” göre sınıflandırılma esası benimsenmiştir. Bu kriterlere göre Bilançoda varlıklar, Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar, Kaynaklar, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar olarak sınıflandırılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standardı 1, Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre, Bilançonun düzenlenmesinde iki Formattan biri uygulanabilir. Bunlar;

a)Faaliyet döngüsü esaslı Bilanço formatı,

b)Likidite esaslı Bilanço formatıdır.

Taslağın **Likidite** esaslı Bilanço Formatını esas aldığı dikkatimizi çekmektedir. Ancak, varlık ve kaynakların sınıflandırılmasında kullanılan kriterlerinde **Likidite Esaslı Kriterlere** uygun olması gerekir. Konu Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre incelendiğinde paragraf 66’ daki. “**Faaliyet Döngüsü**” kapsamını esas alan kriterlerden 66/(a) ve (b) deki ile paragraf 69/(a) ve (b) deki ilkelerin (kriterlerin) istenmeyeceği Taslakta yer almalıdır. Böyle bir uygulama, ticari alacak ve ticari borçların kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılabilmesi açısından önem arz etmektedir. Daha açık bir anlatımla paragraf 66(a) da ki **İşletmenin normal Faaliyet döngüsü için-**

de paraya çevrilmesinin, satılmasının ve ya tüketilmesinin beklenmesi, (b) öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması ile paragraf 69 da ki (a) normal faaliyet döngüsü içinde **ödenmesinin** beklenmesi, **öncelikle ticari amaçla elde tutulmasını** kapsamına alan kriterler **likidite esaslı bilançoda aranmazlar.**

Likidite esaslı bilanço için paragraf 66 (c) de ki raporlama döneminden sonra **12 ay içinde** paraya çevrilmesi ve ya raporlama döneminden sonraki **12 ay içinde** kullanılmasının sınırlandırılmamış türde dönen varlıkları (nakit ve ya nakit benzerlerini) kapsamı likidite esaslı bilançoda varlıkların **dönen varlık** olarak sınıflandırılması açısından yeterlidir.

Borçların kısa vadeli borç sayılabilmesi için de raporlama döneminden sonra **2 ay içinde** ödenecek olması ve ya **12 aylık** bir süre ile borçlunun koşulsuz bir erteleme hakkının olmaması kriterleri yeterlidir.

Bu gün alıştığımız uygulamayı ortadan kaldırmadan Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenen bilançoya aşağıdaki kalemlerin yardımcı grup nitelikli olarak eklenmesi yapılmıştır.

i)Dönen varlıklara eklenen kalemler:

Bunlardan;

- 1.İlişkili Taraflardan Alacaklar 13 Diğer Alacaklar grubunda **blok kod** sistemini kullanarak,
- 2.Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyet Varlıkları 19 no' lu grupta **blok kod** sistemini kullanarak,
- 3.Canlı varlıklar 14 no' lu grupta ayrı bir başlık açılarak eklenmişlerdir.

ii)Duran varlıklara eklenen kalemler:

Bu kalemler aşağıda özetlenmiştir.

Bunlardan;

- 1.İlişkili taraflardan Alacaklar, 23 Diğer Alacaklar grubunda **blok kod** sistemini kullanarak,
- 2.Şerefiye, 26 Maddi Olmayan Varlıklar grubunda **blok kod** sistemini kullanarak,
3. Ertelenmiş Vergi Varlığı, 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları,
- 4.Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller 29 Diğer Duran Varlıklar Ve Yatırım

Amaçlı Gayrimenkuller yardımcı gruplarında **blok kod** sistemi kullanılmıştır;

5. Canlı Varlıklar 24 no'lu kodla ayrı bir grup oluşturularak eklenmiştir.

c)Kısa vadeli yabancı kaynaklara eklenen kalemler :

Bu kalemlerde üç adettir. Bunlardan;

1. İlişkili Taraflara Borçlar, 33 Diğer Borçlar,
2. Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyet Borçları, 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Satış Amaçlı Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyet Borçları grubunda, blok kod sistemi kullanarak,
3. Alınan Devlet Teşvik ve Yardımları da 35 no' lu ayrı bir grup açılarak eklenmişlerdir.

d)Uzun vadeli yabancı kaynaklara eklenen kalemler

Bilançoda 3 yardımcı grup eklenmiştir. Bunlardan;

- 1.İlişkili taraflara Borçlar, 43 Diğer Borçlar grubunda **blok kod** sistemini kullanarak, 2.Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü), 48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları grubuna **blok kod sistemi** kullanılarak,
- 3.Alınan Devlet Teşvik ve yardımları da 45 no'lu kodla ayrı bir yardımcı grup açılarak eklenmiştir.

3.2.Özet Bilanço Format Önerisi

Yukarıdaki açıklamalara uygun olarak net tutarlara göre düzenlenen hesap tipi **özet bilanço** format önerisi aşağıda yer almaktadır.

VARLIKLAR (AKTİF)**KAYNAKLAR (PASİF)**

<p>I. DÖNEN VARLIKLAR</p> <p>A. Hazır Değerler</p> <p>B. Menkul Kıymetler</p> <p>C. Esas Faaliyet Alacakları</p> <p>D. Diğer Ticari Alacaklar</p> <p>E. İlişkili Taraflardan Alacaklar</p> <p>F. Diğer Çeşitli Alacaklar</p> <p>G. Canlı Varlıklar</p> <p>H. Stoklar</p> <p>I. Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları</p> <p>J. Diğer Dönen Varlıklar</p> <p>K. Satış Amaçlı Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyet Varlıkları</p> <p>Dönen Varlıklar Toplamı</p>	<p>III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</p> <p>A. Finansal Borçlar</p> <p>B. Esas Faaliyet Borçları</p> <p>C Diğer Ticari Borçlar</p> <p>D. İlişkili Taraflara Borçlar</p> <p>E. Diğer Çeşitli Borçlar</p> <p>F. Alınan Avanslar</p> <p>G. Alınan Devlet Teşvikleri Ve Yardımları</p> <p>H. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler</p> <p>I. Dönem Karı Vergi Ve Yasal Yükümlülük Karşılığı</p> <p>J. Diğer Borç Karşılıkları</p> <p>K. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları</p> <p>L. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</p> <p>M. Satış Amaçlı Duran Varlık Ve Durdurulan Faaliyet Borçlar</p> <p>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı</p>
--	--

II. Duran Varlıklar	IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
A. Finansal (Mali) Duran Varlıklar B. Esas Faaliyet Alacakları C. Diğer Ticari Alacaklar D. İlişkili Taraflardan Alacaklar E. Diğer Çeşitli Alacaklar F. Canlı Varlıklar G. Maddi Duran Varlıklar H. Maddi Olmayan Duran Varlıklar I. Şerefiye J. Özel Tükenmeye Tabi Duran Varlıklar K. Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları L. Ertelenmiş Vergi Varlığı M. Diğer Duran Varlıklar N. Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller	A. Finansal Borçlar B. Esas Faaliyet Borçları C. Diğer Ticari Borçlar D. İlişkili Taraflara Borçlar E. Diğer Çeşitli Borçlar F. Alınan Avanslar G. Alınan Devlet Teşvikleri Ve Yardımları H. Ödenecek Vergiler Ve Diğer Yasal Yükümlülükler I. Borç Karşılıkları J. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları K. Ertelenmiş Vergi Borcu L. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar N. Durdurulan Faaliyet Borçları
Duran Varlıklar Toplamı	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı
	V. Öz Kaynaklar A. Ödenmiş Sermaye B. Sermaye Yedekleri C. Kâr Yedekleri F. Kâr-Zarara Aktarılamayan Kapsamlı Gelirler (Giderler) G. Kâr-Zarara Aktarılabilen Kapsamlı Gelirler(Giderler) H. Geçmiş Yıllar Kârları İ. Geçmiş Yıllar Zararları (-) J. Dönem Net Kârı (Zararı)
Aktif (Varlıklar) Toplamı	Öz Kaynaklar Toplamı
	Pasif (Kaynaklar) Toplamı

4. Gelir Tablosu İle İlgili Açıklama ve Özet Gelir Tablosu Format Önerileri

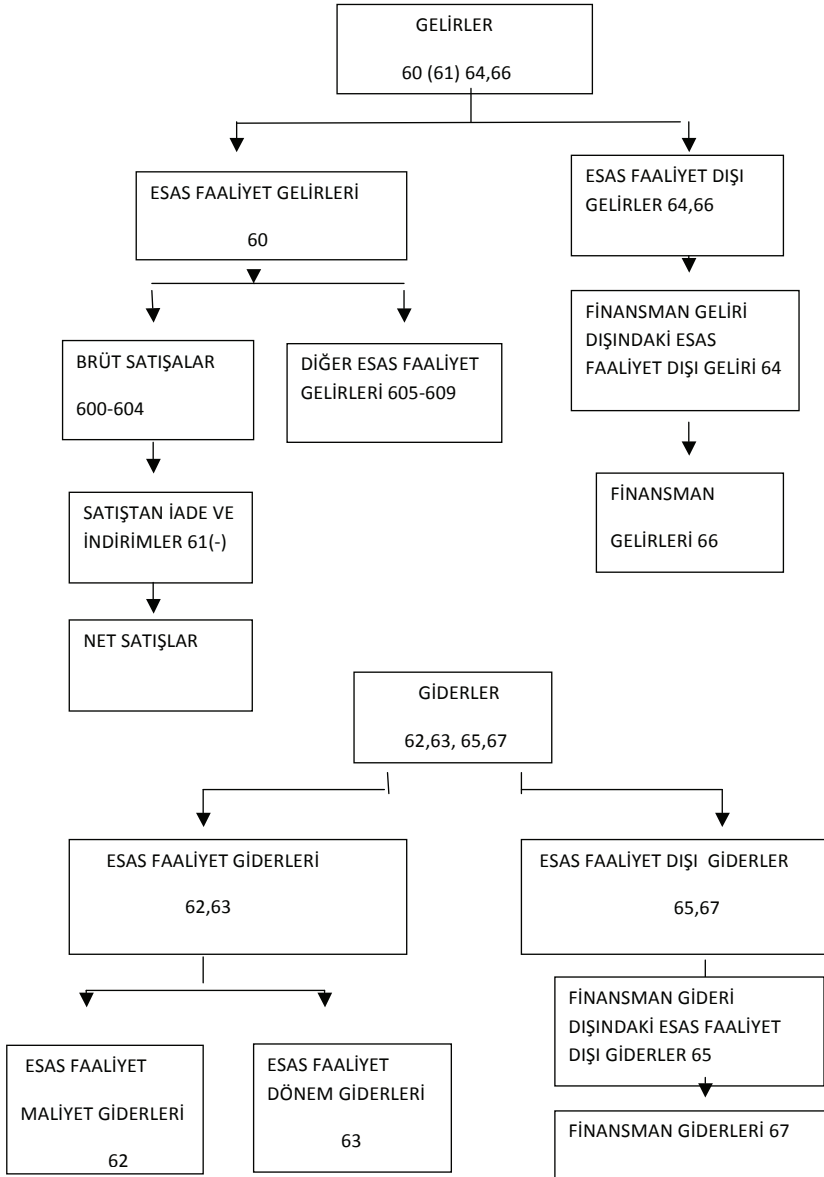
4.1. Gelir Tablosu İle İlgili Açıklama

Bilindiği gibi bugünkü sistemden önce KİT'lerde uygulanan gelir tablosunda Gelirler ve giderler **Faaliyet ve Faaliyet** dışı oluşları kriterlerine göre sınıflandırılmıştı. Ülkemizde bu gün uygulanan THP gelir tablosundaki gelir ve giderler **Olağan ve Olağan Dışı** olma kriterine göre sınıflandırılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre gelirlerin ve giderlerin nasıl sınıflandırılacağı açık bir şekilde ifade edilmemişse de bize göre, **Faaliyet ve Faaliyet Dışı (Esas faaliyet ve Esas Faaliyet Dışı)** olma kriterine göre sı-

nıflandırılmıştır. Nedeni, sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerin bir kriter olarak gelir tablosunda kullanılmasının çoğu işletmelerde mevcut olmayan bir durumun esas alınması gibi hatalı bir uygulamanın yapılması ve **olağan ve olağandışı** olma kriterinin de standartlarda yasaklanmış bulunmasıdır.

Bu açıklamaya göre, gelirlerin ve giderlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre sınıflandırılması şöyle olacaktır:



Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, gelir tablosunda kapsamlı gelirlerin(Giderlerin) de yer alması istenmektedir. Bir sınıflandırma kriteri olmasa da Gelir Tablosunda **Sürdürülen ve Durdurulan Faaliyetler** söz konusu olmaktadır. Gelir tablosunda hisse başına karında yer alması standartların gereğidir.

4.1. Fonksiyon Esaslı Gelir Tablosu Format Önerileri

Bu günkü uygulamaya da bağlı kalarak Durdurulan Faaliyetin olmadığı ve Durdurulan Faaliyetin Olduğu durumlarına göre fonksiyon esasına göre gelir tablosu format önerilerimiz aşağıdadır.

4.1.a Durdurulan Faaliyetin Olmaması Durumunda Kapsamlı Gelir Tablosu Format Önerisi- Özet

	Dipnot .Ref	Cari	Önceki
A. BRÜT SATIŞLAR			
B. SATIŞTAN İADE VE İNDİRİMLER(-)			
C. NET SATIŞLAR (A-B)			
D. ESAS FAALİYET MALİYET GİDERLERİ (-)			
I.ESAS FAALİYET SATIŞ KARI (C-D)			
E. DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
F. ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ(-)			
II. ESAS FAALİYET KARI (ZARARI) (1+ E-F)			
G. ESAS FAALİYET DIŞI GELİR VE KARLAR (FİNANSMAN GELİRLERİ HARİÇ)			
H. ESAS FAALİYET DIŞI GİDER VE ZARARLAR (FİNANSMAN. GİDERLERİ HARİÇ)			
I. FİNANSMAN GELİRLERİ			
J FİNANSMAN GİDERLERİ (-)			
III. DÖNEM KARI (ZARARI)			
K. DÖNEM KARI VERGİ GİDERİ (-)			
IV.DÖNEM NET KARI (ZARARI) (III-K)			
L. KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)			
M. KAPSAMLI GELİRLER VERGİ ETKİSİ +- V. DÖNEMİN NET KAPSAMLI KARI (ZARARI) (L + -M)			
VI. DÖNEMİN TOPLAM KAPSAMLI NET KARI (ZARARI) (IV +V)			
Hisse Başına Dönem Net Karı (Zararı)			
Hisse Başına Kapsamlı Net Karı(Zararı)			
Hisse Başına Sulandırılmış Dönem Net Karı (Zararı)			
Hisse Başına Sulandırılmış Kapsamlı Kar (Zarar)			

Tablo 2.1.b.Durdurulan Faaliyetin Olması Durumunda Kapsamlı Gelir Tablosu Format Önerisi - Özet

	Dipnot Ref.	Cari	Önceki
<p>A. BRÜT SATIŞLAR</p> <p>B. SATIŞTAN İADE VE İNDİRİMLER(-)</p> <p>C. NET SATIŞLAR (A-B)</p> <p>D. ESAS FAALİYET MALİYET GİDERLERİ (-)</p> <p>I.ESAS FAALİYET SATIŞ KARI (C-D)</p> <p>E. DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİ</p> <p>F. ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ(-)</p> <p>II. ESAS FAALİYET KARI (ZARARI) (1+ E-F)</p> <p>G. ESAS FAALİYET DIŞI GELİR VE KARLAR (FİNANSMAN GELİRLERİ HARİÇ)</p> <p>H. ESAS FAALİYET DIŞI GİDER VE ZARARLAR (FİNAN. GİDERLERİ HARİÇ)</p> <p>I. FİNANSMAN GELİRLERİ</p> <p>J FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</p> <p>III. DÖNEMİN SÜRDÜRÜLEN FAALİYET KARI (ZARARI)</p> <p>K. SÜRDÜRÜLEN FAALİYET VERGİ GİDERİ (-)</p> <p>IV.DÖNEMİN SÜRDÜRÜLEN FAALİYET NET KARI (ZARARI)(III-K)</p> <p>L. DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KÂRLARI</p> <p>M. DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI (-)</p> <p>V DÖNEMİN DURDURULAN FAALİYET KÂRI (ZARARI)</p> <p>N. DURDURULAN FAALİYET VERGİ GİDERİ (-)</p> <p>VI. DÖNEMİN DURDURULAN FAALİYET NET KÂRI (ZARARI)</p> <p>VII. DÖNEMİN TOPLAM NET KARI (ZARARI) (IV +VI)</p> <p>O. KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)</p> <p>P. KAPSAMLI GELİRLER VERGİ ETKİSİ +-</p> <p>VIII. DÖNEMİN NET KAPSAMLI KARI (ZARARI) O + -P</p> <p>XV. DÖNEMİN TOPLAM VE KAPSAMLI NET KAR (ZARARI) (VII +VIII)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hisse Başına Dönem Net Karı (Zarar) • Hisse Başına Kapsamlı Net Karı(Zararı) • Hisse Başına Sulandırılmış Dönem Net Karı (Zararı) • Hisse Başına Sulandırılmış Kapsamlı Kar (Zarar) 			

4.2.Çeşit Esasına Göre Özet Gelir Tablosu Format Önerisi (Tek Tablo Şeklinde)

Taslakta **Fonksiyon Esasına** göre gelir tablosu formatı esas alınmış, **çeşit esasına** göre gelir tablosu formatına yer verilmemiştir. Bu uygulama, Türkiye Muhasebe Standardı 1- Finansal Tabloların sunuluş standardı açısından eleştirilere neden olabilir. Bize göre yapılacak işlem **Fonksiyon ve Çeşit esasına** göre Gelir Tablosu Formatlarının Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenmesi ve hangi tür işletmelerde hangi formatın uygulanmasının tercih edileceğinin vurgulanmasıdır. Fonksiyon esasına göre gelir tablosu formatından daha kolay hazırlanabilen küçük işletmelere ve hizmet işletmelerine daha uygun olan **çeşit esasına göre** gelir tablosu format önerilerimiz durdurulan faaliyetin olmaması ve olması durumlarına göre şöyledir:

4.2.a. Durdurulan Faaliyetin Olmaması Durumunda Çeşit Esasına Göre Gelir Tablosu Format Önerisi (Tek Tablo Şeklinde)-ÖZET

	Dipnot Ref.	Cari	Önceki
A. GELİRLER			
1.NET SATIŞLAR			
2.DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
3.ESAS FAALİYET DIŞI GELİR VE KARLAR (FİNANSMAN GELİRLERİ HARİÇ)			
4.FİNANSMAN GELİRLERİ			
B.GİDERLER			
0.HAMMADDE VE MALZEME GİDERLERİ			
1.İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİ			
2. MEMUR ÜCRET GİDERLERİ			
3. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER			
4.ÇEŞİTLİ GİDERLER			
5.VERGİ RESİM HARÇ GİDERLERİ			
6.AMORTİSMAN GİDERLERİ			
7. FİNANSMAN GİDERLERİ KARŞILIK GİDERLERİ			
8. KARŞILIK GİDERLERİ			
9. STOK DEĞİŞİMLERİ			
I.DÖNEM KARI (ZARARI) A-B			
C.DÖNEM KARI VERGİ GİDERİ			
II.DÖNEM NET KARI (ZARARI) (I-C)			
D. KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)			
E. KAPSAMLI GELİRLER VERGİ ETKİSİ +/-			
III. DÖNEMİN NET KAPSAMLI KARI (ZARARI) (D+-E)			

IV DÖNEMİN TOPLAM KAPSAMLI NET KARI (ZARARI) (II+III) Hisse Başına Dönem Net Kar (Zararı) Hisse Başına Sulandırılmış Dönem Net Kar (Zararı) Hisse Başına Kapsamlı Net Kar (Zararı) Hisse Başına Sulandırılmış Kapsamlı Kar (Zararı)			
---	--	--	--

4.2.b. Durdurulan Faaliyetin Olması Durumunda Çeşit Esasına Göre Gelir Tablosu Format Önerisi (Tek Tablo Şeklinde)-ÖZET

	Dipnot Ref	Cari	Önceki
A. GELİRLER			
1.NET SATIŞLAR			
2.DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
3.ESAS FAALİYET DIŞI GELİR VE KARLAR (FİNANSMAN GELİRLERİ HARİÇ)			
4.FİNANSMAN GELİRLERİ			
B.GİDERLER			
0.HAMMADDE VE MALZEME GİDERLERİ			
1.İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ			
2. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ			
3. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER			
4.ÇEŞİTLİ GİDERLER			
5.VERGİ RESİM HARÇ GİDERLERİ			
6.AMORTİSMAN GİDERLERİ			
7. FİNANSMAN GİDERLERİ			
8. KARŞILIK GİDERLERİ			
9. STOK DEĞİŞİMLERİ+ -			
I.DÖNEMİN SÜRDÜRÜLEN FAALİYET KARI(ZARARI) A-B			
C.DÖNEMİN SÜRDÜRÜLEN FAALİYET VERGİ GİDERİ(-)			
II.DÖNEMİN SÜRDÜRÜLEN FAALİYET NET KARI (ZARARI) (I-C)			
D.DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KARLARI			
E.DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI			
III.DÖNEMİN DURDURULAN FAALİYET KARI (ZARARI) D-E			
G.DURDURULAN FAALİYET VERGİ GİDERİ ()			
IV. DÖNEMİN DURDURULAN FAALİYET NET KARI (ZARARI) (III- G)			
V. DÖNEMİN TOPLAM NET KARI (ZARARI) (II+IV)			
H. KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)			

I. KAPSAMLI GELİRLER VERGİ ETKİSİ +/- VI. DÖNEMİN NET KAPSAMLI KARI (ZARARI) (H+-I) VII. DÖNEMİN TOPLAM VE KAPSAMLI NET KAR (ZARARI) (V+VI) <i>Hisse Başına Dönem Net Kar (Zararı)</i> Hisse Başına Sulandırılmış Dönem Net Kar(Zararı) Hisse Başına Kapsamlı Net Kar(Zararı) Hisse Başına Sulandırılmış Kapsamlı Kar (Zararı)			
---	--	--	--

5.Nakit Akış Tablosu İle İlgili Açıklama ve Nakit Akış Tablosu Format Önerileri

5.1. Nakit Akış Tablosu İle İlgili Açıklama

Bilindiği gibi kapsamı en dar olmasına rağmen düzenlenmesi en zor olan tablo Nakit Akış Tablosudur. Taslakta **Direkt yöntem**e göre Nakit Akış Tablosu formatı esas alınmış ve **Endirekt** yöntem e göre düzenlenen Nakit Akış Tablosuna yer verilmemiştir. Nakit Akış Tablosunda da hem direkt yöntem e hem de endirekt yöntem e göre belirlenen formatların yer alması ve bunlardan hangi türünün hangi işletmelerce kullanılmasının tercih edilmesinin Taslakta yer alması uygun olur kanaatindeyiz. Direkt yöntem e göre düzenlenen Nakit Akış Tablosunun Taslaktaki tabloya göre iyi tarafı bize göre ifadelerin sadeleştirilmiş olması ve daha doyurucu bilgileri kapsamasıdır.

5.2. Nakit Akış Format Önerileri

5.2.1.Direkt Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu Format Önerileri

Direkt yöntem e göre Nakit Akış Tabloları Format önerileri Durdurulan faaliyetin olmaması ve olması durumların göre aşağıda verilmiştir.

5.2.1.a Durdurulan Faaliyetin Olmaması Durumunda Direkt Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu Format Önerisi

	Dipnot Ref	Cari	Önceki
A. İŞLETME FAALİYETİ NAKİT AKIŞI (+-)			
A.1 GELİR TABLOSU KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+-)			
1. Esas Faaliyet Gelirlerinden Nakit Girişi (+)			
a) Satışlardan Nakit Girişi (+)			
b) Diğer Esas Faaliyet Gelirlerden Nakit Girişi (+)			
2. Esas Faaliyet Giderlerinden Nakit Çıkışı (-)			
a) Esas Faaliyet Maliyet Giderlerinden Nakit Çıkışı (+)			
b) Esas Faaliyet Dönem Giderlerinden Nakit Çıkışı (+)			

<p>I. Esas Faaliyet İşlemlerinden Nakit Akışı (1-2)</p> <p>3. Esas Faaliyet Dışı Gelir ve Karlardan Nakit Girişi (Finansman Gelirleri Hariç) (+)</p> <p>4. Finansman Gelirlerinden Nakit Girişi (+)</p> <p>5. Esas Faaliyet Dışı Gider ve Zararlardan Nakit Çıkışı(Finansman gideri hariç) (-)</p> <p>6. Finansman Giderlerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>II. Esas Faaliyet Dışı İşlemlerden Nakit Akışı (3+4- 5-6)</p> <p>A.2. BİLANÇO KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+-)</p> <p>7. Bilanço Kaynaklı Nakit Girişi (+)</p> <p>a)Varlık Azalışlarından Nakit Girişi (+)</p> <p>b)Yabancı Kaynak Artışlarından Nakit Girişi (+)</p> <p>8 Bilanço Kaynaklı Nakit Çıkışı (-)</p> <p>a) Varlık Artışlarından Nakit Çıkışı (-)</p> <p>b) Yabancı Kaynak Azalışlarından Nakit Çıkışı (-)</p> <p>9. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>a) Önceki Dönem Karından Ödenen vergiler (-)</p> <p>b) Cari Dönem Karından Ödenen i Vergiler(-)</p> <p>III. Bilanço İşlemlerinden Nakit Akışı (7-8-9)</p> <p>İşletme Faaliyeti Net Nakit Akışı (I+-II+-III)</p> <p>B. YATIRIM FAALİYETİ NAKİT AKIŞI (+-)</p> <p>1.Yatırım Faaliyeti Nakit Girişi(+)</p> <p>a) Mali Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>b) Canlı Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>c) Maddi Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>d) Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>e) Özel Tükenmeye Tabi Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>g) Verilen Avans ve Kredi Tahsilâtından Nakit Girişi (+)</p> <p>h) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Girişi (+)</p> <p>2. Yatırım Faaliyeti Nakit Çıkışı (-)</p> <p>a) Mali Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>b) Canlı Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>c) Maddi Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>d) Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>e)Özel Tükenmeye Tabi Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>g) Verilen Avans ve Kredilerden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>h) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>C.FİNANSMAN FAALİYETİ NAKİT AKIŞI</p> <p>1.Finansman faaliyeti Nakit Girişi (+)</p>			
---	--	--	--

<p>a) Kısa Vadeli Finansal (Mali) Borçlardan Nakit Girişi (+)</p> <p>b) Uzun Vadeli Finansal (Mali) Borçlardan Nakit Girişi (+)</p> <p>(c) Sermaye Artışından Nakit Girişi (+)</p> <p>(d) Hisse Senedi İhraç Primi Artışından Nakit Girişi (+)</p> <p>(e) Diğer Finansman Faaliyetinden Nakit Girişi (+)</p> <p>2. Finansman Faaliyeti Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(a) Kısa Vadeli Finansal Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı(-)</p> <p>(b) Uzun Vadeli Finansal Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı(-)</p> <p>(c) Sermaye Azalışından Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(d) Temettü Ödemelerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(e) Diğer Finansman Faaliyetinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>D. YABANCI PARALI İŞLEMLERİN NAKİT AKIŞINA ETKİSİ (+), (-)</p> <p>E. DÖNEM İÇİ NAKİT AKIŞI (A+B+C+D)</p> <p>F. DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</p> <p>G. DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU(E+F)</p>			
--	--	--	--

5.2.1.a Durdurulan Faaliyetin Olması Durumunda Direkt Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu Format Önerisi

	Dipnot Ref	Cari	Önceki
<p>A. İŞLETME FAALİYETİ NAKİT AKIŞI(+/-)</p> <p>A.1 GELİR TABLOSU KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+-)</p> <p>1. Esas Faaliyet Gelirlerinden Nakit Girişi (+)</p> <p>a) Satışlardan Nakit Girişi (+)</p> <p>b) Diğer Esas Faaliyet Gelirlerden Nakit Girişi (+)</p> <p>2. Esas Faaliyet Giderlerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>a) Esas Faaliyet Maliyet Giderlerinden Nakit Çıkışı (+)</p> <p>b) Esas Faaliyet Dönem Giderlerinden Nakit Çıkışı (+)</p> <p>I. Esas Faaliyet İşlemlerinden Nakit Akışı (1-2)</p> <p>3. Esas Faaliyet Dışı Gelir ve Karlardan Nakit Girişi (Finansman Gelirleri Hariç) (+)</p> <p>4. Finansman Gelirlerinden Nakit Girişi (+)</p> <p>5. Esas Faaliyet Dışı Gider ve Zararlardan Nakit Çıkışı(Finansman gideri hariç) (-)</p> <p>6. Finansman Giderlerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>II. Esas Faaliyet Dışı İşlemlerden Nakit Akışı (3+4- 5-6)</p>			

<p>A.2. BİLANÇO KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+-)</p> <p>7. Bilanço Kaynaklı Nakit Girişi (+)</p> <p>a)Varlık Azalışlarından Nakit Girişi (+)</p> <p>b)Yabancı Kaynak Artışlarından Nakit Girişi (+)</p> <p>8 Bilanço Kaynaklı Nakit Çıkışı (-)</p> <p>a) Varlık Artışlarından Nakit Çıkışı (-)</p> <p>b) Yabancı Kaynak Azalışlarından Nakit Çıkışı (-)</p> <p>9. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>a) Önceki Dönem Karından Ödenen vergiler (-)</p> <p>b) Cari Dönem Karından Ödenen i Vergiler(-)</p> <p>III. Bilanço İşlemlerinden Nakit Akışı (7-8-9)</p> <p>İşletme Faaliyeti Net Nakit Akışı (I+-II+-III)</p> <p>B. YATIRIM FAALİYETİ NAKİT AKIŞI(+/-)</p> <p>1.Yatırım Faaliyeti Nakit Girişi(+)</p> <p>a) Mali Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>b) Canlı Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>c) Maddi Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>d) Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>e) Özel Tükenmeye Tabi Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>g) Verilen Avans ve Kredi Tahsilâtından Nakit Girişi (+)</p> <p>h) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Girişi (+)</p> <p>2. Yatırım Faaliyeti Nakit Çıkışı (-)</p> <p>a) Mali Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>b) Canlı Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>c) Maddi Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>d) Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>e)Özel Tükenmeye Tabi Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p>			
--	--	--	--

<p>f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>g) Verilen Avans ve Kredilerden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>h) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>C.FİNANSMAN FAALİYETİ NAKİT AKIŞI(+/-)</p> <p>1.Finansman faaliyeti Nakit Girişi (+)</p> <p>a) Kısa Vadeli Finansal (Mali) Borçlardan Nakit Girişi (+)</p> <p>b) Uzun Vadeli Finansal (Mali)Borçlardan Nakit Girişi (+)</p> <p>(c) Sermaye Artışından Nakit Girişi (+)</p> <p>(d) Hisse Senedi İhraç Primi Artışından Nakit Girişi (+)</p> <p>(e) Diğer Finansman Faaliyetinden Nakit Girişi (+)</p> <p>2. Finansman Faaliyeti Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(a) Kısa Vadeli Finansal Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı(-)</p> <p>(b) Uzun Vadeli Finansal Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı(-)</p> <p>(c) Sermaye Azalışından Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(d) Temettü Ödemelerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(e) Diğer Finansman Faaliyetinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>D. YABANCI PARALI İŞLEMLERİN NAKİT AKIŞINA ETKİSİ (+), (-)</p> <p>E. SÜRDÜRÜLEN FAALİYET KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (A+-B+-C+-D)</p> <p>F. DURDURULAN FAALİYET KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+), (-)</p> <p>1. İşletme Faaliyetinden (±)</p> <p>2. Yatırım Faaliyetinden (±)</p> <p>3. Finansman Faaliyetinden (±)</p> <p>G. DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</p> <p>H. DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU(+-F +- G)</p>			
---	--	--	--

5.2.2. Endirekt Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu Format Önerileri

Endirekt yönetime göre Nakit Akış Tablosu Format önerileri Taslakta yer almamaktadır. Nakit akış Tablosu formatlarından **Direkt Yöntem ile Endirekt Yöntem** arasındaki fark **İşletme Faaliyeti Nakit Akışında** söz konusu olur.

Nakit Akış tablosunun diğer bölümleri **Direkt Yöntemin aynısıdır.**

Endirekt Yönteme göre Nakit Akış Tablosu Format önerisinin işletme faaliyetine ait kısmı beş bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

1)Dönem Net Karı (Şahıslar ve şahıs işletmeleri için Dönem Karı).

2)Nakit Çıkışı Sağlamayan Giderler (Listesi Ek 1’de verilmiştir).

3)Nakit Girişi Sağlamayan Gelirler (Listesi Ek 2’de verilmiştir).

4)Nakit Girişini Artıran ve Nakit Çıkışını Azaltan İşletme Faaliyeti İşlemleri (Listesi Ek 3’de verilmiştir).

5)Nakit Çıkışını Artıran ve Nakit Girişini Azaltan İşletme Faaliyeti İşlemleri (Listesi Ek 4’de verilmiştir).

5.2.2.a Durdurulan Faaliyetin Olmaması Durumunda Endirekt Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu Format Önerisi

	Dipnot Ref	Cari	Önceki
A.İŞLETME FAALİYETİ NAKİT AKIŞI (+-)			
A.1. GELİR TABLOSU KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+-)			
1.Dönem Net Karı (zararı)*			
2. Nakit Çıkışı Sağlamayan Giderler (+)			
3. Nakit Girişi Sağlamayan Gelirler (-)			
A.2 BİLANÇO KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+-)			
4. Nakit Girişini Artıran ve Nakit Çıkışını Azaltan İşletme Faaliyeti İşlemleri (+-)			
a) Nakit Girişini Artıran İşlemler (+)			
b) Nakit Çıkışını Azaltan İşlemler (-)			
5. Nakit Çıkışını Artıran ve Nakit Girişini Azaltan İşletme Faaliyeti İşlemleri (+-)			
a) Nakit Çıkışını Artıran İşlemler (+)			
b) Nakit Girişini Azaltan İşlemler (-)			
B. YATIRIM FAALİYETİ NAKİT AKIŞI			
1.Yatırım Faaliyeti Nakit Girişi (+)			
a) Mali Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
b) Canlı Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
c) Maddi Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
d) Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
e) Özel Tükenmeye Tabi Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Satışından Nakit Girişi (+)			

<p>e) Özel Tükenmeye Tabi Varlık Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Satışından Nakit Girişi (+)</p> <p>g) Verilen Avans ve Kredi Tahsilâtından Nakit Girişi (+)</p> <p>h) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Girişi (+)</p> <p>2. Yatırım Faaliyeti Nakit Çıkışı (-)</p> <p>a) Mali Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>b) Canlı Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>c) Maddi Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>d) Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>e) Özel Tükenmeye Tabi Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Ediniminden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>g) Verilen Avans ve Krediler den Nakit Çıkışı (-)</p> <p>h) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>C.FİNANSMAN FAALİYETİ NAKİT AKIŞI</p> <p>1.Finansman faaliyeti Nakit Girişi (+)</p> <p>a) Kısa Vadeli Finansal (Mali) Borçlardan Nakit Girişi (+)</p> <p>b) Uzun Vadeli Finansal (Mali)Borçlardan Nakit Girişi (+)</p> <p>(c) Sermaye Artışından Nakit Girişi (+)</p> <p>(d) Hisse Senedi İhraç Prim Artışından Nakit Girişi (+)</p> <p>(e) Diğer Finansman Faaliyetinden Nakit Girişi (+)</p> <p>2. Finansman Faaliyeti Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(a) Kısa Vadeli Finansal Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı(-)</p> <p>(b) Uzun Vadeli Finansal Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı(-) (-)</p> <p>(c) Sermaye Azaltılmasından Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(d) Temettü Ödemelerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(e) Diğer Finansman Faaliyetinden Nakit Çıkışı</p> <p>D. YABANCI PARALI İŞLETMELERİN NAKİT AKIŞINA ETKİSİ (+), (-)</p> <p>D. YABANCI PARALI İŞLEMELERİN NAKİT AKIŞINA ETKİSİ (+), (-)</p> <p>E. DÖNEM İÇİ NAKİT AKIŞI (A+-B+-C+-D)</p> <p>F. DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</p> <p>G. DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU(E+F)</p>			
--	--	--	--

*Gelir vergisine tabi şahıs işletmelerinde vergiden önceki dönem karının esas alınması uygun olur

5.2.2.b Durdurulan Faaliyetin Olması Durumunda Endirekt Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu Format Önerisi

	Dipnot Ref	Cari	Önceki
A.İŞLETME FAALİYETİ NAKİT AKIŞI (+-)			
A.1. GELİR TABLOSU KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+-)			
1.Dönem Net Karı (zararı)*			
2. Nakit Çıkışı Sağlamayan Giderler (+)			
3. Nakit Girişi Sağlamayan Gelirler (-)			
A.2 BİLANÇO KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+-)			
4. Nakit Girişini Arttıran ve Nakit Çıkışını Azaltan İşletme Faaliyeti İşlemleri (+-)			
a) Nakit Girişini Arttıran İşlemler (+)			
b) Nakit Çıkışını Azaltan İşlemler (-)			
5. Nakit Çıkışını Arttıran ve Nakit Girişini Azaltan İşletme Faaliyeti İşlemleri (+-)			
a) Nakit Çıkışını Arttıran İşlemler (+)			
b) Nakit Girişini Azaltan İşlemler (-)			
B. YATIRIM FAALİYETİ NAKİT AKIŞI			
1.Yatırım Faaliyeti Nakit Girişi (+)			
a) Mali Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
b) Canlı Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
c) Maddi Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
d) Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
e) Özel Tükenmeye Tabi Varlık Satışından Nakit Girişi (+)			
f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Satışından Nakit Girişi (+)			
g) Verilen Avans ve Kredi Tahsilâtından Nakit Girişi (+)			
h) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Girişi (+)			
2. Yatırım Faaliyeti Nakit Çıkışı (-)			
a) Mali Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)			
b) Canlı Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)			
c) Maddi Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)			
d) Maddi Olmayan Duran Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)			
e) Özel Tükenmeye Tabi Varlık Ediniminden Nakit Çıkışı (-)			
f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Ediniminden Nakit Çıkışı (-)			

<p>g) Verilen Avans ve Krediler den Nakit Çıkışı (-)</p> <p>h) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>C.FİNANSMAN FAALİYETİ NAKİT AKIŞI</p> <p>1.Finansman faaliyeti Nakit Girişi (+)</p> <p>a) Kısa Vadeli Finansal (Mali) Borçlardan Nakit Girişi (+)</p> <p>b) Uzun Vadeli Finansal (Mali)Borçlardan Nakit Girişi (+)</p> <p>(c) Sermaye Artışından Nakit Girişi (+)</p> <p>(d) Hisse Senedi İhraç Prim Artışından Nakit Girişi (+)</p> <p>(e) Diğer Finansman Faaliyetinden Nakit Girişi (+)</p> <p>2. Finansman Faaliyeti Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(a) Kısa Vadeli Finansal Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı(-)</p> <p>(b) Uzun Vadeli Finansal Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı(-) (-)</p> <p>(c) Sermaye Azaltılmasından Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(d) Temettü Ödemelerinden Nakit Çıkışı (-)</p> <p>(e) Diğer Finansman Faaliyetinden Nakit Çıkışı</p> <p>D. YABANCI PARALI İŞLETMELERİN NAKİT AKIŞINA ETKİSİ (+), (-)</p> <p>E. SÜRDÜRÜLEN FAALİYET KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (A+-B+-C+-D)</p> <p>F. DURDURULAN FAALİYET KAYNAKLI NAKİT AKIŞI (+), (-)</p> <p>1. İşletme Faaliyetinden (±)</p> <p>2. Yatırım Faaliyetinden (±)</p> <p>3. Finansman Faaliyetinden (±)</p> <p>G. DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</p> <p>H. DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU(+-F +- G)</p>			
---	--	--	--

*Gelir vergisine tabi şahıs işletmelerinde vergiden önceki dönem karının esas alınması uygun olur

6. Tek Düzen Hesap Çerçevesi İle ilgili Açıklama Ve Tek Düzen Hesap Çerçevesi Önerisi

6.1. Tek Düzen Hesap Çerçevesi İle İlgili Açıklama

Taslaktaki hesap çerçevesinde cari uygulamadaki kodlamaya ilişkin sadeliğin ortadan kaldırılmasına neden olan uygulamanın yer aldığı açıklanmıştır. Bu sakıncayı ortadan kaldırmak ve ilgili standartların gereğini yerine getir-

mek amacı ile oluşturduğumuz hesap çerçevesine ilişkin özet açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

a) Varlıklara İle İlgili Açıklamalar

1. Ana gruplar ve kodlaması cari uygulama gibidir.

2. Dönen varlıklardaki yardımcı gruplar ve kodlaması genelde cari uygulama gibidir. Ancak canlı varlıklar için ayrı bir yardımcı grup (14. Grup) oluşturulmuştur. Dönen Varlıklarda Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Diğer Dönen Varlıklar, Satış Amaçlı Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyet Varlıkları grupları için, blok kod sistemi kullanılarak Mali Tabloların Sunuluş Standardı ile Uyumlama yapılmıştır.

Bu yardımcı gruplarda kısımlar **blok kod** uygulaması aşağıdadır;

12. TİCARİ ALACAKLAR

120-124 ESAS FAALİYET ALACAKLARI

125-129 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

13. DİĞER ALACAKLAR

130-134 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

135-139 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

19. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR, SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYET VARLIKLARI

190-196 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

197-199 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYET VARLIKLARI

3) Duran varlıklardaki yardımcı gruplar ve kodlaması temelde cari uygulama gibidir.

4) 11 No' menkul Kıymetlerin uzun vadeli yatırım olması nedeni ile Duran varlıklarda 21 Finansal (Mali) Duran Varlık yardımcı grubu açılmıştır. 14 Canlı varlıkların duran varlık niteliğe olan grubu için de Duran varlıklarda ayrı bir yardımcı grup (24. Grup) ilave edilmiştir.

5) Uzun vadeli Ticari Alacakların, uzun Vadeli Diğer alacakların, Maddi Olmayan Duran varlıkların, Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkuklarının, Diğer Duran Varlıklar Ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin **blok kod sistemine** göre gruplandırılması şöyle yapılmıştır.

22. UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR

220-224. ESAS FAALİYET ALACAKLARI

225-229. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

23 DİĞER ALACAKLAR

230-234 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

235-239. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260 ŞEREFİYE

261-269 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

28. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280-288 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER, GELİR TAHAKKUKLARI, ERTELENMİŞ GİDERLER VE DİĞER DÖNEM AYIRICI HESAPLAR

289 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

290-294 DİĞER DURAN VARLIKLAR

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR VE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

290-294 DİĞER DURAN VARLIKLAR

295-299 YATIRIM AMAÇLI GAYRİ MENKULLER

b) Kaynaklar İle İlgili Açıklamalar

1. Ana gruplar ve kodlaması cari uygulama gibidir.

2. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklarda Alınan Devlet Teşvik Ve Yardımları için Ayrı bir yardımcı Grup oluşturulmuştur (35. Grup)

3. Kısa Vadeli Ticari Borçlar, Kısa Vadeli Diğer Borçlar, Borç Karşılıkları, Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklarla Satış Amaçlı Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyet Borçları blok kod sistemi kullanılarak yardımcı gruplara ayrılmıştır.

4. Kısa vadeli yabancı kaynaklara ait blok kod sistemi aşağıda verilmiştir.

32 TİCARİ BORÇLAR,

320-324. ESAS FAALİYET BORÇLARI

325-329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR

33 KISA VADELİ DİĞER BORÇLAR

330-334 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

335-339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

37 BORÇ KARŞILIKLARI

370-371.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI

372-379 DİĞER BORÇ KARŞILIKLARI

39.DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR, SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYET BORÇLARI

390-395 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

396-399. SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIK VE DURDURULAN FAALİYET BORÇLARI

5) Kısa vadeli yabancı kaynaklara paralel olarak **Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklarda** da **Alınan Devlet Teşvik Ve Yardımları için ayrı bir yardımcı grup açılmıştır** (45nolu grup).

6) Uzun Vadeli Ticari Borçlar, Uzun Vadeli Diğer Borçlar, Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları, Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, Satış Amaçlı Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyet Borçları **blok kod sistemi** kullanılarak yardımcı gruplara ayrılmıştır.

7) Uzun Vadeli Yabancı Kaynak grubuna, kısa vadeli yabancı kaynak grubuna paralel olarak **yeni açılan** ve **blok kod sistemi** ile eklenen yardımcı gruplar aşağıda verilmiştir.

42 UZUN VADELİ TİCARİ BORÇLAR

420-424 ESAS FAALİYET BORÇLARI

425-429. DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43 UZUN VADELİ DİĞER BORÇLAR

430-434 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

435-439 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

48. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480-489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU (YÜKÜMLÜLÜĞÜ) DIŞINDAKİ DÖNEM AYIRICI HESAPLAR

489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU (YÜKÜMLÜLÜĞÜ)

49.DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR, SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYET BORÇLARI

490-495 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

496-499 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIK VE DURDURULAN FAALİYET BORÇLARI

8) Özkaynaklara Eklenen Kalemler

Özkaynaklarla ilgili olan yardımcı hesaplara ait kodlama ve adları temelde cari uygulama gibidir. Ancak, bu gruba **Kâr-Zarara Aktarılamayan ve Aktarılabilen Kapsamlı Gelirler**

(Giderler)(55no'lu) ile Sermaye Artış Giderleri başlıklı iki yardımcı grup (56 no'lu)yardımcı gruplar eklenmiştir.

c) Gelir Tablosu Hesapları ile ilgili açıklamalar:

Önerilen THÇ'in deki,

1. Gelir Tablosu ile ilgili ana grubun adı ve kodu cari uygulama gibidir.
2. Gelir Tablosu ile ilgili yardımcı grupların adları ve kodları temelde cari uygulamaya benzemekteyse de, bu grupların numaralarında ve adlarında cari uygulamaya göre bazı farklılıklar vardır.
3. Cari uygulamada brüt satışlar olarak yer alan ilk bölümlene önerilen Tek Düzen Hesap çerçevesinde **esas faaliyet gelirleri** olarak ifade edilmiştir.
4. Esas Faaliyet Gelirleri de kendi içinde **satış gelirleri ve diğer esas faaliyet gelirleri** olarak gruplandırılmıştır.
5. Satıştan iade ve indirimler, temelde, cari uygulama gibidir.
6. **Esas Faaliyet Dışı Gelir ve Karlar, Esas Faaliyet Gelirleri** ile Finansman Gelirleri dışında kalan tüm gelir ve karları kapsamına almaktadır.
7. Finansman Gelirleri Tek Düzen Hesap Çerçevesinde ayrı bir yardımcı grup olarak yer almaktadır.
8. Durdurulan Faaliyet Gelir ve Karları varsa, bunlar da ayrı bir yardımcı grupta gösterilecektir.
9. Giderlerin Bölümlenmesindeki ilk yardımcı grup **Esas Faaliyet Giderleridir**
10. Esas Faaliyet Giderleri de kendi içinde Esas Faaliyet Maliyet Giderleri ve Esas Faaliyet Dönem Giderleri şeklinde bölümlenmiştir.

11. Esas Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar, Esas Faaliyet Giderleri ile Finansman Giderleri dışında kalan tüm gider ve zararları kapsamına almaktadır.
12. Finansman Giderleri Tek Düzen Hesap Çerçevesinde ayrı bir yardımcı grup şeklinde yer almıştır.
13. Durdurulan faaliyetler varsa, bunara ait gelir ve karlarla, gider ve zararlar da ayrı bir yardımcı grup şeklinde yer alacaktır.
14. Kapsamlı Gelirler (Giderler) de Gelir Tablosunda ayrı bir grup altında gösterilmiştir.
15. Esas Faaliyet Gelirleri, Durdurulan Faaliyet Gelir ve Karları ile Gider ve Zararları blok kod sistemi uygulanarak yardımcı gruplar oluşturulmuştur.
16. Bu gelirlere, Durdurulan Faaliyet Gelir ve Karları ile Gider ve Zararları da blok kod sistemi ne göre şöyle sınıflandırılmıştır.

60 ESAS FAALİYET GELİRLERİ

600-604 BRÜT SATIŞLAR

605-609 DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİ

68 DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI

680-684 DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KARLARI

685-689 DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI

6.2. Tek Düzen Hesap Çerçevesi Önerisi

Önerdiğimiz T.H.Ç önerimiz ek 5 tedir.

7.Sonuç

Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Mali Tablo formatlarına ivedilikle gereksinme vardır. Bu çalışmaların kısa zamanda tamamlanıp, eğitime de başlanması gerekmektedir. Ayrıca, Mikro işletmelere ve KOBİ'lere uygun basite indirgenmiş ve kolay anlaşılabilir Tekdüzen Hesap Çerçevesine ve Finansal Tablo formatlarına gereksinme vardır. Taslak çalışmada bu konu üzerinde durulmamıştır. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Finansal Tablo formatları ile ilgili düzenlemelerin bize göre alışılan cari uygulamayı ortadan kaldırmadan ve ilgili standartların istediğini yerine getirecek bir şekilde yapılması önem arz etmektedir.

Bilanço formatında **likitide esaslı** yaklaşımın benimsenmesi, bize göre, uygun olmuştur. Ancak, kriterlerin de bu yaklaşıma uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Ülkemizde uygulanan Bilanço tipinin temelde **hesap tipi**

şeklinde düzenlenen bilanço olduğu nazara alındığında, **rapor tipi** bilanço düzenlenmesine bize göre gerek yoktur.

Konu gelir tablosu açısından ele alındığında Taslakta **Fonksiyon** esaslı gelir tablosu üzerinde durulduğu, **Çeşit** esaslı gelir tablosu formatının belirlenmediği görülmektedir. Bize göre, iki formatın da belirlenmesi ve hangi işletmelerde hangi tip formatın uygulanmasının uygun olacağına Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından önerilmesi uygun olacaktır.

Nakit Akış tablosunda da sadece **direkt yöntem** üzerinde durulmuş **en-direkt yöntem**e göre Nakit Akış Tablosu formatına Taslak çalışmada yer verilmemiştir.

Gelir Tablosunda olduğu gibi, Nakit Akış Tablosunda da bu iki yöneme ait formatların Türkiye Muhasebe Standartları kurulu tarafından belirlenmesi ve hangi işletmelerin bunlardan hangisini kullanmasının uygun olduğunun belirtilmesi yararlı olur kanaatindeyiz. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ile Bilanço, Nakit Akış Tablosu, Gelir Tablosu formatlarına ait önerileri kap samına alan bu çalışmanın ilgililere yararlı olması temel amacımızdır.

Ek 1. Nakit Çıkışı Sağlamayan Giderler (+)

1. Amortisman Giderleri(06)
2. Karşılık Giderleri (654,626 -627,373,374,375 deki artma)
3. Ertelenmiş Faiz Giderlerinin Cari Dönemde Giderleştirilen Kısmı (322,327,332,337,422,427,432,437deki azalma)
4. Peşin Ödenmiş Giderlerin Cari Dönemde Giderleştirilen Kısmı,(180 ve 280 deki azalma)
5. Ertelenmiş Giderlerin Cari Dönemde Giderleştirilen Kısmı (184 284' deki azalma)
6. Gerçeğe Uygun değer azalış Giderleri (657 deki artma)
7. Tahakkuk Kaynaklı Giderler (381,481 deki artma)
8. Duran varlık Satış Zararları (652, 655,656 deki artma)
9. Kur Farkı Zararları (676 Değerlemeden Kaynaklanan Artma)
10. Nakit Çıkışı Sağlamayan Diğer Gider ve Zararlar(628,678'deki artma ilgiliborcu artıran gider, kapsamlı giderler)
11. Dönem Karı Vergi Karşılığı (691 veya 370 deki artma)

Ek 2. Nakit Girişi Sağlamayan Gelirler (-)

1. Kapsamlı Gelirler
2. Konusu Kalmayan Karşılıklar(644 deki artama)
3. Ertelenmiş Faiz Gelirlerinin Cari Dönemde Gelir Yazılan Kısmı (122,127, 132,137,222,227,232,237'deki azalma)
4. Peşin Tahsil Edilmiş Gelirlerin Cari Dönemde Gelir Yazılan Kısmı,(380 ve 480 deki azalma)
5. Ertelenmiş Gelirlerin Cari Dönemde Gelirleştirilen Kısmı (384 ,484 deki azalma)
6. Gerçeğe Uygun Değer Artış gelirleri (647 deki azalma)
7. Tahakkuk Kaynaklı Gelirler (181,281 deki artma)
8. Duran Varlık Satış Karları (642, 646'daki artma)
9. Kur Farkı Karları (666 'daki artma)
10. Nakit Çıkışı Sağlamayan Diğer Gelir ve Karlar(605 deki artma,668 deki artma ilgili alacağı artıran giderler v.d)

Ek 3. Nakit Girişini Artıran ve Nakit Çıkışını Azaltan İşletme Faaliyeti İşlemleri (+-)

a) Nakit Girişini Artıran İşlemler (+)

1. Esas faaliyet Kaynaklı Alacak Azalışları(120,121,123 deki azalışlar)
2. Diğer Ticari Faaliyet Kaynaklı Alacak Azalışı (125 ve 225 deki azalışlar)
3. Peşin Tahsil Edilmiş Gelir Artışı (380 480 artışlar)
4. Alınan Avans Artışı (340,342,349,442,449 daki artışlar)
5. Alınan Depozito ve Teminat Artışı(326,426 daki artışlar)
6. Nakit Girişini Artıran Diğer İşlemler

b) Nakit Çıkışını Azaltan İşlemler (+)

1. Esas Faaliyet Kaynaklı Borç Artışı (320,321,420,421deki artışlar)
2. Diğer Ticari Faaliyet Kaynaklı Borç Artışı(442,449 daki artışlar)
3. Stok Azalışı(150,151,152,153,154,155,156,157'deki azalışlar)
4. Nakit Çıkışını Azaltan Diğer İşlemler

Ek 4. Nakit Çıkışını Artıran ve Nakit Girişini Azaltan İşletme Faaliyeti İşlemleri (+-)

a) Nakit Çıkışını Artıran İşlemler (-)

1. Esas Faaliyet Kaynaklı Borç Azalışı(320,321,420,421 deki azalışlar)
2. Diğer Faaliyet Kaynaklı Borç Azalışları(325,425 deki azalışlar)
3. Peşin Ödenmiş Gider Artışı (180 ve 280 deki artışları)
4. Verilen Avans Artışı(149,159,195,196 daki artışlar)
5. Verilen Depozito ve Teminat Artışı (126,226 daki artışlar)
- 6 Stok Artışı (150,151,152,153,154,155,156,157 deki artışlar)
- 7 Nakit Çıkışını Artıran Diğer İşlemler
8. Dönem karından Ödenen Vergiler ve Diğer Yasal Yükümlülükler

b) Nakit Girişini Azaltan İşlemler (-)

1. Esas Faaliyet Kaynaklı Alacak Artışı(120,121,123,220,221,223'deki artış)
2. Diğer Ticari Faaliyet Kaynaklı Alacak Artışı(125,225,deki artış)
3. Nakit Girişini Azaltan Diğer İşlemler

Ek 5) TEK DÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ ÖNERİSİ (ANA VE YARDIMCI GRUPLAR İTİBARI İLE)**A1.ANA GRUPLAR**

1. DÖNEN VARLIKLAR
- 2.DURAN VARLIKLAR
3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAK
4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK
5. ÖZKAYNAK
- 6.GELİR TABLOSU HESAPLARI
- 7.MALİYET HESAPLARI
8. YÖNETİM MUHASEBESİ HESAPLARI
- 9.NAZİM HESAPLAR

A2. ANA VE YARDIMCI GRUPLAR

- 1.DÖNEN VARLIKLAR
10. HAZIR DEĞERLER
11. MENKUL KIYMETLER
12. TİCARİ ALACAKLAR
- 120-124 ESAS FAALİYET ALACAKLARI
- 125-129 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
- 12.B DİĞER TİCARİ ALACAKLARI
- 13.DİĞER ALACAKLAR
- 130-134 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR
- 135-139 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 14 CANLI VARLIKLAR
15. STOKLAR
18. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
19. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR, SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYET VARLIKLARI
- 190-196 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

197-199 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYET VARLIKLARI

2. DURAN VARLIKLAR

21 FİNANSAL DURAN VARLIKLAR

22. UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR

220-224. ESAS FAALİYET ALACAKLARI

225-229. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

23 DİĞER ALACAKLAR

230-234 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

235-239. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

24 CANLI VARLIKLAR

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260 ŞEREFİYE

261-269 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ DURAN VARLIKLAR

28. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280-288 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER, GELİR TAHAKKUKLARI, ERTELENMİŞ GİDERLER VE DİĞER DÖNEM AYIRICI HESAPLAR

289 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

290-294 DİĞER DURAN VARLIKLAR

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR VE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

290-294 DİĞER DURAN VARLIKLAR

295-299 YATIRIM AMAÇLI GAYRİ MENKULLER

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 FİNANSAL (MALİ) BORÇLAR

31

32 TİCARİ BORÇLAR,

320-324. ESAS FAALİYET BORÇLARI

- 325-329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
- 33 KISA VADELİ DİĞER BORÇLAR
- 330-334 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR
- 335-339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
- 34 ALINAN AVANSLAR
- 35 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI
- 36 ÖDENECEK VERGİLER VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
- 37 BORÇ KARŞILIKLARI
- 370-371. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI
- 372-379 DİĞER BORÇ KARŞILIKLARI
38. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
39. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR, SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYET BORÇLARI
- 390-395 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 396-399. SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIK VE DURDURULAN FAALİYET BORÇLARI
4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 40 FİNANSAL (MALİ) BORÇLAR
- 41
- 42 UZUN VADELİ TİCARİ BORÇLAR
- 420-424 ESAS FAALİYET BORÇLARI
- 425-429. DİĞER TİCARİ BORÇLAR
- 43 UZUN VADELİ DİĞER BORÇLAR
- 430-434 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR
- 435-439 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
- 44 ALINAN AVANSLAR
- 45 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI
- 46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
- 47 BORÇ KARŞILIKLARI

48. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
- 480-489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU (YÜKÜMLÜLÜĞÜ) DIŞINDAKİ DÖNEM AYIRICI HESAPLAR
- 489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU (YÜKÜMLÜLÜĞÜ)
- 49.DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR, SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYET BORÇLARI
- 490-495 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 496-499 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIK VE DURDURULAN FAALİYET BORÇLARI
- V. ÖZ KAYNAKLAR
- 50 ÖDENMİŞ SERMAYE
- 52 SERMAYE YEDEKLERİ
- 54 KÂR YEDEKLERİ
- 55 KÂR-ZARARA AKTARILAMAYAN KAPSAMLI GELİRLER(GİDERLER)
- 56 KÂR-ZARARA AKTARILABİLEN KAPSAMLI GELİRLER(GİDERLER)
- 57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
- 58GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
- 59DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

Kaynakça

- AKDOĞAN, N. 2004 “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.6, S.3, Eylül, s.21.
- Libby, R.v e Diğerleri. 2004. Financial Accounting, Fourth Edition, Newyork
- Çiftci, Y, Eserim, A., Muhasebe Standartlarında Uluslar arası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi. , bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler.

ULUSLARARASI PAZARDA FİYATLANDIRMA STRATEJİLERİ VE MALİYET SİSTEMLERİNİN YERİ: MARMARİS TURİZM İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ*

Ali Çağlar UZUN**

Dr. Tuğba UÇMA ***

ÖZET

Küreselleşen dünyada işletmeler açısından en önemli kararların başında, fiyatlandırma kararları yer almaktadır. Ürün ve hizmetler açısından fiyatın belirlenmesi, kıtadan kıtaya, ülkeden ülkeye, çoğu zaman şehirden şehre değişmektedir. Bunun yanında, maliyet sistemi seçim kararı işletmenin fiyatlandırma kararlarında stratejik bir rol oynamaktadır. Etkin maliyet sisteminin seçilmesi, işletmelerin karar alma sürecinde maliyetlerini doğru biçimde saptayıp, bu gerçek maliyetler ışığında kendilerini olası zararlardan koruyabilecekleri seviyede fiyat belirlemelerini ya da belirli bir fiyat seviyesini korumak üzere maliyetlerini kısmak için zamanında harekete geçmelerini kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla küresel rekabette işletmelere üstünlük sağlayacak stratejik fiyatlandırma kararlarının alınması, maliyet sistemlerine dayalı etkin politikaların izlenmesiyle mümkün olduğu için, işletmelerin özellikle yeni pazarlara giriş aşamasında alacakları fiyatlandırma kararları maliyet sistemlerinin ne derece etkin analiz edildiğine ve işletildiğine bağlı olarak değişecektir (Durak ve Bulut,2006). Bu çalışmanın amacı, küresel pazarda faaliyet gösteren işletmelerde fiyatlandırma stratejilerinin seçimi ve bu stratejilerin belirlenmesi sırasında işletmelerin maliyet sistemi seçimlerinin rolünün incelenmesidir. Bu amaçla, çalışmada küresel pazarda faaliyet gösteren Marmaris'teki turizm işletmelerinin (tur operatörleri ve seyahat acentelerinin) fiyatlandırma stratejisi seçim kararları ve bu kararlarda işletmenin maliyet sistemlerinin etkisi analiz edilmiştir.

* Bu çalışma "Prof. Dr. Sabri Bektöre Anısına" isimli kitapta yayınlanmıştır.

** Muğla Üniversitesi, Öğr. Gör., caglaruzun@gmail.com

*** Muğla Üniversitesi, Öğr. Gör., ucmatugba@gmail.com

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Pazar, Fiyatlandırma Stratejileri, Maliyet Sistemleri

Jel Kodlar: M31, M41

PRICING STRATEGIES IN INTERNATIONAL MARKET AND THE LOCATION OF COST SYSTEMS: THE CASE OF MARMARIS TOURISM ENTERPRISES

ABSTRACT

In globalizing world pricing is one of the most important decision for enterprises. Price demanded for goods and services differs from continent to continent, country to country and even from city to city. Besides decision of choosing cost system plays an important part in strategic pricing decision. Choosing an efficient cost system helps enterprises to determine accurate costs and incisive price level to protect them against probable loss or to take action about reducing costs for conserving specific price level on time during decision process. Consequently taking a strategic pricing decision to outclass global competition is only possible with following efficient policies based on cost systems and particularly pricing decisions about penetrating new markets may differ from efficiency of analyzing cost systems and operating them (Durak and Bulut,2006). Accordingly the aim of this study is to examine the role of cost system choice in indicating pricing strategies for enterprises operating in international markets. For this purpose, in the study, tourism enterprises (tour operators and travel agencies) in Marmaris operating in global market will be analyzed in the context of pricing strategy selection decision and the effect of cost systems on decisions.

Keywords : International Market, Pricing Strategies, Cost Systems

Jel Codes: M31, M41

1. INTRODUCTION

Increasing competition in the international market requires the companies to be more careful about their marketing strategies and depending on this pricing decisions and the cost of the systems to be planted. Especially, while disappear of the national markets and globalization of the markets provide companies with the less production costs as a result of the technological developments, increasing potential customers and mass

production, it also brings up some disadvantages such as additional costs as a result of the new strategies for the customers with various geographical, demographical, psychological, graphical and behavioral qualifications. Nonetheless, choosing the cost systems plays an important role in the decisions of strategic pricing. Choosing the effective cost systems helps the companies to determine their costs effectively and in the light of these real costs, determine prices which protect them in case of risks or in order to maintain a certain price level, taking the action of restricting their costs on time (Durak and Bulut,2006). Therefore, since taking strategic pricing decisions, which will be advantageous for the companies in global competition, is possible with the effective policies depending on cost systems, pricing decisions of the companies before they enterprise new businesses will vary depending on how effective their cost systems are carried out and analyzed.

In this respect, the aim of this study was to determine the role of cost systems selection of the companies, which are active in global market, during the selection of pricing strategies. In accordance with the aim of the study, the pricing strategies and the cost systems of the tourism agencies (tour operators and travel agencies) in Marmaris, a district of Muğla province, which is active in international market and one of the leaders in national tourism, were analyzed.

2. THE LITERATURE REVIEW

The problems encountered in terms of pricing by the companies started to diversify with the process of globalization. Since the customers of the foreign markets have different cultural and socio – economic features, the quality and the strength of their demands and needs, in other words, their demand structures are variable; therefore, it was stated that the exporters should scrutinize the various factors of the foreign market in order to determine the price and the payment terms suitable for that market (Durak and Bulut,2006; Karafakioğlu, 2000). In this respect, the studies carried out in the literature are summarized in the table below.

Table 1. Literature Review

Researchers	Date	Scope of the Study
Kaplan	1984	He analyzed the relationship between pricing and the cost strategies of the companies.
Jain	1989	He stated the thing that should be carried out by the companies in order to standardize the pricing strategies in international markets.
Ellram	1991	In his study, he stated that the ultimate aim of the supply chain method is that providing the higher quality customer services with lower costs.
Cavusgil and Zou	1994	Their study was intended for the companies who want to maintain their leaderships in international market which they have in national market as well and determine the correct pricing strategies.
Banker and Hughes	1994	They analyzed the relationship between pricing and the cost strategies of the companies.
Salinger	1998	They tried to solve the problem that if international companies should maintain cost – based pricing or price – based costing.
Noble and Gruca	1999	They tried to determine the impact of cost systems in industrial pricing.
Hongren and et.all	2000	They examined the effects of costs systems on determining the pricing strategies.
Porter	2000	From the perspective of competition, the first aim to be achieved is to be the cost leader to be a successful company and the second one is to respond to customers faster.
Ackerman and Heinzerling	2002	They focused on cost – based approaches in determining the pricing strategies.
Cavusgil and et. All	2003	They tried to state which strategies companies should carry out in terms of export – oriented pricing.
Aaker	2005	He examined the relationship between pricing and cost strategies of the companies in terms of international marketing methods.
Stonebraker and Liao	2006	Global companies generally need the assistance of their foreign partners when they are manufacturing their goods. In this way, manufacturing with lower cost can occur and this is reflected to the customers as well. As a result of this; the better supply chain companies have, the more flexible they can react in their pricing decisions and the better prepared they are going to be for the changing conditions of the markets.
Solberg Solberg and et.all	1997 2006	They carried out an inter countries study which aimed to determine the pricing strategies of the companies which are active in international market.

References: Aaker 2005; Ackerman and Heinzerling 2002; Banker and Hughes 1994; Cavusgil and Zou 1994; Cavusgil and et. All 2003; Ellram 1991; Durak and Bulut 2006; Jain 1989; Hongren and et. All 2000; Kaplan 1984; Noble and Gruca 1999; Porter 2000; Salinger 1998; Solberg 1997; Solberg and et.all 2006; Stonebraker and Liao 2006 (Expanded From These References)

As it can be understood from the table above, the strategies of the companies which are active in international markets largely depend on the relationship between their pricing and cost systems. Moreover, the varieties of the demands and the requirements of the international markets, difficulties that can be encountered when shipping the product and choosing the correct shipping canal, plenitude of the factors that should be noticed in terms of choosing suppliers since the variety of the raw materials, technological developments, the presence of the other rivals who reached the economies of scale and additional costs to be afforded to compete with them etc. and many other factors require companies to carry out their businesses in a more complex environment compared to past. However, what is certain is that competition is carried out over product costs because the companies who act with less unit cost have become more advantageous in the market.

3. FINDINGS OF THE STUDY and EVALUATION

3.1. The Aim of the Study

The aim of this study is to determine the role of cost systems selection of the companies, which are active in global market, during the selection of pricing strategies. In accordance with the aim of the study, the pricing strategies and the cost systems of the tourism agencies (tour operators and travel agencies) in Marmaris, are analyzed.

3.2. The Scope of the Study

The scope of this study was consisted of 123 Travel Agencies and 100 Tour Operators; in total 223 tourism agencies based on the information from Provincial Tourism Office. 78 of the Travel Agencies and 85 of the Tour Operators are active in international market. Therefore, the sample size was determined based on 163 tourism agencies.

1.3. The Method of the Study

Questionnaire technique was used for data collection. Before conducting the questionnaire phase, the sample size, which is going to represent the main size of the study in a best way, had been determined. The main size of the study; 78 Travel Agency and 85 Tour Operators were decreased with random sampling method to 24 Travel Agency and 30 Tour Operators and questionnaire were conducted to them. After conducting the questionnaire, obtained data were transformed into statistical data with the help of SPSS 11.01 versioned analyze software, Frequency Distri-

bution appropriate to the aim of the study was carried out and interpretations according to the results of this test were included.

Table 2. Types of Company Activities

	Frequency	Percentage	Total Percentage
Tour Operators	24	45,9	45,9
Travel Agencies	30	54,1	100,0
Total	54	100,0	

45, 9 percent of the companies which were included in the study and are active in international market are Travel Agencies and the rest 54.1 percent are Tour Operators.

Table 3. Activity Location of the Companies

	Frequency	Percentage	Total Percentage
Only International	14	25,9	25,9
Both National and International	40	74,1	100,0
Total	54	100,0	

25.9 percent of the companies which were included in the study are active only in international market; however, 74.1 percent of them are active in both national and international market.

Table 4. The Countries Where the Companies are Active

	Frequency	Percentage	Total Percentage
England	28	51,9	51,9
Netherlands	5	9,3	61,1
Russia – Romania - Serbia	2	3,7	64,8
Finland - German	2	3,7	68,5
England – Netherlands	8	14,8	83,3
England – Russia	5	9,3	92,6
England – Finland – Germany	4	7,4	100,0
Total	54	100,0	

The companies which were included in the study were asked a question about in which country they are active and following results were obtained. 51.9 percent of the companies work largely for England and 14.8 percent of them work for both England and Netherlands. However, there are some companies which are active in Russia, Romania, Finland and Germany. At this point, when the tourist portfolio of Marmaris is considered, it can be said that the city generally hosts English tourists.

Table 5. Duration of the Activities of the Companies

	Frequency	Percent	Total Percent
Only Summer	42	77,8	77,8
Only Winter	2	3,7	81,5
Throughout the Whole Year	10	18,5	100,0
Total	54	100,0	

When the activity durations of the companies are examined, it is understood that 77.8 percent of them are active only in summer time; however, 18.5 percent of them are active throughout the whole year. Only 3.7 percent of them stated that they are active only in winter time

Table 6. Activity Year of the Companies

	Frequency	Percentage	Total Percentage
Less than 1 year	2	3,7	3,7
Between 1 – 5 years	38	70,4	74,1
Between 6 – 10 years	10	18,5	92,6
16 years and over	4	7,4	100,0
Total	54	100,0	

When the foundation years of the companies were considered, it was inferred that 70.4 percent of the companies which were included in the study have been active between 1 and 5 years and 18.5 percent of them have been active between 6 – 10 years. In this case, it is understood that almost all of the companies have been running for a good deal of year; therefore, they are not inexperienced in this sector.

Table 7. Employee Number of the Companies

	Frequency	Percentage	Total Percentage
1-10 people	22	40,7	40,7
11-20 people	26	48,1	88,9
21-50 people	5	9,3	98,1
51 people and over	1	1,9	100,0
Total	54	100,0	

In order to evaluate the size of the companies which were included in the study a question related to their employee number was asked and it was found out that 48.1 percent of them have 11 and 20 employees and 40.7 percent of them have 1 and 10 employees. However, only 1.9 percent of them have 50 and over employees. In this case, when the sizes of the companies are evaluated, it is possible to state that companies included in the

study are small and medium scaled ones. In addition to this, considering the customer portfolios of these companies, it can be inferred that they take almost the equal shares of the same market in Marmaris; therefore, there are very few companies which are dominating the market.

Table 8. Tourism Competition Description of the Companies

	Frequency	Percentage	Total Percentage
Price	50	92,6	92,6
Customer	3	5,6	98,1
Accommodation	1	1,9	100,0
Total	54	100,0	

When the companies included in the study asked to describe what the competition of the tourism sector is, 92.6 percent of them described it in a price – based way. In this case, it can be stated that the other variables such as; the number of the customers and the quality of the accommodation come after price. Competitive superiority of the companies varies depending on their costs and naturally their pricing decisions.

Table 9. Factors Effecting Pricing Decisions of Enterprises

	Frequency	Percent	Total Percent
All	20	37,0	37,0
Cost	1	1,9	38,9
Cost-Product	3	5,6	44,4
Cost- Place	3	5,6	50,0
Demand-Rival	1	1,9	51,9
Opponent-Environment	1	1,9	53,7
Cost-Place-Demand	7	13,0	66,7
Cost-Place-Rival	2	3,7	70,4
Cost-Demand-Rival	3	5,6	75,9
Rival-Law-Environment	1	1,9	77,8
Cost-Product-Place-Demand	6	11,1	88,9
Cost-Product-Place-Currency	1	1,9	90,7
Cost-Product-Rival-Vision	1	1,9	92,6
Cost-Place-Demand-Rival	2	3,7	96,3
Cost-Demand-Rival-Law	1	1,9	98,1
Rival-Law-Environment-Vision	1	1,9	100,0
Total	54	100,0	

Companies participating in this study have been asked following question: **“Which of the factor or the factors below are the factors that are effective on forming pricing decisions?”** And these factors were listed:

- Costs (constant and variable costs)

- Product (A product bought by a tourist means product package. This product package includes travel, accommodation and destination activities.)
- Location and position of the company (Distance from the sea, etc.)
- Demand
- Rivals
- Legal regulations
- Environmental factors (Terrorism, unemployment, strikes, etc.)
- Vision and Policies of the company
- Exchange rate policies
- Various features of your customer portfolio (Primarily income and other factors)

As can be seen obviously from the table above while 37% of the companies chose all of these factors, 13% chose that cost of the company, company's distance to the sea and demand of the customer are effective, 11.1% stated that in addition to the others, travel package is also effective here.

Table 10. The Primary Objectives of the Pricing Decisions of the Companies

	Frequency	Percent	Total Percent
All	24	44,4	44,4
Profit-Goal-Market	1	1,9	46,3
Customer-Continuity	2	3,7	50,0
Market-Competition-Sales	1	1,9	51,9
Sales- Reliability	3	5,6	57,4
Profit-Goal-Competition	2	3,7	61,1
Profit-Market-Reliability-Continuity	1	1,9	63,0
Continuity-Investment	1	1,9	64,8
Goal-Competition	1	1,9	66,7
Goal-Market-Competition	1	1,9	68,5
Goal-Sales-Reliability	1	1,9	70,4
Profit-Market-Continuity	1	1,9	72,2
Profit-Goal-Market	11	20,4	92,6
Profit-Market-Competition	1	1,9	94,4
Profit-Goal-Competition	1	1,9	96,3
Market-Sales-Reliability	1	1,9	98,1
Profit-Goal-Market-Competition	1	1,9	100,0
Total	54	100,0	

Companies participating in this study have been asked following question: **“Which one or the ones are the main purposes in pricing decisions?”** and the following answers were listed:

- To maximize current profits
- To achieve the intended profitability
- To achieve maximum market share
- To provide a competitive advantage
- To provide sales maximization
- To ensure the reliability of prices in terms of customers
- To ensure business continuity
- To accelerate the investment recycling time

As it can be seen obviously in Table 10, while 44.42 percent of the companies stated that they take into account all of these goals, 20.4 percent listed providing sales maximization, achieving the intended profitability, achieving maximum market share as their main purposes in pricing decisions. At this point, it can be said that increasing the level of profit is based on in pricing decisions of the companies.

Table 11. Steps in the Process of Business Pricing

	Frequency	Percent	Total Percent
Estimation of costs	25	46,3	46,3
Set the levels of demand	12	22,2	68,5
Investigation of competitors' price	2	3,7	72,2
Determining the Pricing Method	4	7,4	79,6
Basing the company states	11	20,4	100,0
Total	54	100,0	

In order to define where they started this process while the companies make pricing decisions, they were asked a question and the answers were like following. While 46.3 percent of the companies started pricing decisions predicting costs, 22.2 percent prioritized determining the level of demand, 20.4 percent based on service, distribution channel and policies related to sales efforts of the company.

Table 12. The Methods Companies Use in Pricing Decisions

	Frequency	Percent	Total Percent
Cost-Based Pricing	33	61,1	61,1
Competition based pricing	2	3,7	64,8
Cost and Demand Based	5	9,3	74,1
Cost, demand and competition based	8	14,8	88,9
Cost and Competition Based	6	11,1	100,0
Total	54	100,0	

In order to determine the methods that were used by the companies while they were making pricing decisions, companies were asked a question and their responses are like following: While 61.1 percent of the companies used cost-based pricing, the others stated that 14.8 percent used cost, demand and competition based method, 11.1 percent used cost and competition based method.

Table 13. Cost-Based Pricing Method

	Frequency	Percent	Total Percent
I use this method	2	3,7	3,7
Cost Plus Profit Procedure	43	79,6	83,3
Full Cost Basis	4	7,4	90,7
Variable Cost Basis	1	1,9	92,6
Fixed Profit Target Pricing	4	7,4	100,0
Total	54	100,0	

The companies included in the study, which were using Cost - Based Pricing Method to take pricing decisions, were asked a question to determine which sub - methods they use while using this method and the answers were as follows: While 79.6 percent used Cost Plus Profit Procedure method, 7.4 percent stated that they used Fixed Profit Target Pricing method. At this point, it can be said that companies make a cost-oriented pricing; while making this decision, they take into consider both fixed cost and variable cost.

Table 14. Competition Based Pricing Method

	Frequency	Percent	Total Percent
I don't use this method	36	66,7	66,7
Method Basis to Market Price	15	27,8	94,4
Pricing with Bidding Method	1	1,9	96,3
Pricing with Bargaining Method	2	3,7	100,0
Total	54	100,0	

The companies included in the study, which were using Competition Based Pricing Method to take pricing decisions, were asked a questions to determine which sub - methods they use while using this method and the answers were as follows: While 27.8 percent of the companies that use this method used method based on market price, 3.7 percent used pricing with bargaining method.

Table 15. Pricing Method Based on Demand

	Frequency	Percent	Total Percent
I don't use this method	42	77,8	77,8
Customer Zone Pricing	6	11,1	88,9
Type of Product Pricing	4	7,4	96,3
Place of establishment Pricing	1	1,9	98,1
Time Pricing	1	1,9	100,0
Total	54	100,0	

The companies included in the study, which were using Demand Based Pricing Method to take pricing decisions, were asked a questions to determine which sub - methods they use while using this method and the answers were as follows: 11.1 percent of the ones using this method in their companies base on Customer Zone Pricing, 7.4 percent base on Type of Product Pricing.

Table 16. Pricing Methods Used by Companies

	Frequency	Percent	Total Percent
Yes	40	74,1	74,1
No	14	25,9	100,0
Total	54	100,0	

Companies participated in this research have been asked following question: "Does your company apply just one of the pricing strategies within the time period it operates?" and 74.1 percent of the companies said "yes" to this question. In connection with this question, the reason of using multiple methods were asked and table 17 was made according to the answers.

Table 17. Why do you use multiple methods?

	Frequency	Percent	Total Percent
Ones with answer "No"	14	25,9	25,9
Change in Amount of Demand	3	2,7	29,6
Intense Competitive Environment	2	3,7	33,3
Overall Economic Situation	13	24,1	57,4
Change in Costs	22	42,6	100,0
Total	54	100,0	

As can be seen obviously from the table above, as a reason of using multiple methods in pricing decisions, while 42.6 percent consider changes in costs, 24.1 percent consider overall economic situation.

3. CONCLUSION

In addition that pricing strategy is one of the factors that determine competitiveness of the companies; it is possible to say that choosing a cost system that supports these pricing strategies is as important as the pricing strategy. Especially, companies have to renew their cost systems in order to keep up with the changing global conditions. As it can be seen from the results of empirical research above, companies don't do pricing depending on just one cost system anymore. By using multiple cost system and especially taking advantage of managerial accounting techniques, they try to take advantage in this compete on the global middle. In addition to this, companies use multiple methods instead of adopting just one pricing method. So, they try to harden between both pricing and cost systems. Namely, with the results of the applications carried out, it is possible to say that companies make both cost – based pricing and price – based costing at the same time.

4. REFERENCES

- Aaker, D.A. 2005. Strategic Market Management, 7th. Ed., John Wiley and Sons.
- Ackerman Frank and Lisa Heinzerling .2002. "Pricing the Priceless: Cost-Benefit Analysis of Environmental Protection", University of Pennsylvania Law Review, Vol. 150, No. 5, May, pp. 1553-1584.
- Banker, Rajiv D. and John S. Hughes. 1994. "Product Costing and Pricing", The Accounting Review, Vol. 69, No. 3 (July), pp. 479-494.
- Çavuşgil, S.T., Chan, K., Zhang, C. 2003. "Strategic Orientations in Export Pricing: A Clustering Approach to Create Firm Taxonomies", Journal of International Marketing, Volume: 11 (1), pp. 47-72.
- Çavuşgil, S.T., and Zou S. 1994."Marketing strategy-performance relationship: an investigation of the empirical link in export market ventures", The Journal of Marketing, Vol. 58, No. 1 (Jan.), pp. 1-21.
- Durak, M. Gürol ve Z. Atıl Bulut. 2006. "Küresel Pazarda Fiyatlandırma Stratejileri ve Maliyet Sistemi İlişkisi: Bir Türk İşletmesi Örneği", GOÜ İİBF İşletme Bölümü, 5. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, 15 – 17 Haziran 2006, Tokat, syf. 452 – 461.

Ellram, L. M. 1991 "Supply Chain Management: The Industrial Perspective", International Journal of Distribution and Logistics, Number: 21(1), 13 – 22.

Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M. 2000. Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice Hall International Inc..

Jain, Subhash C. 1989. "Standardization of International Marketing Strategy: Some Research Hypotheses", The Journal of Marketing, Vol. 53, No. 1 (Jan.), pp. 70-79.

Kaplan, R. S .1984."Yesterday's Accounting Undermines Production", Harvard Business Review, Volume: 62 (4), pp.95 – 101.

Karafakioğlu, M. 2000. Uluslararası Pazarlama Yönetimi Teori Uygulama ve Örnek Olaylar , Beta Yayın, İstanbul.

Noble, P.M., Gruca, T.S. 1999. "Industrial Pricing: Theory and Managerial Practice", Marketing Science, Volume: 18 (3), pp. 43-454.

Porter, M., 2000 Rekabet Stratejisi, Sistem Yayıncılık, İstanbul.

Salinger, M. A. 1998. "Regulating Prices to Equal Forward-Looking Costs: Cost-Based Prices or Price-Based Costs?", Journal of Regulatory Economics, Volume: 14, Number: 2, pp. 149-164.

Solberg, C.A. 1997 "A Framework for Strategy Analysis in Globalizing Markets", Journal of International Marketing, Volume: 5 (1), pp. 9-30.

Solberg, C.A., Stottinger, B., Yaprak, A. 2006. "A Taxonomy of the Pricing Practices Exporting Firms: Evidence from Austria, Norway and The United States", Journal of International Marketing, Volume: 14 (1), pp. 23-48.

Stonebraker, P. W., Liao, T. 2006 "Supply Chain Integration: Exploring Product and Environmental Contingencies", Supply Chain Management: An International Journal, Volume: 11(1), pp. 34 – 43.

İFLASIN ERTELENMESİ DURUMUNDA ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASININ V.U.K. VE TMS AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Muhammet BEZİRCİ*

ÖZET

Globalleşen dünya, ekonomilerin birbirleri ile olan etkileşimini artırmıştır. Özellikle ekonomik alanda meydana gelen olumsuz gelişmeler artan bir etki ile duyarlı ekonomilerde daha büyük hissedilmektedir. 2008 küresel kriz neticesinde gelişmekte olan ülkelerin makro düzeydeki etkilenmelerinin etkisi mikro düzeyde çok hızlı bir şekilde hissedilmiştir. Türkiye’de 2001 krizinden kaynaklanan olumsuzluğun firmalar açısından etkisi henüz aşılmakta iken 2008 küresel krizin ortaya çıkması firmalar için iflası kaçınılmaz bir son haline getirebilmektedir. Ekonomilerde firmaların faaliyetine devam etmelerinin sağlanması için ülkeler tarafından iflas erteleme kararı gibi yasal düzenlemeler ile bu olumsuzlukların ötelenmesi amaçlanmaktadır. Ancak bu tür yasal düzenlemeler ile mevcut muhasebe uygulamaları bazen uyumsuzlaşabilmektedir. Bu çalışmanın amacı, bir muhasebe uygulaması olan şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasının iflasın ertelenmesi durumunda mümkün olup olmayacağını, Vergi Usul Kanunu ve TMS açısından karşılaştırılmalı olarak incelemek ve değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: İflas erteleme, şüpheli ticari alacak, karşılık ayırma.

Jel Kodlar: M41, M48

* SMMM, Yrd. Doç. Dr. Selçuk Üniversitesi Akören Ali Rıza Ercan MYO. mbezirci@selcuk.edu.tr

ASSESSMENT OF PROVISIONS FOR DOUBTFUL TRADE RECEIVABLES IN CASE OF THE POSTPONEMENT OF BANKRUPTCY WITH RESPECT TO THE TAX PROCEDURAL LAW (TPL) AND TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TAS)

SUMMARY

The globalizing world increased the interactions between economies. Especially negative economic developments are felt heavier in sensitive economies with an ever-increasing impact. Macro-level influences of the 2008 global crisis on developing countries are felt very rapidly at the micro-level. The eruption of the 2008 crisis at a time the negative impacts of the 2001 crisis could not yet be overcome by firms in Turkey renders bankruptcy an inevitable ending for some firms. It is aimed in economies to enable firms to survive and operate by deferring negativities through legal regulations like postponement of bankruptcy. However, sometimes such legal regulations and existing accounting practices might not comply with one another. The aim of this study is to comparatively examine and assess the possibility of provisions for doubtful trade receivables, which is an accounting practice, in case of the postponement of bankruptcy with respect to the Tax Procedural Law and Turkish Accounting Standards (TAS).

Keywords: Postponement of bankruptcy, doubtful trade receivables, provision.

Jel Codes: M41, M48

1.GİRİŞ

İşletmeler sonsuz süre ile yaşacakları varsayımı ile ve kar elde etmek amacı ile kurulurlar. Ancak bu sonsuz süre kavramı globalleşen dünyada pek çok etkenden dolayı soyut kalmaktadır. Bu etkenlerin başında ise ülkesel ve küresel krizler gelmektedir. Türkiye’de 2001 yılında yaşanan kriz her ne kadar siyasi içerikli olup bankaların yoğun etkilenmesine sebep olmuş ise de firmaların ticari hayatları içerisinde bankalar ile olan kredi ve mevduat gibi banka ürünleri temelli ilişkilerinden dolayı firmaların da doğrudan ve dolaylı olarak etkilenmelerine neden olmuştur. Firmalar kriz dönemlerinde mikro düzeyde çeşitli önlemler almışlar ve özellikle mevcut pozisyonlarını koruma eğilimi seçmişlerdir. Ancak krizin artan ivmesi ve makro önlemlerin yetersiz kalması durumunda firmalar son çare olarak iflas yolunu seçmektedirler. Ülke ekonomilerinin vazgeçilmez bileşenleri olan firmaların, bu şekilde iflas kararı alması özellikle gelişmekte olan ülkelerin gelişme sürecinin negatif olarak yön değiştirmesine neden olacaktır. Bu

bağlamda hükümetler özellikle kriz dönemlerinde firmaların olumlu çabalarına destek sağlamak için çeşitli yasal ve yapısal düzenlemelere gitmekte ve bir çıkış yolu sunmaktadır. Genelde vergisel teşvikler, vergi indirimleri, istisnalar, muafiyetler gibi enstrümanlar firmaların buldukları ekonomik dar boğazdan kurtulmalarına yardımcı olmaktadır. Ancak firma tarafından gösterilen iyi niyetli ve olumlu bütün çabalara rağmen iflasın kaçınılmaz olduğu durumlarda kanun koyucu, firmalara son bir yardım niteliğinde olan iflas erteleme müessesini getirmiştir.

Firmanın faaliyet alanı içinde gerçekleştirilen eylemleri sonucunda alacakların tahsil edilememesi, borçların ödenememesi, likitide yönetiminin sağlanamaması gibi nedenlerle ortaya çıkan iflas durumunda iyi niyetli ve gerekli şartları sağlayan firmalara kanun koyucu iflasın ertelenmesi imkânını sağlamaktadır. Ancak iflas şartlarını sağlayan bir firmanın borçlarını ödeyememesinden dolayı buna bağlı olarak alacaklı açısından şüpheli ticari alacak karşılığının ayrılıp ayrılmayacağı uygulamada halen tereddütlü bir konudur.

Bu çalışmada iflasın ertelenmesi müessesesinin hukuki olarak bir değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasının iflas erteleme kararı altında mümkün olup olamayacağı hem VUK hem de TMS-12ve TMS-37 açısından karşılaştırılmalı olarak değerlendirilecektir.

2. TÜRKİYE'DE İFLAS ERTELEME MÜESSESİ

İflas erteleme müessesesi, Türk Hukuk Sisteminde temel olarak Türk Ticaret Kanununda ve İcra ve İflas Kanununda düzenlenmiştir. Ancak temel olarak iflasın ertelenmesi müessesesi Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiş ve yaşanan 2001 ekonomik krizden sonra 2003 ve 2004 yıllarında yapılan İcra ve İflas Kanunundaki bazı yasal düzenlemeler ile de bu müessesenin ekonomik ve ticari hayattaki işlevselliği artırılmıştır.

İflas erteleme, iflas öncesi işletmeye tanınan son bir hareket alanı olarak tanımlanmakta ve tıpkı düşen bir kişinin ayağa kalkmasına yardım edilmesi şeklinde mali açıdan işletmenin hayatta kalması için son bir şans verilmesidir (Küçük, 2009, 39).

Yargıtay 19. dairesinin vermiş olduğu bir karar içeriğinde iflas erteleme amacını şu şekilde ifade edilmektedir; erteleme süresinde şirkete ait aktiflerin korunarak çalıştırılması ve böylece borçların azaltılmasıdır. Bu sayede şirketin durumunun daha da ağırlaşması önlenmekte ve alacakların korunmasına öncelik tanınmaktadır (Uzay, 2008, 42).

Türkiye’de halen yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) açısından iflas erteleme kararı 324. maddede düzenlenmekte iken 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6012 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda ise iflas erteleme müessesesi 375, 376 ve 377 maddelerde düzenlenmiştir.

6762 sayılı TTK açısından iflas erteleme müessesesi 324. maddesinde *“Son yıllık bilançodan esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisi derhal toplanarak durumu umumi heyete bildirir. Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim eder. Esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, umumi heyet bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Şirketin aktifleri şirket alacaklarının alacaklarını karşılamaya yetmediği takdirde idare meclisi bu durumu derhal mahkemeye bildirmeye mecburdur. Mahkeme bu takdirde şirketin iflasına hükmeder. Şu kadar ki; şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme iflas kararını tehir edebilir. Bu halde mahkeme, envanter tanzimi veya bir yedemin tayini gibi şirket mallarının muhafazası için lüzumlu tedbirleri alır”* şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıdaki kanunun lafzi ifadesinden de anlaşılacağı üzere şirketlerin kötüye giden durumlarının iyileşmesinin mümkün olabileceği ihtimali üzerine idare meclisi veya alacaklıların talebi üzerine mahkeme tarafından iflas kararının ertelenebileceği ifade edilmektedir.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6012 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ise iflas erteleme müessesesinin uygulanması açısından İcra ve İflas Kanuna atf yapılmış olmakla birlikte 375. maddesinde ilgili koşulların oluşması halinde iflas erteleme için mahkemeye müracaatın yönetim kurulu tarafından yapılacağı ve bunun vazgeçilmez görev ve yetkisi olduğunu hükme bağlanmıştır. 376. maddede sermayenin kaybı ve borca batık olma durumunda çağrı ve bildirim yükümü, 377. maddede ise iflasın ertelenmesi ile ilgili hükümler yer almakta olup ilgili kanun metni şöyledir:

a) Çağrı ve bildirim yükümü

MADDE 376-(1) *Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim*

kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem demuhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkarttırıp denetçiye verir. Denetçi bu ara bilanço, en çok yedi iş günü içinde inceler ve değerlendirmeleri ile önerilerini bir rapor hâlinde yönetim kuruluna sunar. Önerilerde 378 inci maddede düzenlenen erken teşhis komitesinin önerilerinin de dikkate alınması şarttır. Rapordan, aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister; meğerki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemeye atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru iflas bildirimini kabul olunur.

b) İflasın ertelenmesi

MADDE 377- (1) Yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni nakit sermaye konulması dâhil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Bu hâlde İcra ve İflas Kanununun 179 ilâ 179/b maddeleri uygulanır.

Yukarıdaki kanun maddelerinde 6762 sayılı TTK'dan farklı olarak daha açıklayıcı hükümler yer almakta 6012 sayılı kanunda kül halinde yer almakta olan iflas erteleme müessesinin bölümler halinde anlaşılır olmasına imkan sağlanmıştır. Ayrıca İcra ve İflas Kanunu'na açık bir şekilde atf yapılarak uygulamanın kolaylığı sağlanmıştır.

Uygulama açısından İcra ve İflas Kanununun 179 ve 179/b maddelerinde iflas erteleme müessesinin lafzi yorumdan sadece sermaye şirketleri ile

kooperatifler için geçerli olabileceği ifade edilmiş olup ilgili madde hükmü şöyledir:

Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin borçlarının aktifinden fazla olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye halinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflasına karar verilir. Şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir. İyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğunu gösteren bilgi ve belgelerin de mahkemeye sunulması zorunludur.

Mahkeme, gerekli görürse idare ve temsille vazifelendirilmiş kimseleri ve alacaklıları dinleyebilir. İflasın ertelenmesi talepleri öncelikle ve ivedilikle sonuçlandırılır.

İflas erteleme kararı ile borçlu şirket üzerine alacakla ilgili olarak 6183 sayılı yasa dahil hiçbir takibin yapılamayacağı zaman aşımı ve hak düşürücü sürelerin duracağı ilgili kanunun 179/b maddesinde ifade edilmiştir. Ayrıca bu maddede iflas erteleme süresinin azami 1 (bir) yıl olduğu ancak kayyımın verdiği rapora istinaden mahkeme tarafından bunun 4 (dört) yıla kadar uzatılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu maddede mükerrer bir şekilde iflas erteleme müessesesinin sadece sermaye şirketleri ve kooperatifler için geçerli olduğu ifade edilmiştir.

3. V.U.K. ve TMS AÇISINDAN ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI

Muhasebe teorisi açısından ihtiyatlılık kavramı ile eşanlı olarak değerlendirilmesi gereken karşılık kavramı değişen ekonomik koşullar ve rekabet şartları altında firmaların güvenilir ve gerçeği yansıtan mali tablolar hazırlanması açısından önem arz etmektedir.

Karşılık kavramı genel olarak aktif kalemlerde meydana gelmesi muhtemel değer kayıpları, gider ve zararları karşılamak amacıyla işletme faaliyetlerinin sonuçlarından ayrılacak olan fonlar olarak ifade edilmektedir (Çetin 2010, 410). Karşılıklar gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükler ve muhtemel zararları karşılamak için alınacak olan muhasebe önlemleri olarak ifade edilebilir (Özkan 2010, 1). Bu bağlamda karşılıkların gelecekte ortaya çıkması muhtemel bir olaydan dolayı ayrılması bunun bir koşula bağlanmasını gerekli kılmaktadır. İlgili koşulun sağlanması duru-

munda karşılık işlevi gerçekleşecek, ilgili koşulun sağlanmaması durumunda ise karşılık işlevi gerçekleşmeyecektir.

Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının yasal dayanağının belli bölümünü vergi kanunları oluşturmakla birlikte Avrupa Birliği entegrasyon sürecinde Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'ye adaptasyonu ile muhasebe uygulamaları açısından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ön plana çıkmıştır. Bu bağlamda krizlerin, rekabetin ve ekonomik değişkenliğin büyük ölçüde yaşandığı ülkemizde karşılıklar kavramının hem Vergi Kanunları hem de Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirilmesi gerekir.

Şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması ile ilgili olarak TDHP ve yasal mevzuat incelendiği zaman genel olarak aşağıdaki kurallar düzenlenmiştir (BDK 2011, 1127):

- Şüpheli ticari alacak karşılığı sadece bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından ayrılabilir.
- Şüpheli ticari alacak karşılığı ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan bir alacağın şüpheli hale gelmesi sonucu ayrılabilir. Burada alacağın ticari veya zirai faaliyetle ilgili olduğunun ispatı ise bu alacağın gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ile mümkündür (Danıştay K. 4. D. 29.03.2005).
- Alacak teminata bağlı olmamalıdır. Ancak bir kısmı teminatlı bir kısmı teminatsız olan alacaklarda teminatsız kısım net olarak belirlenebiliyorsa bu taktirde teminatsız kısım için de karşılık ayrılabilir.
- Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar içinde karşılık ayrılması mümkün değildir.

Tahsil ihtimali, şüpheli alacak ile değersiz alacağın temel ayırım noktasıdır. Bu bağlamda şüpheli ticari alacak karşılığı için V.U.K. 323. maddede 2 temel ölçüt getirilmiştir. Bu ölçütler şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilmesi için özel şart niteliği taşımaktadır. Buna göre bir alacağın şüpheli ticari alacak sayılarak şüpheli ticari alacağı karşılık ayrılabilmesi için;

- Alacağın dava ve icra safhasında bulunması gerekir,
- Yapılan protestoya veya yazı ile birden fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar.

şüpheli ticari alacak sayılır. Burada dava ve icra safhası alacağın tahsil edilebilme ihtimalinin gerçekleşmesi için bir çabadır. VUK 323. maddesinde bu

şekilde sayılan alacakların değerlendirme gününde tasarruf değeri ile pasifte bir karşılık ayrılabilmesi ifade edilmiştir. VUK 323. madde lâfzî yorumundan anlaşılacağı üzere bu karşılık ayırma bir zorunluluk değil mükellefin için tercihine bırakılmıştır.

Uygulamada dava ve icra takibine değmeyecek nitelikteki küçük alacaklar için objektif bir ölçüt bulunmamaktadır. Burada işletmenin cirosu ile makul bir orantı kurulması tercih edilmektedir. Nitekim Danıştay'ın kararları da bu şekildedir.

V.U.K. açısından yukarıdaki şekilde değerlendirilen karşılıklar, Türkiye Muhasebe Standartlarından (TMS) 37 nolu "Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar" standardına göre değerlendirildiğinde şüpheli ticari alacak karşılığı açısından V.U.K. ile büyük benzerlikler görülmektedir.

TMS-37 deki tanımlar bölümünde karşılıklar; "*Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür*" olarak ifade edilmiştir. Yine aynı standartta yer alan "*karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir*" ifadesi karşılıklar kavramını tamamlayıcı niteliktedir(TMS-37).

Standartta yer alan ifadelerin lafzi yorumundan karşılığın ayrılması, zaman ve tutar bakımından bir belirsizliğe bağlanmış olması V.U.K. ve TMS-37 açısından benzerlik göstermektedir.

Ancak şüpheli ticari alacak karşılığının vergisel boyutu ile ilgili olarak düzenlemeler TMS-37 yer almamakta sadece karşılık kavramı ile ilgili genel çerçeveye yer verilmektedir. Şüpheli ticari alacak karşılığı ile ilgili diğer bir düzenleme TMS-12 nolu "Gelir Vergisi" standardında yapılmıştır.

TMS-12'ye göre ilgili dönemde vergiye tabi olmamakla birlikte gelecek dönemlerde vergiye tabi olması muhtemel gelirlerle birlikte, ilgili dönemde indirim kabul edilmeyen ancak gelecek dönemlerde indirim kabul edilmesi muhtemel giderler "geçici farklar" olarak belirtilmiştir. TMS-12 açısından gelecekte tahsil edilememesi ihtimaline karşılık şüpheli ticari alacak karşılığı gelecekte indirilebilecek bir gider niteliği taşımakta ve ertelenmiş "vergi alacağı (varlığı)" olarak kayıt altına alınabilecektir (Örten 2008, 156).

TMS-12'ye göre 24-36. maddeler arasında indirilebilir geçici farklara neden olan uygulamalar sayılmış olup bunlardan bir tanesi de şüpheli ticari alacak olarak değerlendirilebilir (Dinç 2007, 34). Çünkü ticari açıdan gider olarak muhasebe kaydı yapılabilen ancak vergi matrahının hesaplanması

aşamasında kabul edilmeyen ve yeterli şartların sağlanması halinde gelecek dönemlerde gider olarak kabul edilebilecek bir niteliğe sahiptir. Bu ise şüpheli ticari alacakların TMS-12 açısından “geçici farklara neden olan giderler” altında değerlendirilmesine neden olacaktır (Örten 2008, 161).

TMS-12’ye göre ertelenmiş vergi varlıkları; indirilebilir geçici farklar ile mahsup edilme imkanı bulunmayan ve mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye ötelenmesi nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılma ihtimali olan vergi tutarı olarak ifade edilebilir. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 56. Maddesine göre; ertelenmiş vergi varlıklarının cari dönem varlıklarından ayrı gösterilmesi gerektiği ifade edilmiş ancak kayıt aşamasında hangi hesapların kullanılacağı ve bu hesapların finansal tabloların neresinde yer alacağına dair bir açıklama getirilmemiştir ve sadece açıklayıcı dipnotların önemi vurgulanmıştır (Tekşen 2010, 303).

Bu bağlamda Tek Düzen Hesap Planında (TDHP) karşılıklar bilançonun aktifinde ve düzenleyici nitelikteki hesaplar olarak yer almaktadır. Nitekim şüpheli ticari alacaklarla ilgili olarak gerekli şartların sağlanmasından sonra karşılıklar 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-) hesabında izlenmektedir.

4. İFLAS ERTELEME MÜESSESESİNİN ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINA ETKİSİ

Bir tür amortisman uygulaması olan şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasının şartlarından bir tanesi de V.U.K. 323. maddesinde belirtildiği üzere ilgili şüpheli ticari alacağın dava ve icra safhasına gelmiş olmasıdır. V.U.K. kanunu açısından bu şartı sağlamayan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün değildir. Ancak İcra ve İflas Kanunu’nun 179/b maddesi uyarınca iflas ertelemesi kararı bulunan bir şirket üzerine 6183 sayılı yasa dahil gerek kamu gerekse diğer özel ve tüzel kişiler tarafından hiçbir yasal takip yapılamayacaktır. Hatta kanun metninde, evvelce başlamış takiplerin duracağı ve zaman aşımı ve hak düşürücü sürelerin işlemeyeceği de ifade edilmiştir. Bu düzenleme borçlu işletme hakkında alacak takibine izin vermemekte ve devam etmekte olan takiplerin de durmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılacak mıdır ?

Vergi sisteminde soyut kuralların somut kurallara uygulanması yorum olarak ifade edilmekte olup lafzi yorum, sistematik yorum, tarihi yorum ve amaçsal (gai) yorum olarak çeşitlendirilmesi mümkündür (Mercan 2009, 19). Bu bağlamda V.U.K. 323. maddesi lafzi olarak yorumlandığı zaman dava ve icra safhasında bulunmayan bir alacak için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Ancak burada olayın özü itibarıyla ve

gai yorum olarak değerlendirilmesi gerekir. Çünkü alacaklı kendi rızası ile alacaklarını ertelemiş veya takip imkanını ortadan kaldırmış değildir. Genel görüş, V.U.K. 323. maddede yer alan “dava ve icra safhasında bulunan alacaklar” ifadesinden ilgili alacağın tahsil edilemediğinin yetkili makamlarca kayıt altına alınmasını sağlamak için yapıldığıdır.

Ayrıca iflas ertelenmesi kararı kapsamında bulunan alacaklar zaten şüpheli hale gelmiş durumdadır. Yani alacak tahsili TMS-37 ve TMS-12’de ifade edildiği üzere zaman ve miktar açısından belirsizdir.

İcra ve İflas Kanunu ile V.U.K. arasındaki bu çelişki, vergi matrahını etkileyici bir uygulama olan şüpheli ticari alacak karşılığı açısından mükellefler nezdinde tereddüt yaşanmasına neden olmaktadır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge’de “.....ancak; Vergi Usul Kanununun düzenlemedeki amacı alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; alacaklının yasal haklarını sınırlayarak alacağın temini için başvuracağı icra takibini engelleyen İcra İflas Kanunu’nun 179/b maddesi de şartın yerine getirildiğinin ispatı bakımında yeterlidir. Bu nedenle, gerek alacaklı olduğunuz şirket hakkında iflasın ertelenmesi kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve İflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve kanunen takibine de imkan olmayan alacaklarınız için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayırmanız mümkün bulunmaktadır.....” (Özelge, 23.07.2009) şeklindeki görüş İcra ve İflas Kanunu ile V.U.K. arasındaki çelişkiyi ortadan kaldıran nitelik taşımaktadır (Zaimoğlu 2010, 121).

Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar mahkeme sonucuna göre tahsil ihtimali olan alacaklardır. Ancak iflas erteleme kararı kapsamında olan alacaklar ise tahsil ve takip imkanı dahi olmayan alacaklardır. Bu bağlamda tahsil edilme imkanı belirsiz hale gelen bir alacak için karşılık ayırma hakkı veren kanun koyucu tarafından, belli bir süre için tahsil ve tabip imkanı tamamen durdurulmuş alacaklar için karşılık ayırma yetkisi vermemesi düşünülemez. Çünkü iflas halindeki bir şirketten olan alacak için alacağın iflas masasına kayıt ettirilmesi yeterlidir.

TMS-12 ve TMS-37 açısından bağımsız olarak bu konu değerlendirildiği zaman karşılıklar gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülük olarak ifade edilmiştir. Şüpheli hale gelen bir alacağın ne zaman ve ne miktarda tahsil edileceğinin şüpheli olması TMS açısından karşılığın her zaman

ayrılabilceği şeklinde yorumlanabilir. Bu bağlamda borçluya iyi niyetli olarak bir mñhlet verme şeklinde olan iflas erteleme sonucunda borçlunun işlerinin düzelip düzelmeyeceği konusunda belirsizlik her zaman mevcuttur. TMS açısından değerlendirildiği zaman iflas erteleme müessesinin başarılı olmasının belirsizliği, şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılmasına her zaman imkan sağlamaktadır.

İcra ve İflas Kanundaki iflas ertelemesi müessesesinin düzenlenmesi aşamasında şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasının birlikte değerlendirilmemiş olması ihtimali nedeniyle bu konuda bir boşluk olduğunu düşünmekteyiz ve yapılacak bir düzenleme ile bu konuda yasal bir zemine oturtulmuş olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında alacaklının alacağıın takip ve tahsilinin kendi rızası dışında sınırlandırılması ve durdurulmasından dolayı iflas ertelemesi durumunda İcra ve İflas Kanunu 179/b maddesindeki hüküm şartlarının uygulanmaması gerektiği görüşündeyiz. Bu bağlamda iflasın ertelenmesi durumunda şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilceği mümkün ve tabiidir.

5. SONUÇ VE DEğerLENDİRME

Küresel krizler ekonominin lokomotifi sayılan firmaları önemli ölçüde etkilemiş ve hükümetler firmaları bu çıkmazdan kurtarmak için yasal ve yapısal anlamda düzenlemeler yapmışlardır. Firmaların mali açıdan içinden buldukları dar boğazdan kurtulmaları amacıyla düzenlenmiş bulunan iflas erteleme müessesesi firmaların hayatta kalmaları için bir şans niteliğindedir. Ancak firmaların ticari ilişki içerisinde buldukları diğer firmalar bu düzenlemelerden borç ve alacak bağlamında etkilenmektedirler. Bunun temel nedeni ise ülkemizdeki hukuk sistemi içerisindeki kanunlar ile vergi kanunlarının aynı konu için farklı düzenlemeler ihtiva etmesidir. Özellikle vergi matrahını etkileyen konulardaki farklı düzenlemeler, firmaların yapacakları muhasebe uygulamaları açısından tereddütler yaşamalarına neden olmaktadır. İcra ve İflas Kanunundaki iflasın ertelenmesiyle, alacaklara ilişkin borçlu nezdindeki tahsil ve takiplerin durmasına ilişkin düzenleme ile V.U.K.'daki şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin düzenlemenin lafzi yorumunda firmalar açısından uygulamada bir çelişki ve tereddüt mevcuttur. Ancak ilgili maddelerin amaçsal olarak yorumlanmasında, borçlu firmadan olan alacakların vadesinde tahsil edilememesi sonucu ve borçlu firmaya ait iflas erteleme kararından dolayı dava ve icra yolunun da kapalı olmasına rağmen şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması imkânının var olduğu görölmektedir. Bu konudaki Danıştay Kararları ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan özelgeler de aynı yöndedir.

KAYNAKLAR

Çetin, A. , Akarçay Öğüz,A. 2010 “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi” Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, , Cilt 29, Sayı: 2.

Dinç, E. 2007. “Muhasebe Ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (TMS-12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 28, Ocak Haziran.

Küçük, M. 2009. “İflasın Ertenilmesi Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmayı Engeller mi?”, Vergi Dünyası, Sayı: 339, Kasım.

Mercan, E, Dünder, M. 2009. Temel Vergi Hukuku, 3. Bası, Ankara SMMM Odası Yay., Ankara,.

Örten, R, Kaval, H, Karapınar, A. 2008. Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumlar, Gazi Kitabevi.

Özkan, Ö, Kocamış Uzun, T 2010. “TMS 37’ye Göre Karşılıklar Standardı ve Uygulaması” E- yaklaşım, Ekim, Sayı 214.

Tekşen, Ö 2010. “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertilenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi” Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 15, Sayı 2.

Uzay, Ş, 2008. “Muhasebeci Bakış Açısı İle İflas Erteleme Süreci” Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi, C.1, S.1.

Zaimoğlu, H. 2010. “İflasın Ertilenmesi Müessesi ve Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmaya Etkisi” Vergi Dünyası, sayı 351.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu (BDK). 2011 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.

Danıştay 4. Daire Kararı, 29.03.2205, E.No: 2004/101, K No: 2005/503.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.01/01-MUK-57 sayılı Özelge

Türkiye Muhasebe Standartları, TMS-12.

Türkiye Muhasebe Standartları, TMS-37.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

BASEL-II'YE GEÇİŞTE KOBİ'LERDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ UYUM SÜRECİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA*

*Yrd. Doç. Dr. Emine FIRAT**

*Öğr. Gör. İncilay SAVAŞ***

ÖZET

Son yıllarda dünyadaki ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte muhasebe meslek mensupları da beklentilerini karşılayacak düzeyde muhasebe eğitimi almış nitelikli muhasebecilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bakımdan üniversite mezunları diğer adaylara göre daha iyi iş fırsatları yakalama şansına sahip olmaktadır.

Bu araştırma, 3568 sayılı yasaya göre Aksaray ilinde serbest olarak faaliyetini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan lisans ve önlisans mezunlarının mesleki bilgi açısından seviyelerinin tespit edilmesi ve üniversitelerde verilen eğitimin kalitesinin ölçülmesi amacıyla yapılmıştır. Muhasebe eğitiminden beklentileri ve karşılaşılan sorunları belirlemek üzere, Aksaray ilinde faaliyet gösteren 50 mali müşavire yönelik anket hazırlanmıştır. Anketten elde edilen veriler SPSS 17 programında analiz edilmiş, ankette verilen cevaplar neticesinde farklı tablolarda verilerin sıklık ve yüzde değerleri gösterilmiştir. Bu çalışmanın sonucunda muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini yanlarında çalışanların genel olarak karşıladıkları ancak üniversitede almış oldukları muhasebe eğitimiyle ilgili olarak bir takım problemlerinin olduğu görülmüştür. Bu problemlere ilişkin önerilere çalışmanın sonuç bölümünde yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Mesleği, Üniversite

Jel Kodlar: M41, M49

* Yrd. Doç. Dr., Aksaray Üniversitesi, MYO İktisadi ve İdari Programlar Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, firatemin@gmail.com.

** Öğr. Gör., Aksaray Üniversitesi, MYO İktisadi ve İdari Programlar Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, incilay-savas@hotmail.com.

THE EXPECTATIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONS FROM ACCOUNTING A PRACTICE IN CITY OF AKSARAY

ABSTRACT

During the recent years, in company with the economical and technological rapidly living developments in the world, members of accounting profession need qualified accountants who have enough accounting education to meet the expectations.

In this research, the determination of the professional knowledge of the persons graduated from the Faculty and Vocational High School who assist to professional accountants performed their jobs in Aksaray according to law no 3568 is considered. In addition, the quality of the education of these Vocational High Schools is examined. To identify the problems and to respond the demand of the accountancy education, a questionnaire study is carried out. The questions in the questionnaire are answered by the 50 financial advisors working in Aksaray. Then the data obtained from the questionnaire was analyzed at SPSS 17 program, according to the answers, the frequency and the percent values were shown in the different tables. At the result of this study, it was clear that the personnel who had been working with members of accounting profession meet the expectations but the result obtained from the research, is clear that there are lots of problem about the accountancy education at the university. The suggestions are given in the resulting section of this study.

Keywords: Accounting Education, Professional Accountants, University

Jel Codes: M41, M49

1.GİRİŞ

Globalleşme ve finansal entegrasyon sonrası ülkeler hızlı bir değişim süreci geçirmiş, bu değişim süreci çerçevesinde yeniden yapılandırma programları hazırlanmış, toplumlar bilgi ve iletişim teknolojileri yarışına girmiş, işletmeler arasında rekabet artmış, her alanda yeni yöntem ve araçlar kullanılmaya başlanmıştır. Bu yarış bilginin ve eğitimin önemini bir kat daha arttırarak, iş dünyasında bilgi yönetimi ve eğitimlerinin yaygınlaşmasına sebep olmuştur. Muhasebe meslek mensubunun, bilgi çağının ve küreselleşmenin getirmiş olduğu teknolojik, ekonomik ve sosyal değişimler karşısında etkin ve yeterli olabilmesi için iyi bir muhasebe eğitimi alması zorunlu hale gelmiştir. Kaliteli ve yeterli eğitimin en önemli unsurlarından birisi muhasebe eğitimi veren üniversitelerden alınan meslek eğitimidir.

2.MUHASEBE MESLEĞİNİN TANIMI VE ÖNEMİ

Muhasebeciler işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgileri toplama, analiz etme, raporlama ve yorumlama gibi belirli aşamalardan geçirerek işletmelere yararlı hale getirip ilgili kişi ve kurumlara aktarır. Muhasebe organizasyonu muhasebeciliği meslek edinen deneyimli, sorumlu, bilgili ve eğitilmiş insanlardan oluşan büyük bir bilgi sistemidir (Sevilengül 2003, 9).

Ülkeler, uluslararası sermaye dolaşımının hızlandığı son yıllarda sermaye piyasasını dengede tutmak ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uyumlaştırılmasını gerekli görmüşlerdir. Bu bakımdan finansal kuruluşlar başta olmak üzere şirketler, yatırım yapanlar ve denetleyenler şirketlerin finansal bilgilerinin yayınlanması ve iletilmesi konusuna yeni bir anlayış ve bakış açısı getirmek zorunda kalmışlardır (Nobes 2001, 3). Son yıllarda dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler işletmelerin büyümelerine yol açmış, finansal konulardaki kararların alınması, işletmelerin yöneticilerine ve bilgi kullanıcılarına düzenli ve sistemli bir şekilde bilgi aktarılması büyük önem kazanmıştır. Muhasebecilerin işletmenin durumu hakkındaki hazırlamış oldukları genel ve ek mali tablolar, sadece işletmeler için gerekli olmayıp reel sektörü de yakından ilgilendirmiştir. Bu nedenle muhasebe mesleği bu kadar hızlı gelişen bir çevrede işletmelerle birlikte yer almış, profesyonel muhasebeciler aranır hale gelmiştir.

3.TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİNİN SINIFLANDIRILMASI

Ülkemizdeki muhasebecilik mesleğinin uzman kişiler tarafından yapılması için yasal bir düzenleme getirilmiş, 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, 01.06.1989 tarihinde kabul edilmiş, 13.06.1989 tarihinde ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Muhasebeciler, 3568 Sayılı Kanun’un 1. maddesi gereği görev ve sorumlulukları bakımından, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere üçe ayrılmıştır. 15 Haziran 2010 tarihli resmî gazette yayınlanan tebliğ ile 3568 Sayılı Kanundaki Serbest Muhasebecilik ibaresi kaldırılmış, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir.

Türkiye’de bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının kayıtlı olmak zorunda oldukları kuruluş, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliğidir (TÜRMOB). TÜRMOB, mesleğe giriş sınavlarını gerçekleştirdiği gibi güncel gelişmeler doğrultusunda meslekle ilgili düzenlemeler de yapmaktadır (3568 Sayılı Kanun Madde: 4-14).

4. MUHASEBE MESLEK EĞİTİMİ

Meslek eğitimi, bireylerin zeka ve yeteneklerini, zihinsel, duygusal, kişisel, ekonomik ve sosyal bakımdan, bir mesleği yapabilecek kadar geliştirme sürecindeki bütün etkinlikler şeklinde tanımlanmaktadır (Şengel 2001, 98). Buradan hareketle muhasebecinin belli bir zeka ve birtakım yeteneklerin olmasının yanında, mesleğin devamlılığı için bilgi ve becerilerin sonradan artırılmasının gerekli olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Günümüzde hızla değişen olaylar karşısında her zaman dinamik ve profesyonel bir muhasebeci olabilmek için doğuştan gelen bir takım özelliklerin iyi bir muhasebe eğitimi ile de tamamlanması gerekmektedir. Muhasebecilerin görevi ne olursa olsun aynı zamanda başarılı bir işletmeci, vizyon sahibi bir müdür ve deneyimli bir iktisatçı olmalıdır. Bütün bu vasıflara sahip olabilmek belli bir bilgi birikimine ve eğitimine bağlıdır (Fırat 2009, 115).

Mesleki eğitimin meslek öncesi ve meslek sonrası olmak üzere başarılı bir şekilde alınması gerekmektedir. Bunlardan bazıları çıraklık eğitimi, işe başlamadan önce profesyonel hayatı tanıma ve mesleğe uyum sağlama (oryantasyon), mesleki yeterliliklerini geliştirme, verimliliği artırma ve sendikalar tarafından verilen eğitimlerdir (Alkan ve diğerleri 1998, 2). IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından muhasebe mesleğiyle ilgili belirli standartlar oluşturulmuş, muhasebeci olmanın ön şartı olarak okul eğitiminin tamamlanması gerekli görülmüştür (www.ifac.org/education). Bir işletmeye bağlı ya da bağımsız çalışan muhasebe elamanlarının muhasebe eğitimi, ticaret meslek liseleri ve yüksek öğretim kurumları tarafından verilmektedir. Nitelikli muhasebeciler için okul eğitimi boyunca kişinin mesleki ve sosyal yönden kendisini geliştirmesi için eğitim bittikten sonra staj ile mesleki eğitimin devamı ve en az iki yıl deneyiminin olması gerekli görülmüştür. Muhasebe eğitimine devam etmek isteyenlerin meslekle ilgili kurum ve kuruluşlardan destek almakla beraber üniversitelerde alınan muhasebe eğitimi sırasında işletmeler ile iletişim içinde olması gerekli görülmüştür.

Üniversitelerin ve işletmelerin hem muhasebe eğitimi hem de diğer konularda işbirliği içinde olmadıkları bunda üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin başarısını düşürdüğü bilinmekte olup, bu konu gerek işletmeler gerekse üniversiteler tarafından yapılan çalışma, panel ve sempozyumlarda tartışılmıştır. Muhasebe eğitimi sırasında üniversitelerin işletmelerin isteklerini kısa sürede yerine getirememesi, üniversitelerin teknolojik ve yasal değişiklikleri takip edememesi, işletmeler ile üniversiteler arasındaki iletişimin tam olmaması üniversiteler ile işbirliğini zorlaştırmaktadır. Üni-

versitelerin teoride kalan bilgileri, öğretim üyelerinin piyasa hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması, piyasayla işbirliğine yönelik faaliyetlerde bulunulmaması, üniversitelerin dış dünya ile iletişimini koparmaktadır. Oysa ki öğrenciler, işletmelerden alınan eğitim sayesinde teorik bilgilerin uygulanması, kurumsal kimliğin kazandırılması, iletişim, etik, meslek ahlâkı ve iş bölümü gibi bir çok konuda daha başarılı olmaktadır (Doğan ve Çürük 2001, 30-31).

5.TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK EĞİTİMİ UYGULAMALARI

Türkiye'de muhasebe mesleğiyle ilgili ilk eğitim Ticaret Meslek Liselerinde verilmektedir. Üniversite sınavlarında muhasebe mesleğine yakın olan İktisat, İşletme, Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği, Maliye, Bankacılık gibi 4 yıllık bölümlerin tercih edilmesi söz konusu olabilmektedir. 4 yıllık bir fakülte kazanamayan öğrenciler iki yıllık Meslek Yüksek Okulları (MYO)'ndan Muhasebe Programına ya da muhasebe derslerinin daha fazla yer aldığı İşletmecilik, Dış Ticaret, Bankacılık ve Finans gibi bölümlere yerleştirilebilmektedir. MYO'larının muhasebe bölümlerinden mezun olan öğrencilerin diledikleri takdirde Dikey Geçiş Sınavı (DGS) ile 4 yıllık muhasebe eğitimi veren fakültelerin muhasebe bölümlerine ya da İktisat, İşletme ve Maliye gibi İktisadi ve İdari Bilimlerin herhangi bir bölümüne kayıt yaptırabilmektedirler. MYO'ndan mezun olan öğrenciler, Açık Öğretim Fakültelerinden İşletme Bölümüne 3. sınıftan devam etme şansına sahiptir (<http://www.turmob.org>).

Muhasebe mesleğinin staj eğitimi 1998 yılında kabul edilen 3568 sayılı kanunla sınıflandırılmıştır. Öncelikle mesleğe atılmadan önce lise ve üniversitede yapılması zorunlu stajların süre ve içeriği belirlenmiştir. Muhasebe mesleğinde muhasebe eğitimi sürecince yapılacak stajla ilgili, 2001 yılında kabul edilen 4702 sayılı kanun ile yeni kararlar alınmıştır. Bu yeniliklerden birisi de muhasebe eğitimiyle ilgili örgün eğitimin tamamlanabilmesi için staj yapma kolaylığının getirilmesidir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumu'nca tasdik edilmiş yabancı Yükseköğretim Kurumları'ndan en az lisans seviyesinde mezun olmak, mezun olduktan sonra 3 yıllık bir staj, stajdan sonra mali ve finansal konular ağırlıklı olan bir sınavdan geçmek gerekmektedir. Yeminli Mali Müşavirlik kapsamında muhasebe mesleğini icra etmek isteyen kişilerin 10 yıllık Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak çalışmak ve Yeminli Mali Müşavir sınavından başarılı olarak ruhsat almak zorunluluğu vardır. Üniversitede

öğretim görevlisi veya üyesi olarak çalışan muhasebe bölümlerinden herhangi birisinde görev yapan (İktisat, İşletme, Kamu Yönetimi, Maliye, Sosyal Bilgiler vb.) akademisyenler de sınav şartı aranmaksızın, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ünvanına sahip olmak için 8 yıl, Yeminli Mali Müşavir ünvanına sahip olmak için 10 yıl görev yapmak zorundadırlar (3568 Sayılı Kanun, Madde 5-9).

6. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ EĞİTİMİNDE UYGULANACAK ARAÇ VE YÖNTEMLER

Günümüzde bilgi, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin etkisi ile artarak, hızla yayılmaktadır. Meslek mensupları kendilerini yenilemek ve çağa ayak uydurmak için sürekli rekabet etmektedirler. Bu ortamda eğitim kurumları ve kullanılan araç ve yöntemlerin önemi bir kat daha artmaktadır. Üniversiteler, öğrencilere gerekli bilgileri kazandırarak, meslek hayatlarını devam ettirebilmek için gerekli eğitim kurumlarıdır. Zorunlu eğitim süresini başarı ile tamamlayan kişiler meslek hayatlarına başladıkları zaman kendilerini geliştirmek için birçok yol deneyebilirler. Yüksek lisans veya doktora yaparak bilgilerini ve kariyerlerini arttırabilirler ya da meslek dallarıyla ilgili sertifikalar alıp, konferanslara katılabilirler.

Muhasebe eğitiminde geleneksel yaklaşımda öğrencilere muhasebecilik mesleğini yapabilecek yeterlilikte bilgilerin öğretilmesi amaçlanmaktadır. Bu yaklaşımda işletmeye yararlı olacak bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, denetlenmesi, raporlanması ve karar alıcılara iletilmesi sırasında öğrencilere muhasebeyle ilgili tüm konuların detaylı olarak kavratılması esas alınmaktadır. Ancak dünyadaki değişimden muhasebe mesleği de payını almış, muhasebe sistemiyle ilgili gelişmeler muhasebe eğitiminde klasik anlayışın yeterli olmayacağını ve bir takım değişiklikler yapılması gerekli olduğunu ortaya koymuştur (Süer 2007, 18). Hem geleneksel yaklaşımda hem de andragojikal denilen yeni yaklaşımda muhasebe eğitimi verilirken çeşitli öğrenme yöntemleri kullanılmaktadır. Bunların arasında en çok anlatma yöntemi, tartışma yöntemi, örnek olay yöntemi, gösterip yapma yöntemi, problem çözme yöntemi ve bireysel çalışma yöntemi kullanılmaktadır. Tartışma yöntemlerinden en çok kullanılanları ise münazara, panel, vızıltı grupları, fikir taraması, forum, sempozyum ve seminerdir (<http://kutluay81.com/genelogretimmetodlari.htm>. 2004).

Sınıfta verilen eğitimde kitap veya basılı diğer yayınlar en çok tercih edilen araçlardır. Sınıfın kulağına hitap eden, radyo, teyp ve CD gibi araçlardan ziyade günümüzde hem izlenip hem de duyulabilecek televizyon, video

ve bilgisayarlar sürekli eğitimde yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır (Gülhan ve diğerleri 2001, 146-153). Uzaktan eğitim uygulamaları arasında televizyon, video, telefon yardımıyla oluşturulan elektronik sınıflar, mültimedya eğitim yayınları, CD-ROM'lar, internet ve uzantıları olan www, elektronik posta, FTP, tartışma-haber grupları ve posta listeleri, ses akışı ve video konferans sistemi, ortak çalışma, yardımcı yazılım programları, sanal gerçeklik ile sohbet (chat) odaları ve paylaşılabilen beyaz tahtalar yer almaktadır (Akbaba ve diğerleri 2000). Bilgisayar teknolojisinin gelişmesiyle birlikte internet fırsatının iş hayatına girmesi işlerin kısa sürede öğrenilmesine imkân sağlamıştır.

Bilgisayar teknolojisi geliştikçe sanal ortamdan faydalanma imkânları da artmış, ses akışı ve video konferans sistemi iş ortamlarında daha çok kullanılmaya başlanmıştır. Günümüz bilgi toplumunda öğrenmenin sadece sınıfta olmayıp sanal ortamlarda da olabileceği gerçeği ortaya çıkmıştır (Seferoğlu 1999, 103). Muhasebe eğitimi yöntemleri tasarlanırken muhasebecilerin iş hayatına atıldıkları zaman karşılarına çıkabilecek zor durumlar ya da etik ikilemler de dikkate alınmaktadır. Bu bağlamda öğrenilen genel bilgilerin günlük hayatta kullanılması ve geliştirilmesine yönelik olarak etik kavramı önem kazanmaktadır. Bu bakımdan etik ile ilgili konulara duyarlı yaklaşmak ve öğrencileri hayatın gerçeklerine hazırlamak akademisyenlerin görev ve sorumlulukları arasındadır (Fisher vd. 2007, 355-356).

7. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Bu araştırma, 3568 sayılı yasaya göre, Aksaray ilinde serbest olarak faaliyetini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan üniversite mezunlarının mesleki bilgi açısından seviyelerinin tespit edilmesi ve meslek yüksek okullarında ve fakültelerde verilen eğitimin kalitesinin ölçülmesi amacıyla yapılmıştır. Araştırmada Aksaray ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 100 meslek mensubuna ulaşılmaya çalışılmış, meslek mensuplarının bir bölümü Aksaray'ın ilçelerinde görev yaptığından anket kapsamına dâhil edilmemiştir. Aksaray merkezde faaliyette bulunan meslek mensuplarından bir kısmı yanlarında muhasebe elamanı çalıştırmadığından anket sorularımız cevaplandırılmamıştır. Araştırma Aksaray ilinde faaliyet gösteren ve yanlarında üniversitenin meslek yüksek okulu mezunu ve lisans mezunu çalıştıran 50 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamındaki muhasebecilere yanlarında çalışan elemanların mesleki bilgi düzeyleri konusunda sorular sorulmuş, temel muhasebe bilgileri, tek düzen hesap planı, üniversite öğrenimi sırasında almış oldukları derslerdeki bilgi

seviyeleri, beyannameleri, temel ve ek mali tabloları hazırlama konusundaki becerileri ve mevzuat bilgileri ile ilgili bir anket çalışması yapılmıştır. Anket sonucunda elde edilen veriler SPSS 17 ile analiz edilerek sonuçlar aşağıda değerlendirilmiştir.

8. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Muhasebe hizmet sektörünün muhasebe eğitiminden beklentilerini analiz etmek için yapılan anket çalışmasından elde edilen bulgular tablolar halinde aşağıda verilmiştir.

Tablo 1 incelendiğinde, ankete katılan 50 muhasebe meslek mensubunun % 4'ü ilköğretim, lise ve dengi, % 14'ü yüksekokul, % 76'sı lisans ve % 2'si lisansüstü mezundur. Muhasebe eğitiminin ticaret meslek liseleri ve üniversitelerde verildiği bilinmektedir. Üniversitelerin meslek yüksek okullarında verilen muhasebe eğitimi ile muhasebe sektörüne ara elaman yetiştirmek amaçlanmaktadır. Meslek yüksek okullarından mezun olanlar hem çalışıp hem de Açıköğretim Fakültelerinin ilgili bölümlerinde lisanslarını tamamlayabilmektedirler. Tablodan görüldüğü gibi Aksaray'da muhasebe mesleğini yapan kişilerin % 90'ı üniversitenin lisans ve meslek yüksek okullarından mezun kişilerden oluşmaktadır. Değişen dünya koşulları karşısında yeni bilgi ve becerilerin kazanılması gereği, her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de eğitimin şart olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır. Muhasebe meslek elamanlarının üniversite eğitimi sonrasında meslekleri ile ilgili bilgi, beceri ve teknikleri hayata geçirmesi, bilimsel ve teknolojik gelişmeleri takip etmeleri daha kolay olmaktadır.

Tablo 2 de ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının mezun oldukları bölümlere göre dağılımı incelendiğinde, % 48'i İşletme, % 20'si İktisat, % 12'si Muhasebe, % 8'i Maliye, % 6'sı Ticaret Meslek Lisesi, % 4'ü Kamu Yönetimi ve % 2'sinin de diğer bölümlerden mezun oldukları görülmektedir. Tablodan görüldüğü gibi Aksaray da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık yarısı İşletme Bölümü'nden mezun olmuştur.

Tablo 3 de Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki çalışma sürelerine göre dağılımı incelendiğinde; % 40'ının 0-10 yıl, % 36'sının 11-20 yıl, % 18'inin 21-30 yıl, % 6'sının ise 31 yıl ve üzerinde muhasebe mesleğinde faaliyette buldukları görülmektedir.

Tablodan Aksaray da muhasebe mesleğine yeni başlayanların (0-10 yıl, % 40) yanı sıra bu mesleği uzun zamandır yapan tecrübeli muhasebecilerin de (11 yıl ve üzeri, % 60) olduğu görülmektedir.

Tablo 4 de ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan elemanların eğitim durumlarına göre dağılımı incelendiğinde; 50 muhasebe meslek mensubunun 20'sinin yanında 1-3 kişi arasında sadece önlisans, 6'sının yanında sadece lisans, 24'ünün yanında hem önlisans hem de lisans mezunu çalıştığı görülmektedir.

Tablo 5 de ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının % 6'sının (20-30), % 48'inin (31-40), % 26'sının (41-50), % 20'sinin ise 51 yaş ve üzeri yaş aralığında olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının % 94'ü, 31 yaş ve üzeri kişilerden oluşmakta ve bu oran muhasebe mesleği için tecrübenin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Tablo 6 da ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyete göre dağılımı incelendiğinde, % 84'ünün bay, % 16'sının ise bayan olduğu görülmektedir. Aksaray da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunu erkekler oluşturmakta, bayanların bu sektörde daha az faaliyette buldukları görülmektedir. Muhasebecilik mesleğinin önem kazandığı günümüzde, muhasebe mesleğini yapan bayan muhasebecilerin sayısının artırılması ve muhasebe eğitiminde yetersiz kalan yönlerinin güçlendirilmesi gerekmektedir.

Tablo 7 incelendiğinde, muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan önlisans mezunu meslek elemanlarının % 57'sinin, lisans mezunu meslek elemanlarının ise % 50'sinin üniversite eğitimi sırasında almış oldukları eğitimin seviyesini genel bir bilgi seviyesinde değerlendirirken, önlisans mezunlarının % 29'unun, lisans mezunlarının % 37'sinin bilgisini tam ve yeterli bir bilgi olarak değerlendirmişlerdir. Önlisans mezunlarının % 14'ü, lisans mezunlarının % 13'ü zayıf bir bilgiye sahip olarak görülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalıştırdıkları muhasebe elemanlarının muhasebe konusunda genel bilgilerinin olduğu ancak bir takım problemlerin yaşandığı tablodan açıkça görülmektedir. Üniversitelerin bu problemleri çözmek için öğretim üyeleri başta olmak üzere işletmeler ve muhasebe hizmet sektöründen destek almaları gerekmektedir.

Tablo 8 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan meslek elemanlarının az da olsa tek düzen hesap planı hakkında bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Ankete katılan muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan önlisans mezunu meslek elemanlarının tek düzen hesap planı hakkındaki bilgilerini % 43 oranında tam ve yeterli, % 36 oranında genel, % 21 oranında ise zayıf bilgi; lisans mezunu meslek elemanlarının tek düzen hesap planı hakkındaki bilgilerini % 50 oranında tam ve

yeterli, % 43 oranında genel, % 7 oranında ise zayıf bilgi olarak değerlendirilmektedir. Önlisans ve lisans bölümlerinin eğitim süreleri dikkate alındığında, lisans mezunlarının tek düzen hesap planı hakkındaki bilgi seviyesinin önlisans mezunlarının bilgi seviyesinden daha fazla olması beklenen bir sonuçtur. Meslek elemanlarının bu konudaki eksikliklerini gidermek için tek düzen hesap planının verilmiş şekli, muhasebe mesleği dikkate alınarak tekrar yapılandırılmalıdır.

Tablo 9 incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan meslek elemanlarını üniversite eğitimi sırasında aldıkları derslerdeki bilgi düzeylerine göre değerlendirdiklerinde, önlisans mezunlarını %41, lisans mezunlarını %40 oranında bilgisayarlı muhasebe dersinde tam ve yeterli olarak görmektedirler. Önlisans mezunlarının genel bir bilgiye sahip oldukları ilk sıradaki ders % 50 oranında bilgisayarlı muhasebe dersi iken, lisans mezunlarında % 60'lık oranla muhasebe denetimi dersidir. Hem lisans hem de önlisans eğitimi sonrasında, tam ve yeterli öğrenilen ikinci ders % 30'luk oranla genel muhasebe olup bu dersin genel bilgi oranı önlisans da % 48 iken lisans da % 53'e yükselmekte, lisans mezunu çalışanların önlisans mezunlarından farklı olarak mali tablolar analizi dersinde de % 53 oranında genel bilgiye sahip oldukları görülmektedir. Önlisans mezunu elemanların Banka Muhasebesi dersinde % 36, Enflasyon Muhasebesi dersinde % 32, Kooperatif ve Konaklama Muhasebesi derslerinde % 27 oranında hiçbir bilgisi olmadığı; lisans mezunu elemanların Banka Muhasebesi dersinde % 37, Enflasyon Muhasebesi dersinde % 37, Kooperatif Muhasebesi dersinde % 23 ve Konaklama Muhasebesi dersinde % 34 oranında hiçbir bilgiye sahip olmadığı görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan meslek elemanlarını üniversite eğitimi sırasında aldıkları derslerdeki bilgi düzeylerine göre değerlendirdiklerinde, Bilgisayarlı Muhasebe, Genel Muhasebe ve Şirketler Muhasebesi gibi temel derslerdeki bilgi seviyelerinin, Banka Muhasebesi, Enflasyon Muhasebesi, Kooperatif ve Konaklama Muhasebesi gibi ihtisas muhasebesi derslerindeki bilgi seviyelerinden daha fazla olduğu ortaya çıkmıştır.

Muhasebe derslerinin muhasebe mesleğinin ihtiyaçlarını karşılaması için işletmelerin ve meslek mensuplarının görüşleri esas alınarak müfredatın tekrar gözden geçirilmesi, üniversitelerarası standart ders içeriklerinin düzenlenmesi gerekmektedir. Muhasebe eğitiminin etkinliğinin artırılması için tecrübeli ve profesyonel muhasebe meslek mensuplarından destek alınmalıdır. Bunlara ek olarak üniversitede muhasebe eğitimine yönelik okutulan derslere gereken önem verilerek, abone olunan dergi ve kitap-

ların sayısı arttırılmalıdır. Öğrencilere en ileri teknoloji araçları kullanılarak muhasebe eğitimi verilmeli, CD, video vb. donanımlara kaydedilmiş ders veya konferans kayıtları sunulmalı, yeni öğretim araç ve yöntemleri arttırılmalı ve sürekli olarak güncellenmelidir. İnternet sitesi aracılığıyla öğrencilerin bilgi ve becerilerinin güncellenmesi sağlanmalı, internete dayalı uygulamalar daha yaygın ve etkin bir biçimde kullanılmalıdır. Üniversitede muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe ile ilgili kongre, konferans ve kurslar gibi mesleki toplantılara katılması sağlanmalıdır. Üniversite ve muhasebe meslek mensuplarının işbirliği arttırılmalı, meslek adaylarının becerilerinin geliştirilmesine yönelik sürekli bir eğitim merkezi oluşturulmalıdır. Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarındaki ders programlarının kapsamı sürekli olarak güncellenmeli, içerikleri yaşam boyu öğrenmeyi teşvik edici olmalıdır.

Tablo 10 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan meslek elemanlarının az da olsa muhasebe kayıtlarında kullanılan defterler ve ticari belgeler hakkında bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları, yanlarında çalışan önlisans ve lisans mezunlarının % 50'sinin muhasebe kayıtlarında kullanılan defterler ve ticari belgeler hakkındaki bilgi seviyesini tam ve yeterli bulmaktadırlar. Önlisans mezunlarının % 39'unun, lisans mezunlarının ise % 43'ünün genel bir bilgiye sahip oldukları görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan meslek elemanlarının, muhasebe kayıtlarında kullanılan defterler ve ticari belgeler hakkında yeterli bilgiye sahip oldukları tablodan açıkça görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalıştırdıkları üniversite mezunlarından öncelikle fatura, gider makbuzu, irsaliye, serbest meslek makbuzu, kambiyo senetleri konusunda detaylı bilgiye sahip olmalarını beklemektedir. Ayrıca bu belgelerin düzenlenmesi, klasman yapılması ve arşivlenmesi konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları gerektiği belirtilmiştir. Muhasebe eğitimi alan öğrencilere muhasebe defter ve ticari belgeler hakkında teorik bilgilerin öğretildiği, uygulamaların yetersiz kaldığı ortaya çıkmıştır. Özellikle konu ile ilgili teori ve uygulamaların birbirini tamamlar hale getirilmesi gerekmektedir. Üniversitede verilen muhasebe eğitiminde öğrencilere gerçek defterlerle aynı özellikteki hazırlanmış örnek belgelere kayıt yapmaları sağlanmalıdır.

Tablo 11 incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan elemanların az da olsa muhasebe defterlerine doğru kayıt yapabilme konusunda bilgi sahibi oldukları açıkça görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları, lisans ve önlisans mezunu ayırt etmeksizin

elemanlarının % 44'ünün muhasebe defterlerine doğru kayıt yapabilme konusunda tam ve yeterli bilgiye sahip olduğunu ifade ederken % 50'sinin de bu konuda genel bir bilgiye sahip olduklarını belirtmişlerdir. Ancak önlisans mezunlarının % 6'sı bu konuda zayıf kalırken lisans mezunlarının % 3'ü zayıf bir bilgiye sahiptir. Muhasebe meslek mensupları yanlarında yeni işe başlayan önlisans ve lisans mezunlarının bu konuda yetersiz olduklarını, çalışanların dikkat ve gayretleri sonucu eksikliklerini tamamladıklarını belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları, elamanlardan hatasız kayıt yapmayı alışkanlık haline getirmelerini beklemektedirler.

Tablo 12 incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan önlisans meslek elemanlarının % 46 oranında personel bordrolarının yapılması ve bilgi işlem güvenliği konusundaki bilgisini tam ve yeterli bulurken, lisans mezunlarının % 44 oranında bilgilerini tam ve yeterli görmüşlerdir. Bu konuda önlisans mezunu çalışanların % 41, lisans mezunu çalışanların % 43 gibi birbirine yakın oranlarda genel bir bilgiye sahip oldukları görülürken, önlisans mezunlarının % 11, lisans mezunlarının ise % 13 oranında zayıf bir bilgiye sahip oldukları görülmüştür. Muhasebe meslek mensupları önlisans mezunu elemanlarının % 2 oranında bu konuda hiç bilgisi olmadığını ifade ederken lisans mezunlarının zayıf bir bilgiyle de olsa muhasebecilik mesleğine başladıklarını belirtmişlerdir. Önlisans ve lisans mezunlarının personel bordrolarının hazırlanması ve bilgi işlem güvenliği konusundaki eksikliğini gidermek için hem derslerde hem de staj süresince uygulamaların adaylara yaptırılması gerekmektedir.

İş hayatında bilgisayar kullanımının yaygınlaşması ile birlikte işletmeler ile devlet arasındaki faaliyetler de e-devlet projesi kapsamında gerçekleştirilmektedir. E-devlet projesinin en önemli ayaklarından biri olan e-bildirge uygulaması 2004 yılından itibaren uygulamaya konulmuş, 8 kişiden fazla personel çalıştıran işletmeler, SSK'ya vermek zorunda oldukları aylık prim ve hizmet belgesini internet üzerinden düzenlemeye başlamışlardır. Bu konuyla ilgili olarak tablo 13 incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensupları, yanlarında çalışan meslek elemanlarını internet üzerinden personellerin aylık sigorta bildiremelerini düzenleme konusundaki bilgi seviyelerine göre değerlendirdiklerinde; önlisans mezunu elemanlarının bu konudaki bilgisini % 52 oranda tam ve yeterli bulurken, lisans mezunu elemanlarının bilgisini % 50 olarak değerlendirmişlerdir. Önlisans mezunu elemanlarının % 25'i genel, % 18'i zayıf bilgiye sahip iken lisans mezunu elemanlarının % 37'si genel, % 10'u zayıf bir bilgiye sahiptir. Muhasebe

meslek mensupları önlisans mezunu çalışanların % 5 oranında, lisans mezunu çalışanların % 3 gibi daha düşük bir oranda bu konuda hiçbir bilgisi olmadığını ifade etmişlerdir. Üniversitelerin önlisans ve lisans bölümlerinden mezun olan çalışanların bu konudaki eksikliği; sınıfların kalabalık, bilgisayar laboratuvarlarının ve ders araç gereçlerinin sayısının az olması sonucu ortaya çıkan uygulama yetersizliklerinden kaynaklanabilmektedir.

Tablo 14 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan elemanların belirtilen beyannameleri düzenleme konusundaki bilgi seviyelerinin iyi olduğu tablodan açıkça görülmektedir. Önlisans ve lisans mezunlarının Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesini düzenlemedeki başarısı diğer beyannameleri düzenlemedeki başarısına göre daha düşüktür. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesinin düzenlenmesinde tam ve yeterli bilgi seviyesi; önlisans mezunlarında % 43, lisans mezunlarında % 50' dir. Muhasebe elamanlarından önlisans mezunu olanların % 59'unun, lisans mezunu olanların % 60'ının KDV Beyannamesini düzenleme konusunda yeterli oldukları görülmüştür. Muhtasar beyannamesinin düzenlenmesi konusundaki yeterli bilgi seviyesi önlisans mezunlarında % 55, lisans mezunlarında % 53'tür. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan önlisans ve lisans mezunlarının beyanname düzenleme konusundaki eksiklerinin nedenleri olarak, üniversitelerde verilen vergi uygulamaları derslerinin daha çok teorik olarak anlatılması, bu konuda uygulamada yetersiz kalınması ve beyannamelerin belirli aralıklarla düzenlenmesi sonucu çalışanların gerekli bilgileri unuttuklarından kaynaklandığını belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalıştırdıkları üniversite mezunlarından işletmelerin bağlı bulunduğu vergi daireleri ve belediyeler gibi kamu kuruluşlarıyla ilgili olarak yapılan yazışmalar, düzenlenen beyannameler, bu beyannamelerin süreleri ve ödenmesiyle ilgili detaylı bir bilgiye sahip olmalarını beklemektedirler. Muhasebe meslek elamanlarının iş hayatında hazırlayacakları beyannameler konusunda daha kapsamlı ve ayrıntılı bir bilgiye sahip olabilmeleri için özellikle uygulamalı derslerin artırılması ve beyannamelerle ilgili olarak staj döneminde pratik yaptırılması gerekmektedir.

Tablo 15 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan önlisans ve lisans mezunlarının temel mali tabloları hazırlama konusundaki bilgi seviyelerinin ek mali tabloları hazırlama konusundaki bilgi seviyelerine göre daha iyi düzeyde olduğu tablodan açıkça görülmektedir. Çalışanlardan önlisans mezunu olanların bilanço ve gelir tablosunu hazırlama konusundaki tam ve yeterli bilgi seviyesi % 36 iken lisans mezunlarında

bu oran bilanço için % 40'a, gelir tablosu için % 43'e çıkmıştır. Önlisans mezunlarından bu tabloların hazırlanmasında hiç bilgisi olmayanların oranı sırasıyla % 5 ve % 7 olmasına rağmen lisans mezunlarının oranı her iki tablo için de % 7'dir. Muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan meslek elemanlarının temel mali tabloları hazırlama konusundaki bilgi seviyelerinin ek mali tabloları hazırlama konusundaki bilgi seviyelerine göre daha iyi düzeyde olmasının en önemli nedeni üniversitedeki derslerde daha çok temel mali tablolarla ilgili uygulamalara yer verilmesidir. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan önlisans ve lisans mezunlarının mali tabloların düzenlenmesi konusunda daha çok teorik olarak bilgi sahibi olduklarını, uygulama konusunda sıkıntı yaşadıklarını belirtmişlerdir. Muhasebe mesleğini yapan kişilerin devlete, topluma, işini yaptığı insanlara ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını unutmaması gereklidir. Bu bakımdan mali tabloların güvenilir ve gerçeği yansıtan bir şekilde hazırlanması önem kazanmaktadır. Mali tablolar Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda hazırlanmalı, daha güvenilir analiz ve yorumlar yapılabilmelidir. Bu yüzden muhasebe eğitimi sırasında uluslararası standartlar detaylı bir şekilde ders olarak okutulmalı, mali tablolar uygulamalı olarak hazırlatılmalı, ilgili kurum ve kuruluşlardan bu konuda destek alınmalıdır.

Tablo 16 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan meslek elemanlarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre dönem sonu muhasebe işlemlerini yapabilme konusundaki bilgi seviyelerinin yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları önlisans mezunlarının % 39'unun, lisans mezunlarının % 40'ının bu konuda tam ve yeterli bilgisi olduğunu ifade ederken, önlisans mezunu elamanlarının % 39'unun, lisans mezunu elamanlarının % 37'sinin bu konuda genel bir bilgisi olduğunu ifade etmişlerdir. Bu konuda hem önlisans hem de lisans mezunu elamanlarının %20 oranında zayıf bir bilgisi olduğunu, önlisans mezunlarının % 2, lisans mezunlarının % 3 oranında bu konuda hiç bilgisi olmadığını belirtmişlerdir. Muhasebecilik mesleğinde muhasebede uyum ve belli bir standardın sağlanması açısından zorunlu olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasına geçilmiştir. Üniversitedeki ders programları Tekdüzen Muhasebe Sistemi dikkate alınarak hazırlanmış, böylece muhasebe eğitiminde birliklilik sağlanması amaçlanmıştır. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalıştırdıkları elamanlarından özellikle Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri konusunda detaylı bir bilgiye sahip olmaları beklentisine girmiş ancak bu konuda tatmin olmadıklarını belirtmişlerdir. Muhasebeciler, Dönem Sonu İşlemlerinde elamanların yetersiz olma nedeninin

genel muhasebenin tam olarak öğretilmeden envanter işlemlerine geçilmesinden kaynaklandığını belirtmişlerdir.

Tablo 17' e göre, muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan meslek elemanlarını mali tabloların analizini yapabilme bilgi düzeyine göre değerlendirdiklerinde, önlisans mezunlarının % 30'unun, lisans mezunlarının % 27'sinin tam ve yeterli bilgiye sahip olduklarını, önlisans mezunlarının % 27'sinin, lisans mezunlarının % 37'sinin genel bilgiye sahip olduklarını belirtmişlerdir. Önlisans mezunlarının % 34, lisans mezunlarının % 26 oranında zayıf bir bilgiye sahip olduklarını belirtmişler bu oranları elemanları açısından yüksek bulduklarını ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları önlisans mezunlarının % 9, lisans mezunlarının % 10 oranında bu konuda hiçbir bilgiye sahip olmadıklarını belirtmişlerdir. Muhasebe eğitimi alan öğrencilere mali tablolar hakkında teorik bilgilerin öğretildiği ve uygulamaların yetersiz kaldığı için mali analiz yapma ve yorumlama da eksiklikler olduğu ortaya çıkmıştır. Bu eksikliği gidermek için derslerde temel ve ek mali tabloların kullanılma amacı, yapısı detaylı bir şekilde öğretildikten sonra tablolara uygulanacak analiz teknikleri uygulamalı olarak anlatılmaktadır.

Tablo 18'e göre, muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan meslek elemanlarını maliyet unsurlarını hesaplama konusundaki bilgi düzeylerine göre değerlendirdiklerinde, önlisans mezunlarının % 34'ünün, lisans mezunlarının % 40'ünün tam ve yeterli bilgiye sahip, önlisans mezunlarının % 32'sinin, lisans mezunlarının % 33'ünün genel bir bilgiye sahip olduğunu ifade etmişlerdir. Önlisans mezunlarının bu konu hakkındaki zayıf bilgi oranı % 27, hiç bilgisi olmayanların oranı %7 iken lisans mezunlarının zayıf bilgi oranı % 20, hiç bilgisi olmayanların oranı ise %7'dir. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan elemanlarının bir mamul veya hizmetin maliyetini oluşturan unsurlarının neler olduğunu bildiklerini ancak bu unsurların nasıl hesaplanması gerektiği konusunda sıkıntı yaşadıklarını belirtmişlerdir. Önlisans ve lisans mezunlarının bu konudaki eksikliğini gidermek için üniversitelerde verilen maliyet muhasebesi derslerinde maliyet unsurlarının hesaplanması konusunda daha fazla örnek çözülmesi gerekmektedir.

Tablo 19'a göre, önlisans ve lisans mezunlarının gider dağıtımını yapma konusunda muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini yeterli oranda karşılamadıkları tablodan açıkça görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan önlisans mezunlarının % 36'sının, lisans mezunlarının % 33'ünün bu konuda tam ve yeterli bilgiye sahip olduklarını belir-

tirken önlisans mezunlarının % 32'sinin lisans mezunlarının % 27'sinin zayıf bir bilgiye sahip olduklarını belirtmişlerdir. Bu konu hakkında önlisans ve lisans mezunlarından hiç bilgisi olmayanların oranı ise % 7 olarak değerlendirilmiştir. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan elemanlarının gider dağıtımını yapma konusundaki eksikliklerini üniversite öğrenimi ve staj süresince bizzat uygulama ile giderilebileceğini belirtmişlerdir.

Tablo 20'ye göre, muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan meslek elemanlarını 7/A ve 7/B seçeneğine göre maliyet kayıtları yapma konusundaki bilgi seviyelerini değerlendirdiklerinde, önlisans mezunlarını % 34 oranında tam ve yeterli, % 37 oranında ise zayıf bir bilgiye sahip olarak değerlendirirken lisans mezunlarını % 40 oranında tam ve yeterli, % 20 oranında zayıf bir bilgiye sahip olarak değerlendirmişlerdir. Önlisans ve lisans mezunlarının 7/A ve 7/B seçeneğine göre maliyet kayıtları yapma konusundaki bilgi eksikliğini gidermek için üniversite öğrenimi sırasında maliyet muhasebesi dersinde bu konu üzerinde daha fazla durulmalı, hangi işletmelerin 7/A ve 7/B yöntemlerini kullanması gerektiği, bu yöntemlerin kullanılma şartlarının neler olduğu, 7/A ve 7/B kayıt yöntemlerini seçen işletmelerin kullanacağı hesapların neler olduğu ayrıntılı bir şekilde anlatılmalıdır.

Tablo 21 incelendiğinde, lisans mezunlarının farklı maliyet yöntemlerine göre birim maliyeti hesaplama konusundaki bilgi seviyesi önlisans mezunlarına göre daha iyi olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları önlisans mezunlarının bu konudaki tam ve yeterli bilgi seviyesini % 23, zayıf bilgi seviyesini %43 olarak değerlendirirken lisans mezunlarının tam ve yeterli bilgi seviyesini %27, zayıf bilgi seviyesini %23 olarak değerlendirmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan elemanlarının bu konudaki yetersizliğinin nedeni olarak maliyet muhasebesi derslerinde bazı temel birim maliyet hesaplama yöntemlerinin öğretildiği, farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin öğretilmediği ya da ayrıntılı olarak uygulamasının yapılmadığından kaynaklandığını belirtmişlerdir. Bu sebeple meslek hayatına başlayan adaylar öğretilenlerden farklı bir sorunla karşılaştıklarında çözüm üretememekte ve yorum yapmakta güçlük çekmektedirler.

Tablo 22 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan elemanlarının dış ticaret işlemleri ve muhasebesi konusundaki bilgi seviyelerinin oldukça yetersiz olduğu görülmektedir. Önlisans mezunlarının % 14'ü, lisans mezunlarının % 13'ü bu konuda tam ve yeterli bir bilgiye sahipken önlisans mezunlarının % 50'si, lisans mezunlarının % 40'ının hiç

bilgisi olmadığı görülmektedir. Dış ticaret işlemleri ve muhasebesi dersinde öğrencilere teorik bilgilerin yanı sıra uygulamada kullanılan evrakların da gösterilmesi, bankalardan ve gümrük müdürlüğünden yetkili kişilerin derslere katılımının sağlanması bu konudaki eksikliklerin giderilmesinde faydalı olabilmektedir.

Tablo 23 incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan elemanlarının iç ve dış denetim konusundaki bilgi seviyelerinin yetersiz olduğu görülmektedir. Bu konu hakkında önlisans mezunlarının % 11'i tam ve yeterli bir bilgiye sahip iken, % 39'u zayıf bir bilgiye sahiptir. Lisans mezunlarının ise %7'si tam ve yeterli bir bilgiye sahip iken, %43'ü zayıf bir bilgiye sahiptir. Bu konu hakkında hiç bilgisi olmayanların oranları önlisans ve lisans mezunlarında sırasıyla, %18 ve % 17'dir. Muhasebeci yalnız muhasebenin gerektirdiği kayıt işlerini yapmakla kalmayıp muhasebe denetiminde de kendine özgüveni tam olmak zorundadır. Üniversite öğrenimi sırasında verilen muhasebe denetimi derslerinde iç ve dış denetim konularına daha fazla yer verilmelidir.

Tablo 24 incelendiğinde, muhasebe meslek mensupları yanlarında çalışan elemanlarını üniversite eğitimi sırasında aldıkları mevzuat bilgilerine göre değerlendirmiş ve kanunlar hakkında genel olarak bir bilgiye sahip olduklarını ancak tam ve yeterli bilgi seviyesinin düşük olduğunu belirtmişlerdir. Önlisans ve lisans mezunlarının en çok KDV Kanunu hakkında bilgi sahibi oldukları görülmektedir. Hatırlanacağı gibi önlisans ve lisans mezunlarının en iyi KDV beyannamesini düzenledikleri yukarıda ifade edilmişti. Buradan yola çıkarak önlisans ve lisans mezunlarının gerekli mevzuat bilgilerini tamamladıktan sonra beyannameleri düzenlemede daha az sıkıntı yaşadıklarını söyleyebiliriz. Tabloya göre önlisans ve lisans mezunlarının KDV Kanunu'ndan sonra en iyi öğrendikleri diğer kanunlar sırasıyla Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. Önlisans mezunları arasında % 46 oranında Sermaye Piyasası Kanunu, % 39 oranında Borçlar Kanunu, % 32 oranında Türk Ticaret Kanunu ve % 30 oranında Gelir Vergisi Kanunu hakkında zayıf bilgiye sahip olanların var olduğu bu durumun lisans mezunlarında da değişiklik göstermeyip % 37 oranında Sermaye Piyasası Kanunu, % 33 oranında Borçlar Kanunu, % 30 oranında Gelir Vergisi Kanunu, % 27 oranında Türk Ticaret Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hakkında zayıf bilgiye sahip oldukları görülmüştür. Kanunlar hakkında yeterli bilgiye sahip olunmamasının nedeni olarak, bu derslerin özellikle teorik dersler olduğu örnek olaylara derslerde fazla yer verilmemesinden ve tekrarlanmayan konuların zamanla unutulmasından kaynaklandığı gö-

rülmüştür. Alınan mevzuat eğitiminin özellikle okul sonrası sürekli eğitimlerle tekrarlanması, değişen ve yenilenen mevzuat bilgilerinin sürekli takip edilmesi gerekmektedir.

9. SONUÇ

İçinde bulunduğumuz küreselleşen dünya üzerinde her şeyin değiştiği görülmektedir. Bu değişiklikler ülkelerin sancılı bir süreç geçirmesine sebep olsa bile toplumlar eğitimine önem verip geleceğe güvenle bakmak zorundadır. Toplumun genelinde yaşanan bu sancılı süreçten kurtulma aşamasında muhasebecilere de önemli görevler düşmektedir. Muhasebecilerin hızla değişen olaylar karşısında dinamik ve profesyonel bir yapıya sahip olabilmek için iyi bir muhasebe eğitimi alması gerekmektedir.

Üniversitelerde verilen önlisans ve lisans seviyesindeki muhasebe eğitiminin Aksaray'daki muhasebe meslek mensuplarının taleplerini karşılayıp karşılayamadığını tespit etmeyi amaçlayan bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalıştırdıkları muhasebe elamanlarının muhasebe eğitimi konusunda genel olarak memnun olduklarını ancak üniversite eğitimiyle ilgili bir takım problemlerinin var olduğu kanısına varılmıştır. Anketin tamamında muhasebe meslek mensuplarının taleplerini lisans mezunlarının ön lisans mezunlarına göre daha yüksek oranlarda karşıladıkları görülmüş ancak lisans ve önlisans mezunlarının bilgi seviyeleri arasındaki farkın büyük oranlarda olmadığı dikkati çekmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışan lisans ve meslek yüksek okullarından mezun olan kişilerin eğitimi konusundaki görüş ve beklentileri, muhasebe hizmet sektörünün ve toplumun ihtiyaçları açısından önemli bir yere sahiptir. Bu bakımdan üniversiteler muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini ve var olan problemlerini göz önüne alarak, verdikleri muhasebe eğitiminin kalitesini yükseltmeli ve iş hayatına uyumlu hale getirmelidir.

Tablo 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Toplam İçindeki Adet	Yüzdeler (%)
İlköğretim	2	4
Lise ve dengi	2	4
Yüksekokul	7	14
Lisans	38	76
Lisans üstü	1	2
Toplam	50	100

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımı

Mezun Olunan Bölüm	Toplam İçindeki Adet	Yüzdeler (%)
Muhasebe	6	12
İşletme	24	48
İktisat	10	20
Maliye	4	8
Kamu Yönetimi	2	4
Ticaret Lisesi	3	6
Diğer	1	2
Toplam	50	100

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı

Çalışma Süresi	Toplam İçindeki Adet	Yüzdeler (%)
0-10 yıl	20	40
11-20 yıl	18	36
21-30 yıl	9	18
31 yıl ve üzeri	3	6
Toplam	50	100

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Elemanların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Eğitim Durumları	1-3 kişi	4-6 kişi	7-9 kişi	10 ve üzeri kişi
Sadece önlisans	20	0	0	0
Sadece lisans	6	0	0	0
Hem ön lisans hem lisans	24	0	0	0
Toplam	50	0	0	0

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

Yaş	Toplam İçindeki Adet	Yüzdeler (%)
20-30 yaş	3	6
31-40 yaş	24	48
41-50 yaş	13	26
51 ve üzeri	10	20
Toplam	50	100

Tablo 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Toplam İçindeki Adet	Yüzdeler (%)
Bay	42	84
Bayan	8	16
Toplam	50	100

Tablo 7: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Üniversite Eğitimi Sırasında Almış Oldukları Eğitimin Seviyesini Yeterli Düzeyde Bulmalarına Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	13	29	11	37
Genel bir bilgi	25	57	15	50
Zayıf bir bilgi	6	14	4	13
Hiç bilgisi yok	0	0	0	0
Toplam	44	100	30	100

Tablo 8: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Tek Düzen Hesap Planı Hakkındaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	19	43	15	50
Genel bir bilgi	16	36	13	43
Zayıf bir bilgi	9	21	2	7
Hiç bilgisi yok	0	0	0	0
Toplam	44	100	30	100

Tablo 9: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Elemanlarının Üniversite Eğitimi Sırasında Almış Oldukları Aşağıda Belirtilen Derslerdeki Bilgi Seviyesine Göre Dağılımı

Dersler	Tam ve yeterli bir bilgi (%)	Genel bir bilgi (%)	Zayıf bir bilgi (%)	Hiç bilgisi yok (%)	Toplam (%)
Önlisans					
Genel Muhasebe	30	48	23	0	100
Maliyet Muhasebesi	18	30	50	2	100
Yönetim Muhasebesi	16	39	43	2	100
Şirketler Muhasebesi	23	41	36	0	100
Bilgisayarlı Muhasebe	41	50	9	0	100
İnşaat Muhasebesi	21	23	39	18	100
Kooperatif Muhasebesi	9	18	46	27	100
Banka Muhasebesi	9	21	34	36	100
Konaklama Muhasebesi	9	25	39	27	100
Enflasyon Muhasebesi	16	16	36	32	100
Mali Tablolar Analizi	21	39	30	11	100
Muhasebe Denetimi	21	39	30	11	100

Lisans					
Genel Muhasebe	30	53	17	0	100
Maliyet Muhasebesi	20	37	37	6	100
Yönetim Muhasebesi	17	50	30	3	100
Şirketler Muhasebesi	27	50	20	3	100
Bilgisayarlı Muhasebe	40	47	13	0	100
İnşaat Muhasebesi	13	37	33	17	100
Kooperatif Muhasebesi	7	27	43	23	100
Banka Muhasebesi	7	23	33	37	100
Konaklama Muhasebesi	3	30	33	34	100
Enflasyon Muhasebesi	10	23	33	34	100
Mali Tablolar Analizi	20	53	17	10	100
Muhasebe Denetimi	10	60	23	7	100

Tablo 10: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Muhasebe Kayıtlarında Kullanılan Defterler ve Ticari Belgeler Hakkındaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	22	50	15	50
Genel bir bilgi	17	39	13	43
zayıf bir bilgi	5	11	1	3
Hiç bilgisi yok	0	0	1	4
Toplam	44	100	30	100

Tablo 11: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Muhasebe Defterlerine Doğru Kayıt Yapabilme Konusunda Bilgi Seviyesine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	19	44	13	44
Genel bir bilgi	22	50	15	50
Zayıf bir bilgi	3	6	1	3
Hiç bilgisi yok	0	0	1	3
Toplam	44	100	30	100

Tablo 12: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Personel Bordrolarının Yapılması ve Bilgi İşlem Güvenliği Hakkındaki Bilgi Seviyesine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	20	46	13	44
Genel bir bilgi	18	41	13	43
Zayıf bir bilgi	5	11	4	13
Hiç bilgisi yok	1	2	0	0
Toplam	44	100	30	100

Tablo 13: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının İnternet Üzerinden Personellerin Aylık Sigorta Pirim Bildirgelelerini Düzenleme Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	23	52	15	50
Genel bir bilgi	11	25	11	37
zayıf bir bilgi	8	18	3	10
Hiç bilgisi yok	2	5	1	3
Toplam	44	100	30	100

Tablo 14: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Aşağıdaki Beyannameleri Düzenleme Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Beyannameler	Tam ve yeterli bir bilgi (%)	Genel bir bilgi (%)	Zayıf bir bilgi (%)	Hiç bilgisi yok (%)	Toplam (%)
Önlisans					
Yıllık Gelir-Kurumlar Vergisi Beyannamesi	43	38	14	5	100
Muhtasar Beyannamesi	55	34	7	4	100
KDV Beyannamesi	59	30	7	4	100
Diğer Vergi Beyannameleri	52	34	7	7	100
Lisans					
Yıllık Gelir-Kurumlar Vergisi Beyannamesi	50	33	17	0	100
Muhtasar Beyannamesi	53	37	7	3	100
KDV Beyannamesi	60	30	7	3	100
Diğer Vergi Beyannameleri	53	33	7	7	100

Tablo 15: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Aşağıdaki Temel ve Ek Mali Tabloları Hazırlama Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Temel ve Ek Mali Tablolar	Tam ve yeterli bir bilgi (%)	Genel bir bilgi (%)	Zayıf bir bilgi (%)	Hiç bilgisi yok (%)	Toplam (%)
Önlisans					
Bilanço	36	36	23	5	100
Gelir Tablosu	36	39	18	7	100
Satışların Maliyeti Tablosu	25	25	34	16	100
Fon Akım Tablosu	16	23	38	23	100
Nakit Akım Tablosu	18	23	34	25	100
Kar Dağıtım Tablosu	21	23	36	20	100
Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	16	23	41	20	100
Lisans					
Bilanço	40	33	20	7	100
Gelir Tablosu	43	33	17	7	100
Satışların Maliyeti Tablosu	30	30	30	10	100
Fon Akım Tablosu	23	27	37	13	100
Nakit Akım Tablosu	23	27	33	17	100
Kar Dağıtım Tablosu	27	27	33	13	100
Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	23	17	47	13	100

Tablo 16: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Dönem Sonu Muhasebe İşlemlerini Yapabilme Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	17	39	12	40
Genel bir bilgi	17	39	11	37
Zayıf bir bilgi	9	20	6	20
Hiç bilgisi yok	1	2	1	3
Toplam	44	100	30	100

Tablo 17: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Mali Tabloların Analiz Teknikleri Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	13	30	8	27
Genel bir bilgi	12	27	11	37
Zayıf bir bilgi	15	34	8	26
Hiç bilgisi yok	4	9	3	10
Toplam	44	100	30	100

Tablo 18: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Maliyet Unsurlarını Hesaplama Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	15	34	12	40
Genel bir bilgi	14	32	10	33
zayıf bir bilgi	12	27	6	20
Hiç bilgisi yok	3	7	2	7
Toplam	44	100	30	100

Tablo 19: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının Gider Dağıtımını Yapma Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	16	36	10	33
Genel bir bilgi	11	25	10	33
Zayıf bir bilgi	14	32	8	27
Hiç bilgisi yok	3	7	2	7
Toplam	44	100	30	100

Tablo 20: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Meslek Elemanlarının 7/A ve 7/B Seçeneğine Göre Maliyet Kayıtları Yapma Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	15	34	12	40
Genel bir bilgi	12	27	11	37
Zayıf bir bilgi	16	37	6	20
Hiç bilgisi yok	1	2	1	3
Toplam	44	100	30	100

Tablo 21: Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Elemanlarının Farklı Maliyet Yöntemlerine Göre Birim Maliyeti Hesaplama Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	10	23	8	27
Genel bir bilgi	12	27	12	40
Zayıf bir bilgi	19	43	7	23
Hiç bilgisi yok	3	7	3	10
Toplam	44	100	30	100

Tablo 22: Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Elemanlarının Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	6	14	4	13
Genel bir bilgi	7	16	8	27
Zayıf bir bilgi	22	50	12	40
Hiç bilgisi yok	9	20	6	20
Toplam	44	100	30	100

Tablo 23: Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Elemanlarının İç ve Dış Denetim Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Önlisans		Lisans	
	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)	Toplam içindeki adet	Yüzdeler (%)
Tam ve yeterli bir bilgi	5	11	2	7
Genel bir bilgi	14	32	10	33
Zayıf bir bilgi	17	39	15	43
Hiç bilgisi yok	8	18	3	17
Toplam	44	100	30	100

Tablo 24: Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Yanlarında Çalışan Elemanlarının Üniversite Eğitimi Sırasında Aldıkları Mevzuat Bilgileri Konusundaki Bilgi Seviyelerine Göre Dağılımı

Mevzuat Bilgi Seviyesi	Tam ve yeterli bir bilgi (%)	Genel bir bilgi (%)	Zayıf bir bilgi (%)	Hiç bilgisi yok (%)	Toplam (%)
Önlisans					
Vergi Usul Kanunu	21	52	23	5	100
Gelir Vergisi Kanunu	23	46	30	2	100
Kurumlar Vergisi Kanunu	21	50	27	2	100
KDV Kanunu	32	43	23	2	100
Türk Ticaret Kanunu	11	55	32	2	100
Borçlar Kanunu	9	46	39	7	100
Sermaye Piyasası Kanunu	9	30	46	16	100
Lisans					
Vergi Usul Kanunu	23	50	27	0	100
Gelir Vergisi Kanunu	23	47	30	0	100
Kurumlar Vergisi Kanunu	23	50	27	0	100
KDV Kanunu	30	47	23	0	100
Türk Ticaret Kanunu	13	57	27	3	100
Borçlar Kanunu	13	50	33	4	100
Sermaye Piyasası Kanunu	13	33	37	17	100

9.KAYNAKLAR

Alkan C. ve H. Doğan ve İ. Sezgin. 1998. Mesleki ve Teknik Eğitimin Esasları. Dördüncü Baskı. İstanbul: Alkım Yayınları

Akbaba, Altun S. ve A Altun. 2000 “Bir Eğitim Aracı Olarak İnternet” Milli Eğitim.

Can, G. ve diğerleri. 2001. Öğretimde Planlama ve Değerlendirme. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını. No: 716. Eskişehir

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

Fırat, E. 2009. “Muhasebe Eğitimde Etik- Ekonomik Kriz Kaynaklı Etik Problemler” XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. 20-24 Mayıs Alaçatı-Çeşme.

Fisher, Dann G. Swanson, Diane L. ve Schmidt, Jaime J. 2007 “Accounting Education Lags CPE Ethics Requirements: Implications for the Profession and a Call to Action”, Accounting Education, sayı.16:4.

Genel Öğretim Metotları. 2004. <http://kutluay81.com/genelogretimmetotlari.htm>.

Nobes, Cristopher W. 2001. A Survey of National Accounting Rules Benchmarked Against International Accounting Standards. GAAP.

Sevilengül, O. 2003. Genel Muhasebe. 11. Baskı. Ankara: Fersa Matbaacılık, Gazi Kitapevi

Seferoglu, S.S. 1999 “Hizmet İçinde Mesleki Gelişim ve Uzaktan Eğitim Teknolojilerinin Kullanılması” I. Uzaktan Eğitim Sempozyumu. Kara Kuvvetleri Komutanlığı Eğitim ve Doktrin Komutanlığı. 15-16 Kasım. Ankara

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. 1989. No: 3568 Sayılı Resmi Gazete. Madde 4-5

Şengel, S. 2005. “Bilgi sunma Aracı Olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Web Siteleri İçerik Analizleri” Muhasebe ve Finansman Dergisi

Süer, M. 2007. Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Eğitiminden Beklentiler ve Karşılaşılan Sorunlar, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

Summary of IFAC International Education Guideline No:9: Prequalification Education,

Tests of Professional Competence and Practical Experience of Profesional Accountants

<http://www.ifac.org/education>.

<http://www.turmob.org>

İMKB ULUSAL-100 ENDEKSİ İLE ABD DOLARI KURU VE TÜFE ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ (1986:01-2008:12)

Yrd.Doç.Dr.Zübeyir TURAN*

ÖZET

Bu çalışmada, 1986:01-2008:12 dönemi için Türkiye ekonomisinde İMKB Ulusal-100 endeksi ile ABD doları kuru ve TÜFE arasındaki ilişki eşbütünleşme yöntemiyle incelenmiştir. Vektör Hata Düzeltme (VEC) yöntemi ve nedensellik testlerinden yararlanılarak bu değişkenler arasındaki ilişkinin yönü tespit edilmiştir. Test sonuçları, İMKB Ulusal-100 endeksi ile negatif yönlü olarak ABD doları kuru ve pozitif yönlü olarak TÜFE arasında uzun dönemli bir ilişki olduğunu göstermektedir. Ayrıca ele alınan dönemde, ABD doları kurundan ve TÜFE'den İMKB Ulusal-100 endeksine doğru bir Granger nedensellik ilişkisinin var olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İMKB, Ulusal-100 Endeksi, TÜFE, USD Kuru, Eşbütünleşme, VEC, Türkiye Ekonomisi

JEL Sınıflaması: C32, C43, E44, F31

INVESTIGATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN ISE NATIONAL-100 INDEX WITH USD EXCHANGE RATE AND CPI (1986:01-2008:12)

ABSTRACT

In this study, the relationship between Istanbul Stock Exchange (ISE) National-100 index with USD exchange rate and CPI was investigated using cointegration analysis for the period of 1986:01-2008:12 in Turkish economy. In order to determine the causality between these variables, the Vector Error Correction (VEC) method and causality tests were employed. Test results indicate that, for the period, there was a long run relationship of ISE National-100 index with USD exchange rate negatively and CPI positively. In addition to this a causality relationship existing from USD exchange rate

* Niğde Üniversitesi, İ.İ.B.F., İktisat Bölümü, e-posta: z_turan63@hotmail.com

and CPI to ISE National-100 index was determined for the period.

Keywords: ISE, National-100 Index, CPI, USD Exchange Rate, Cointegration, VEC, Turkish Economy

JEL Classification: C32, C43, F31, E44

1. GİRİŞ

Ülkelerin borsa performanslarının¹¹ bu ülkelerin ekonomik durumu hakkında önemli bilgiler verdiği kabul edilmektedir. Özellikle küçük sermaye sahiplerinin yatırım kararı alırken hisse senedi fiyatlarının konjonktürel seyrini temel göstergelerden biri olarak aldıkları görülmektedir.

Türkiye ekonomisinde gözlemlendiği üzere yurtdışı yatırımcıların yanında yabancı yatırımcı operasyonları da İMKB Ulusal-100 (N100) endeksi üzerinde doğrudan etkili olmaktadır (Çiçek ve Öztürk, 2007: 84). Dolayısıyla Türkiye ekonomisi için yüksek dolarizasyonun etkisiyle, ABD doları (USD) kurundaki değişmelerin, N100 endeksinin seyrini doğrudan etkilemesi beklenmektedir. USD kuru yükseldiği (düştüğü) zaman İMKB’de (ve ülkede) kısa vadeli sermaye çıkışları (girişleri) yaşandığı için USD kuru ve İMKB N100 endeksi arasında negatif bir ilişkinin ortaya çıkması beklenilmektedir. Bununla birlikte yine ülkeden sermaye çıkışının başlaması durumunda USD kurunun da yükselecek olması nedeniyle buradaki nedensellik ilişkisinin yönünün belirlenmesi de ayrıca önem arz etmektedir.

Benzer şekilde enflasyon oranı (çalışmada TÜFE) yükseldiği zaman yurtdışı borsa yatırımlarının reel değerinin azalacağı ve böylece yatırımcıların para talebinin artacağı (borsa yatırım talebinin azalacağı) için enflasyon oranı ile N100 endeksi arasında bir negatif ilişkinin olması beklenmektedir. Bununla birlikte literatürde enflasyondan korunma güdüsüyle borsa yatırımları artacağından bu ilişkinin pozitif olacağı yönünde sonuca ulaşan çalışmaların sayısı da oldukça fazladır. Burada yabancı yatırımcıların yurtdışı enflasyona karşı kayıtsızlığına vurgu yapılmaktadır.

Türkiye ekonomisi için ağırlıklı görüş enflasyon oranının ve volatilitésinin artmasıyla birlikte belirsizlik artıracığı için İMKB yatırımların azalacağı yönündedir. Buna rağmen 2001 yılına kadar uygulanan nispeten esnek olmayan döviz kuru uygulaması süresince enflasyon oranının yüksek olmasının

1 Borsa performansı göstergesi olarak ele alınan değişkenlerin sayısı artırılabilir. Örneğin Karamustafa ve Karakaya (2004: 25), İMKB performansı olarak işlem hacmi, piyasa değeri, İMKB Ulusal-100 endeksi, işlem miktarı, sözleşme sayısı ve işlem gören şirket sayısı gibi değişkenlerin tümünü kullanmışlardır. Ancak bizim çalışmamızda sadelik için borsa performansı değerlendirmesi İMKB Ulusal-100 endeksi kapsamında ele alınmaktadır.

kur baskılarını ve devalüasyon beklentilerini artırmasıyla kısa vadeli spekülasyon yatırımların (sıcak para yatırımlarının) İMKB'ye olan ilgisinin arttığı görülmektedir. Böylece istikrarlı bir para birimi olan USD kuru ile 2000'li yılların ortalarına kadar yüksek seyreden TÜFE arasındaki karşılıklı ilişki de kaçınılmaz görülmektedir.

Kuşkusuz İMKB endeks seviyesini etkileyen birçok ekonomik, siyasi ve hatta sosyal gelişme bulunmaktadır. Ancak bu çalışmada, aylık olarak İMKB N100 endeks değişmelerine TÜFE oranlar ve USD kuru değişmelerinin etkileri araştırılmıştır.

Çalışma dört bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde farklı sonuçları sunmak amacıyla özet bir literatür seçmeleri yer almaktadır. İkinci bölümde araştırmada kullanılan veriler ve yöntem tanıtılmakta, üçüncü bölümde ise analiz sonuçları sunulmaktadır. Çalışma sonuç ve değerlendirmelerin sunulduğu dördüncü bölümle sonlanmaktadır.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Ele alınan konuya ilişkin çalışmalar ya birçok makroekonomik değişkenin etkilerini birlikte ya da her bir değişkenin etkisinin ayrı olarak ele alınması perspektifinde gelişmiştir. 1970'li yılların sonundan itibaren özellikle gelişmekte olan ülkelerde yaşanan finansal serbestleşme süreci, sadece bu ülkelerde değil, bu ülkeleri kapitalize eden başta ABD olmak üzere pek çok Avrupa ülkesinde ve Japonya'da borsa endekslerinde geniş dalgalanmaların yaşanmasına neden olmuştur. Yapılan birçok çalışma bu dalgalanmaların makroekonomik faktörlerden kaynaklandığını ifade etmiştir. Bunun üzerine para arzı, enflasyon, faiz, GSYİH, dış ticaret dengesi, döviz kuru ve petrol fiyatları vb. gibi makroekonomik değişkenlerle borsa performansı anlamında hisse senedi fiyatlarını yansıtan ulusal endeksler arasındaki ilişki incelenmiştir. Yapılan ampirik çalışmalarının çelişkili, birbirinden farklı ve gözlemlerin tersi sonuçlar ortaya çıkarmasıyla söz konusu endeks dalgalanmalarının nedeninin makroekonomik faktörlerden çok spekülasyon faaliyetleri olduğunu ifade eden görüşler de ortaya atılmıştır. Bu kapsamda dikkatler bu değişkenlerden kayarak enflasyon oranı ve döviz kurları üzerine odaklanmıştır.

Hisse senedi fiyatları ve enflasyon arasındaki ilişkileri dikkate alan çalışmalar yatırımcıların enflasyona karşı korunma eğilimlerinden hareket etmektedir (Yılmaz vd. 2005: 3; Choudhry, 2001: 76). Enflasyon ve borsa performansı ilişkisini ilk kez ele alanlardan Fama (1981), bu iki değişken arasında bulunduğu negatif korelasyonu enflasyon seviyesi ve gelecekteki

üretim artışı arasındaki negatif korelasyona dayandırmıştır. Bu düşüncenin arkasında enflasyon oranındaki artışın hisse senedi getirilerini yani kümülatif olarak endeksi düşüreceği aksiyomu yatmaktadır. Gültekin (1983) ise savaş sonrası dönemi kapsayacak şekilde 1947:01-1979:15 dönemini için 24 ülkeyi kapsayan çalışmasında, “Fisher etkisi” fenomeninin tersi sonuçlar elde ederek borsa getirileri ve enflasyon arasında negatif ilişkinin olduğunu ortaya koymuştur. Bilindiği üzere Fisher (1930), tam fiyat ve ücret esnekliği varsayımı altında fiyatlardaki artışın doğrudan yatırımın getirisine yansıtacağı ve böylece reel getiri oranının değişmeyeceğine işaret etmektedir². Fisher’in görüşlerine uymayan bu bulgular Marshall (1992) tarafından yapılan çalışmada da desteklenmiştir. Bunun yanında söz konusu negatif korelasyonun reel olarak pozitif seviyelerde olmak durumunda olan faizin enflasyon oranıyla birlikte yükselmesiyle “para yanılması”na düşen yatırımcıların hisse senedi yerine faiz getirisi sunan diğer varlıklara yönelmesinden kaynaklandığı belirtilmektedir. Bu görüşü savunan Masca-ro ve Meltzer (1993), enflasyon belirsizliği ile gerçekleşen enflasyon arasındaki pozitif ilişki nedeniyle para talebinin artışı ve böylece hisse senedine olan talebin azalması sonucunda borsa endeksinin düşmesi olgusu üzerinde durmaktadırlar. Boudoukh vd. (1994)’nin 1953-1990 dönemi için ABD ve İngiltere verileri üzerindeki çalışmasında, bir yıllık kısa dönem için enflasyon oranı ile hisse senedi getirileri arasında negatif ilişki görülürken, beş yıllık uzun dönemde bu ilişkinin pozitif yönlü olduğu ortaya konmuştur. Kuşkusuz buradaki hisse senedi getirisi endeks yükselişleri olarak değerlendirilmektedir.

Enflasyon ile borsa performansı arasında pozitif ilişkinin olduğunu ortaya koyan çalışmalar da mevcuttur. Abdullah ve Hayworth (1993), Graham (1996) ve Hasan (2008) yatırımcıların enflasyondan korunmak için hisse senedine yatırım yaptıklarını ve böylece enflasyon beklentileri ile birlikte gerçekleşen enflasyonun artmasıyla borsa endekslerinin artacağını iddia etmektedirler. Bu yazarların çıkış noktası ise Fisher (1930)’e dayanmaktadır. Burada yine para yanılmasına düşen yatırımcıların borsada kalarak daha yüksek nominal getiri (değişmeyen reel getiri) için işlem hacimlerini artırmaları söz konusudur. Barnes vd. (1999)’nin çalışmalarına göre ise ılımlı enflasyonlu ülkelerde enflasyon oranları ile borsa endeksleri zayıf bir pozitif ilişki gösterirken yüksek enflasyonlu ülkelerde pozitif ilişkinin kuvvetli olduğu görülmektedir. Bundan başka yine Choudhry (2001), ülkeden ülkeye farklılık gösterse de genel olarak 1980-90 dönemini kapsayan

2 Yatırım getirisi ve enflasyon ilişkisi kapsamında “Fisher Etkisi” ve testi ile ilgili olarak Fama ve Schwert (1977), Boudoukh vd. (1994), Choudhry (2001), Madsen (2002), Sarı ve Soytaş (2005), Aga ve Kocaman (2006: 136-138) ile Hasan (2008)’in çalışmalarına bakılabilir.

çalışmalarında, söz konusu dönemde Türkiye ekonomisine benzer özellik gösteren yüksek enflasyonlu dört ülke (Arjantin, Şili, Meksika ve Venezuela) için cari borsa getirileri ile cari enflasyon arasında pozitif ilişkiyi ortaya koymuştur. Söz konusu çalışmada yine borsanın enflasyona karşı korunma aracı olarak kullanıldığı üzerinde durulmaktadır.

Borsa performansı ve döviz kuru arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalardan örneğin Aggarwal (1981), Solnik (1987) ve Stavarek (2004) pozitif bir ilişki bulmuşlardır. Aggarwal (1981), ABD ekonomisi için 1974-78 dönemini kapsayan çalışmasında efektif USD kuru ile ABD borsası endeks seviyeleri arasında pozitif bir korelasyon bulmuştur. Solnik (1987: 143, 148) aylık ve üç aylık verileri kullanarak 1973:07-1983:12 dönemini kapsayan çalışmasında ele aldığı sekiz ülke borsasında (ABD, Almanya, Fransa, Japonya, Hollanda, İngiltere, İsviçre ve Kanada) ABD hariç diğer tüm ülkelerde hisse senedi fiyat endekslerinin kur değişikliklerinden pozitif yönde etkilendiğini ortaya koymuştur. Ancak genel olarak endeks değişmelerinin döviz kurundaki değişmelerle açıklanması anlamlı çıkmamıştır. Stavarek (2004) ise, borsa endeksi ve döviz kuru arasındaki nedenselliğin genellenemeyeceği üzerinde durmuştur. Çalışmada, 1993-2003 döneminde iki değişken arasındaki nedensellik ilişkisinin özellikle gelişmiş ülkelerde daha fazla olduğu tespit edilmiştir. ABD ve İngiltere’de borsa endekslerinin döviz kuru gelişimine doğrudan tepki verdiği yine bu çalışmada gözlenmiştir. Ancak genel olarak merkez AB üyesi ülkelerinde her bir ülke için ele alınan dönemde, bu iki değişkendeki değişmelerin diğerinin tahmininde kullanılabilecek kadar bir korelasyon bulunmamıştır. Soenen ve Hennigar (1988), 1980-86 dönemi aylık efektif USD kuru ve ABD borsa endeksleri verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada güçlü bir negatif ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır.

Bahmani-Oskooee ve Sohrabian (1992)’in çalışmaları, efektif döviz kuru ile borsa endeksi arasındaki ilişkiyi belirlemede eşbütünlük ve Granger nedensellik analizini kullanan ilk çalışmalardandır. Bu çalışmalarında yazarlar aylık veriler kullanarak 1973-88 dönemi için Standard & Poor’s 500 (S&P 500) endeksi ile efektif USD kuru arasında en azından kısa dönemde iki yönlü bir nedensellik olduğunu ortaya koymuşlardır. Bu çalışmayı takiben benzer yöntemlerle yapılan çalışmalarda ülke, analiz yöntemi, veri ve incelenen dönem farklılıklarından kaynaklı olarak değişik sonuçlar elde edilmiştir.

Makroekonomik göstergeler ile borsa performansı arasındaki nedensellik ilişkisini dikkate alan çok sayıda çalışma olmakla birlikte bunlardan Türkiye ekonomisine ilişkin olanların sayısı azdır.

Agénor vd. (1997) Türkiye’de finansal serbestleşme sonrasında 1990’lı yıllardan itibaren reel döviz kurunun sermaye hareketlerine anlamlı bir tepki gösterdiğini ve sermaye girişlerinin ulusal paranın değer kazanmasına yol açtığını belirlemiştir. Bu kapsamda Türkiye gibi borsa yatırımlarının büyük bir çoğunluğu yurt dışı merkezli olan bir ülke için (Çiçek ve Öztürk, 2007: 87) sermaye girişlerinin TL üzerinde değerlenme baskısı oluşturması kaçınılmaz olmuştur. Karamustafa ve Karakaya (2004)’nın 1995:01-2003:06 dönemine ilişkin çalışmalarında, enflasyon ve İMKB performansı göstergelerinin uzun dönemde doğrusal bir birlikteliği olduğu ortaya konulmuştur. Yine bu çalışmada İMKB performansı ile TÜFE arasındaki ters yönlü anlamlı ilişki vurgulanmıştır.

Yılmaz vd. (2005), 1990:01-2003:12 dönemini kapsayan analizlerinde hisse senedi fiyatları ile bazı makroekonomik değişkenler arasında bir ilişki olup olmadığını tespit etmişlerdir. Çalışmada İMKB endeksi, TÜFE, para arzı, faiz oranı, döviz kuru, dış ticaret dengesi ve sanayi üretim endeksi değişkenlerine yer verilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, hisse senedi fiyatı ile makroekonomik değişkenlerden bazıları arasında uzun dönemli bir ilişkinin var olduğu bulunmuştur. Buna göre, hisse senedi fiyatları ile döviz kuru değişkenleri arasında karşılıklı bir nedensellik ilişkisi belirlenmiştir. Ayrıca eşbütünleşme testi sonuçlarına göre hisse senedi fiyatı ile TÜFE’nin yanı sıra faiz oranı ve sanayi üretim endeksi değişkenleri arasında uzun dönemli bir ilişki bulunmuştur. Yine yazarların yapmış oldukları VEC modelden elde edilen hisse senedi fiyatları varyans ayırma sonuçlarına göre, hisse senedi fiyatları en fazla kendi şoklarından sonra ise sırasıyla faiz oranı, TÜFE, dış ticaret dengesi, para arzı, döviz kuru ve sanayi üretim endeksi değişkenleri şoklarından etkilenmiştir.

Kalaycı (2005), çalışmasında hisse senedi getirilerinin varyanslarının zaman içinde değiştiğinden hareket ederek İMKB hisse senetleri piyasasında getiri volatilitelerini, iktisat teorisi ile tutarlı olarak temel finansal ve makroekonomik değişkenlerin volatiliteleri ile açıklamaya çalışmıştır. Bu kapsamda makro ekonomik değişkenlerden para arzı ve TÜFE’nin İMKB’de hisse senedi getirilerini açıklayıcı olduğu, ancak sanayi üretim endeksi, faiz oranı ve USD kurunun açıklayıcılık özelliğinin olmadığını vurgulamıştır. Bu bulgular doğrultusunda İMKB’nin yeterince etkin olmadığı ve borsa getiri hareketlerinin makroekonomik etkiler dışında belirlendiği sonucuna ulaşmıştır. Bu sonuçlar spekülasyon hareketlerinin borsa endeks volatilitesine neden olduğu görüşünü desteklemektedir.

Sarı ve Soytaş (2005), aylık verilerle 1986:01-2000:12 dönemini kapsayan çalışmalarında enflasyon ile İMKB getirisi arasında negatif ilişki bulunmuş iken

Horasan (2008) aylık olarak 1990-2007 dönemini kapsayan çalışmasında, Fisher (1930)'in teorine uygun olarak Türkiye'de hisse senedi getirileri ve enflasyon arasındaki ilişkinin pozitif olarak gözlemlendiğini ortaya koymuştur. Aga ve Kocaman (2006), İMKB için aylık verilerle 1986-2005 dönemi için İMKB Ulusal-20 endeksi kapsamındaki 16 şirket üzerine yaptığı çalışmada sanayi üretim endeksi ve TÜFE'nin İMKB getirisi ya da endeks değerlerini açıklamada yetersiz olduğunu ortaya koymuşlardır.

Aydemir ve Demirhan (2008), 1994:01-2008:09 dönemi için İMKB Ulusal-100 endeksi ve TÜFE verilerini kullanarak hazırladıkları çalışmalarında bu iki değişken arasında nedensellik ilişkisi bulunmadığını ortaya koymuşlardır. Aynı yazarların döviz kurları ile İMKB fiyatları arasındaki ilişkiyi araştıran başka bir çalışmaları da bulunmaktadır. Türkiye'de döviz kurlarının dalgalanmaya bırakıldığı 23 Şubat 2001 tarihinden 11 Ocak 2008 tarihine kadar bir dönemi inceleyen bu çalışmada farklı endekslerle birlikte Ulusal-100 endeksi ve döviz kuru arasında iki yönlü nedensellik ilişkisinin olduğu gösterilmiştir. Ayrıca Ulusal-100 endeksinden döviz kuruna bir negatif nedensellik ilişkisi de tespit edilmiştir.

3. VERİ SETİ ve METODOLOJİ

Bu çalışmada İMKB Ulusal-100 endeksi değerleri ile TÜFE ve USD kuru arasındaki ilişkiler eşbütünleşme yöntemiyle araştırılmaktadır. Çalışmada kullanılan orijinal veriler, 1986:01-2008:12 dönemine ait 276 aylık, İMKB aylık Ulusal-100 endeksleri ile TÜFE ve ABD doları kuru birim değer serileridir. Bu veriler, 1986=1 olarak İMKB endeksleri ve TCMB internet sitesindeki EVDS veri tabanından elde edilmiştir.

Çalışmadaki fonksiyonel ilişki $N100=f(CPI, USD, E)$ biçiminde olacak şekilde ele alınmıştır. Burada; N100: İMKB Ulusal-100 endeksidir. Türkiye ekonomisinin finansal durumunun bir göstergesi olarak değerlendirildiği gerçeğinden hareketle modele dahil edilmiştir. CPI: TÜFE'dir. Reel faizin ve borsa yatırım kararlarının temel belirleyicilerinden olduğu kabul edilmektedir. USD: ABD doları kurudur. Ele alınan dönem içinde döviz işlemleri içinde ABD dolarının ağırlığı (dolarizasyon) dikkate alınarak bu para birimi kullanılmıştır. E: İMKB Ulusal 100 endeksini etkileyen diğer değişkenlerin tümüdür. Tüm veri serileri doğal logaritmaya çevrilmiştir.

Çalışmada kullanılan veriler zaman serileridir. Zaman serileriyle çalışılırken öncelikle bu serilerin durağan olduklarının belirlenmesi gerekmektedir (Gujarati, 2003). Durağanlık, genellikle birim kök testleriyle yapılmaktadır. Bu çalışmada durağanlık analizi hem Augmented Dickey-Fuller (1979;

1981) (ADF), hem de Phillips-Perron (1988) (PP) birim kök testiyle yapılmıştır. ADF testi şu biçimde bir regresyondan elde edilebilir (Dickey ve Fuller, 1979; 1981).

$$\Delta Y_t = b_1 + b_2 t + d Y_{t-1} + a_i \sum_{i=1}^m \Delta Y_{t-i} + e_t \quad (1)$$

Burada; Δ , fark operatörü; b , d ve a tahmin edilecek katsayılar; Y , zaman serisi özellikleri test edilecek değişken; e , beyaz gürültü (white-noise) hata terimi ve m , maksimum gecikme uzunluğudur.

PP testi ise, bir zaman serisinde daha yüksek bir otokorelasyon olup olmadığını kontrol eden ve parametrik olmayan bir yöntem kullanmakta ve şu biçimde birinci sıra auto-regressive AR(1) sürece dayanmaktadır (Phillips ve Perron, 1988).

$$\Delta Y_t = a + b Y_{t-1} + e_t \quad (2)$$

Burada; Δ , fark operatörü; a , bir sabit; b , eğim ve Y_{t-1} ise Y değişkeninin birinci gecikmesidir.

Eğer iki veri seti aynı dereceden bütünleşik olursa bu değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisini test etmek mümkün olmaktadır. Bu çalışmada eşbütünleşme ilişkisi Johansen (1988) prosedürü doğrultusunda yapılmıştır.

4. TAHMİN SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRMELER

ADF testi yapılırken uygun gecikmenin seçimi için SIC (Schwarz Information Criteria) kullanılmıştır. Buna göre maksimum gecikme 15 olarak alınmış ve minimum SIC değerini veren gecikme, uygun gecikme olarak seçilmiştir.

Tablo 1: N100, CPI ve USD Değişkenleri ADF Test Sonuçları

Değişken	T ist.	ADF test ist. %1	ADF test ist. % 5	Gecikme uzunluğu	SIC maks. gecikme	P* (olasılık)
N100	-2.167885	-3.992029	-3.426372	2	15	0.5051
dN100	-10.23332	-3.992029	-3.426372	1	15	0.0000
CPI	-1.253877	-3.992670	-3.426682	7	15	0.8964
dCPI	-3.975888	-3.992670	-3.426682	6	15	0.0105
USD	-1.970543	-3.991904	-3.426311	1	15	0.6143
dUSD	-14.09702	-3.991904	-3.426311	0	15	0.0000

*MacKinnon (1991) tek taraflı p değeri.

ADF test sonuçlarına göre, N100, CPI ve USD değişkenlerinin düzey durumları için hesaplanan kritik değerler, hem 0.01 hem de 0.05 düzeylerinde

eşik değerleri aşmamıştır. Dolayısıyla serilerin durağan olmadığı görülmektedir. Ancak söz konusu değişkenlerin birinci farkları alındığında elde edilen kritik değerler 0.01 ve 0.05 düzeylerinde eşik değerlerini aşmaktadır. Tablo 1’de sadece dCPI’nin 0.01 düzeyinde bu eşik değerini aşmadığı, 0.05 anlamlılık düzeyinde durağan olduğu görülmektedir. Sonuç olarak, tüm değişkenlerin birinci farklarının 0.05 anlamlılık düzeyinde durağan olması, birinci dereceden bütünlük yani I(1) olduğunu göstermektedir. Buna göre değişkenler arası ilişkileri belirlemek için eşbütünlük testi yapılabilecektir.

N100 ile CPI ve USD arasında eşbütünlük analizi Johansen (1988) eşbütünlük testi ile yapılmış ve sonuçlar Tablo 2, 3 ve 4’de özetlenmiştir.

Tablo 2: N100 ve CPI Arasında Johansen Eşbütünlük Analizi

Maksimum Eigen Value Test					Trace Test				
H ₀	H ₁	istatistik	0.05	0.01	H ₀	H ₁	istatistik	0.05	0.01
r=0	r=1	13.05345	14.26460	18.52001	r=0	r≥1	20.85608	15.49471	19.93711
r≤1	r=2	7.802630	3.841466	6.634897	r≤1	r≥2	7.802630	3.841466	6.634897

$$N100 = -17663,57 + 11.68523 \text{ CPI}$$

(1.98548)

Tablo 2’de görüldüğü üzere Max-Eigenvalue testi 0.01 anlamlılık düzeyinde bu iki değişken arasında eşbütünlük eşitliğinin olmadığını göstermektedir. Trace testi ise 0.01 anlamlılık düzeyinde 2 eşbütünlük denkleminin olduğunu göstermektedir. Max-Eigenvalue testi 0.05 anlamlılık düzeyinde bu iki değişken arasında eşbütünlüğün olmadığını göstermektedir. Trace testi ise 0.05 anlamlılık düzeyinde 2 eşbütünlük denkleminin olduğunu göstermektedir. Çalışmada baz alınan 0.05 anlamlılık düzeyinde Trace test sonuçlarına göre bu iki değişken arasında 2 tane eşbütünlük eşitliğinin olduğu görülmektedir. N100 ve USD arasındaki eşbütünlük ilişkisi aşağıda Tablo 3’te görülmektedir.

Tablo 3: N100 ve USD Arasında Johansen Eşbütünlük Analizi

Maksimum Eigen Value Test					Trace Test				
H ₀	H ₁	istatistik	0.05	0.01	H ₀	H ₁	istatistik	0.05	0.01
r=0	r=1	7.266389	14.26460	18.52001	r=0	r≥1	7.273527	15.49471	19.93711
r≤1	r=2	0.007138	3.841466	6.634897	r≤1	r≥2	0.007138	3.841466	6.634897

$$N100 = -2418.4266 + 13.38967 \text{ USD}$$

(3.27825)

Buna göre, Max-Eigenvalue testi ve Trace testi 0.01 anlamlılık düzeyinde N100 ve USD arasında eşbütünleşmenin olmadığını göstermektedir. Max-Eigenvalue testi ve Trace testi 0.05 anlamlılık düzeyinde bu iki değişken arasında eşbütünleşmenin olmadığını göstermektedir. Çalışmada temel alınan 0.05 anlamlılık düzeyinde her iki test sonuçlarına göre bu iki değişken arasında eşbütünleşme eşitliğinin olmadığı görülmektedir.

Tablo 4: N100 ile CPI ve USD Arasında Johansen Eşbütünleşme Analizi

Unrestricted Cointegration Rank Test (Trace)				
Hypothesized		Trace	0.05	
No. of CE(s)	Eigenvalue	Statistic	Critical Value	Prob.*
None	0.214182	73.86946	29.79707	0.0000
At most 1	0.029074	8.068147	15.49471	0.4582
At most 2	4.90E-05	0.013371	3.841466	0.9077
Unrestricted Cointegration Rank Test (Maximum Eigenvalue)				
Hypothesized		Max-Eigen	0.05	
No. of CE(s)	Eigenvalue	Statistic	Critical Value	Prob.*
None	0.214182	65.80131	21.13162	0.0000
At most 1	0.029074	8.054776	14.26460	0.3732
At most 2	4.90E-05	0.013371	3.841466	0.9077

*MacKinnon, Haug, Michelis (1999) p-values

N100 = 12518,57+12,30636 CPI-3327893 USD

(1.11992) (3.61224)

Tablo 4’te görülen birlikte eşbütünleşme ilişkisine bakıldığında 0.05 anlamlılık düzeyinde Max. Eigenvalue testi ve Trace testi 1 eşbütünleşme eşitliğinin olduğunu göstermektedir. Tablo 4’daki Trace test ve Eigen değerlerine baktığımızda N100 ile CPI ve USD arasında %5 düzeyinde bir eşbütünleşme eşitliğinin olduğu görülmektedir. Bu durum İMKB Ulusal-100 endeksi ile TÜFE ve USD kuru arasında uzun dönemli bir ilişki olduğunu göstermektedir.

N100 ile CPI ve USD kuru arasındaki ilişkinin yönünü anlayabilmek için eşbütünleşme testinin ardından Vektör Hata Düzeltme (VEC) Granger Necessity testi uygulanmış ve sonuçları Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5: Vektör Hata Düzeltme Granger Nedensellik Sonuçları

Bağımlı değişken	H ₀ Hipotezi Bağımsız değişken(ler) bağımlı değişkene neden olamaz. (0.05 anlamlılık düzeyi)	Chi-sq	p-değeri (olasılık)	df
N100	CPI, N100'e Granger neden olamaz.	2.242592	0.3259	2
	USD, N100'e Granger neden olabilir.	8.988907	0.0112	2
	CPI ve USD, N100'e Granger neden olabilir	10.75521	0.0295	4
CPI	N100, CPI'ye Granger neden olabilir.	8.208598	0.0165	2
	USD, CPI'ye Granger neden olamaz.	1.425873	0.4902	2
	N100 ve USD, CPI'ye Granger neden olamaz.	9.245962	0.0552	4
USD	N100, USD'ye Granger neden olamaz.	0.684475	0.7102	2
	CPI, USD'ye Granger neden olamaz.	5.815282	0.0546	2
	N100 ve CPI, USD'ye Granger neden olabilir.	6.754862	0.1494	4

Bu bulgular %5 anlamlılık düzeyinde USD'den N100'e doğru bir nedensellik olduğuna işaret ederken CPI'den N100'e doğru bir nedenselliğe rastlanmamıştır. Yine değişkenlerin kendi aralarındaki nedensellik ilişkisine baktığımızda, N100'ün CPI'ye bir Granger neden olabileceği; N100 ve CPI'nin da, USD'ye Granger neden olabileceği görülmektedir.

5. SONUÇ

Bu çalışmada, İMKB Ulusal-100 endeksi ile ABD doları kuru ve TÜFE arasındaki eşbütünlüşme ilişkisi, VAR modeli kullanılarak 1986:01-2008:12 dönemi için araştırılmıştır. Bu kapsamda öncelikle, ADF (ve PP) birim kök testiyle tüm serilerin birinci farkları alınarak 0.05 önem seviyesinde seriler durağan hale getirilmiş ve söz konusu bağımlı değişkenle bağımsız değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişki olup olmadığı Johansen eşbütünlüşme testi ile araştırılmıştır.

Tablo 2, 3 ve Tablo 4'deki Trace test ve Eigen değerlerine baktığımızda N100 ile CPI ve USD arasında %5 düzeyinde bir eşbütünlüşme eşitliğinin olduğu görülmektedir. Bu durum İMKB Ulusal-100 endeksi (borsa performansı) ile pozitif yönlü olarak TÜFE ve negatif yönlü olarak USD kuru arasında uzun dönemli bir ilişki olduğunu göstermektedir. Enflasyon (TÜFE) ile olan pozitif ilişki ele alınan dönemin karakteristikleri doğrultusunda beklenenin aksine Fisher (1930)'in görüşlerinin geçerliliğini göstermektedir.

Çalışmada ayrıca N100 ile CPI ve USD kuru arasındaki ilişkinin yönünü anlayabilmek için eşbütünlüşme testinin ardından VEC Granger Nedensellik testi uygulanmış ve ele alınan dönemde, Türkiye'de CPI ve USD'den N100'e doğru bir Granger nedensellik ilişkisinin var olduğu belirlenmiştir.

Ancak bu çalışmada elde edilen bu ampirik sonuçların incelenen dönemde, belirlenen modele ve kullanılan yöntemle ilgili olarak değişebileceğinin göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Mevcut veriler kurların dalgalanmaya bırakıldığı Şubat 2001 öncesi ve sonrası olarak ayrılırsa analiz sonuçları daha kolay yorumlanabilecek ve nedenler daha net belirlenebilecektir.

KAYNAKÇA

Abdullah, Dewan A. ve Steven C. Hayworth (1993). Macroeconometrics of Stock Price Fluctuations, *Quarterly Journal of Business and Economics*, Vol. 32, No.1, 50-68.

Aga, Mehmet ve Berna Kocaman (2006). An Empirical Investigation of the Relationship between Inflation, P/E Ratios and Stock Price Behaviors Using a New Series Called Index-20 for Istanbul Stock Exchange, *International Research Journal of Finance and Economics*, No. 6.

Agénor, C. Pierre-Richard, John Mcdermott ve Murat Üçer (1997). Fiscal Imbalances, Capital Inflows, and the Real Exchange Rate: The Case of Turkey, *European Economic Review*, Vol. 41, No. 3-5, 819-825.

Aggarwal, Raj (1981). Exchange Rates and Stock Prices: A Study of U.S. Capital Market under Floating Exchange Rates, *Akron Business and Economic Review*, Vol. 12, 7-12.

Aydemir, Oğuzhan ve Erdal Demirhan (2008). Hisse Senedi Fiyatı ve Enflasyon İlişkisi: Ampirik Bir Çalışma, <http://bsy.marmara.edu.tr/Konferanslar/2008/17.pdf> (09/05/2010).

Aydemir, Oğuzhan ve Erdal Demirhan (2009). The Relationship between Stock Prices and Exchange Rates Evidence from Turkey, *International Research Journal of Finance and Economics*, No. 23.

Bahmani-Oskooee, Mohsen ve Ahmad Sohrabian (1992). Stock Prices and the Effective Exchange Rate of the Dollar, *Applied Economics*, Vol. 24, No. 4, 459-464.

Barnes, Michelle, John H. Boyd ve Bruce D. Smith (1999). Inflation and Asset Returns, *European Economic Review*, Vol. 43, No. 4-6, 737-754.

Boudoukh, Jacob, Matthew Richardson ve Robert F. Whitelaw (1994). Industry Returns and the Fisher Effect, *The Journal of Finance*, Vol. 49, No. 5, 1595-1615.

Choudhry, Taufiq (2001). Inflation and Rates of Return on Stocks: Evidence from High Inflation Countries, *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, Vol. 11, No. 1, 75-96.

Çiçek, Macide ve Feride Öztürk (2007). Yabancı Hisse Senedi Yatırımcıları Türkiye’de Döviz Kuru Volatilitesi Şiddetlendiriyor mu?, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 62, No. 4, 83-107.

Dickey, David A. ve Wayne A. Fuller (1979). Distribution of the Estimators for Autoregressive Time Series with a Unit Root, *Journal of the American Statistical Association*, Vol. 74, No. 366, 427-431.

Dickey, David A. ve Wayne A. Fuller (1981). Likelihood Ratio Statistics for Autoregressive Time Series with a Unit Root, *Econometrica*, Vol. 49, No. 4, 1057-1072.

Fama, Eugene F. (1981). Stock Returns, Real Activity, Inflation and Money, *American Economic Review*, Vol. 71, No. 4, 545-565.

Fama, Eugene F. ve G. William Schwert (1977). Asset Returns and Inflation, *Journal of Financial Economics*, Vol. 5, No. 2, 115-146.

Fisher, Irvin (1930), *The Theory of Interest*, Macmillan, New York.

Gujarati, Damodar N. (2003), *Basic Econometrics*, 4th ed., McGraw-Hill, New York.

Gültekin, N. Bülent (1983). Stock Market Returns and Inflation: Evidence from Other Countries, *The Journal of Finance*, Vol. 38, No.1, 49-65.

Hasan, Mohammad S. (2008). Stock Returns, Inflation and Interest Rates in the United Kingdom, *The European Journal of Finance*, Vol. 14, No. 8, 687-699.

Horasan, Mukadder (2008). Enflasyonun Hisse Senedi Getirilerine Etkisi: İMKB 100 Endeksi Üzerine Bir Uygulama, *Atatürk Üniv. Sosyal Bilimler Enst. Dergisi*, Cilt 12, Sayı 1, 427-435.

Johansen, Soren (1988). Statistical Analysis of Cointegration Vectors, *Journal of Economic Dynamics and Control*, Vol. 12, No. 2-3, 231-254.

Kalaycı, Şeref (2005). Borsa ve Ekonomide Volatilité İlişkisi: İMKB’de Bir Şartlı Varyans Analizi, *S.D.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 10, No.1, 241-250.

Karamustafa, Osman ve Aykut Karakaya (2004). Enflasyonun Borsa Performansı Üzerindeki Etkisi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 7, No. 1, 23-35.

Madsen, Jakob B. (2002). Share Returns and the Fisher Hypothesis Reconsidered, *Applied Financial Economics*, Vol. 12, No. 8, 565-574.

Marshall, David A. (1992). Inflation and Asset Returns in A Monetary Economy, *Journal of Finance*, Vol. 47, No. 4, 1315-1342.

Mackinnon, James G. (1991). Critical Values for Cointegration Tests, *Long Run Economic Relationships, Readings in Cointegration* (Edts. R. F. ENGLE ve C. W. GRANGER), Oxford Univ. Press, Oxford.

Mackinnon, James G., Alfred Haug ve Leo Michelis (1999). Numerical Distribution Functions of Likelihood Ratio Tests for Cointegration, *Journal of Applied Econometrics*, Vol. 14, No. 5, 563-577.

Moscaro, Angelo ve Allan H. Meltzer (1993). Long and Short-Term Interest Rates in a Risky World, *Journal Of Monetary Economics*, Vol.12, No. 4, 485-518.

Phillips, Peter C. B., ve Pierre Perron (1988). Testing for a Unit Root in Time Series Regression, *Biometrika*, Vol. 75, No. 2, 335-346.

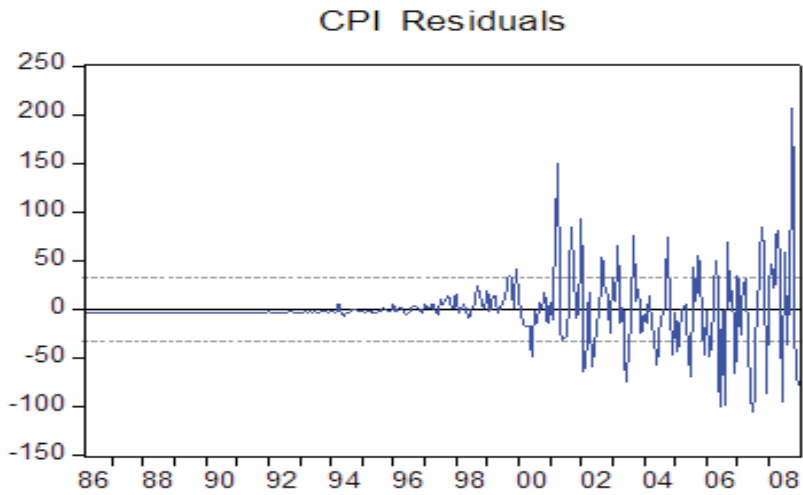
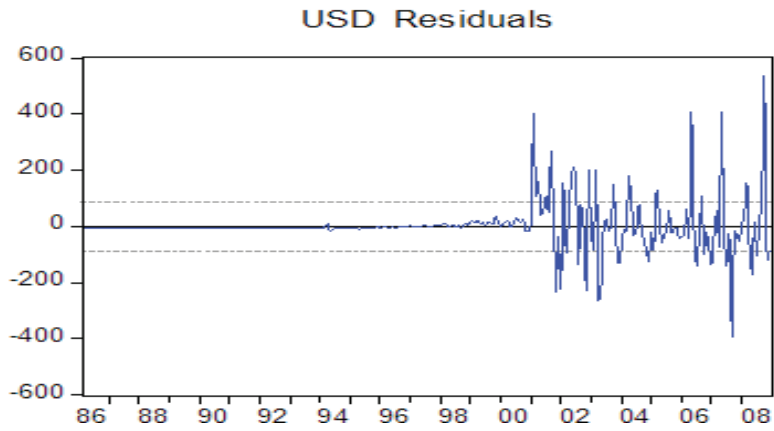
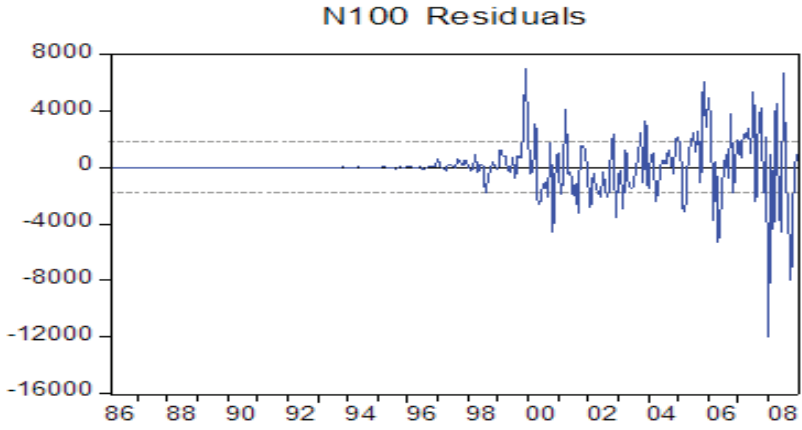
Sarı, Ramazan ve Ugur Soytas (2005). Inflation, Stock Returns, and Real Activity in Turkey, *The Empirical Economics Letters*, Vol. 4, No. 3, 181-192.

Soenen, Luc A. ve Elizabeth S. Hennigar, (1988). An Analysis of Exchange Rates and Stock Prices: The U.S. Experience between 1980 and 1986, *Akron Business and Economic Review*, Vol. 19, 7-16.

Solnik, Bruno (1987). Using Financial Prices to Test Exchange Rate Models: A Note, *The Journal of Finance*, Vol. 42, No.1, 141-149.

Stavarek, Daniel (2004). Stock Prices and Exchange Rates in the EU and the USA: Evidence of their Mutual Interactions, *MPRA Paper*, No. 7297.

Yılmaz, Ömer, Bener Güngör ve Vedat Kaya (2005). Hisse Senedi Fiyatları ve Makroekonomik Değişkenler Arasındaki Eşbütünleşme ve Nedensellik, *İMKB Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 34.



SANAYİ İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

Öğr.Gör.Dr.Halil Emre AKBAŞ*

ÖZET

Günümüzün küresel ve rekabetçi iş dünyasında, özellikle sanayi işletmeleri için faaliyetlerinde sürekliliği sağlamalarının temel anahtarlarından biri maliyet yönetimidir. Bu nedenle işletmeler maliyetlerini etkin bir şekilde yönetmenin yeni yollarını aramaktadırlar. Stratejik maliyet yönetimi; bu amaca ulaşmak için işletmelerin izleyebilecekleri yeni yaklaşımlardan bir tanesi olarak görülmektedir. Stratejik maliyet yönetiminin odak noktasını, maliyet yönetiminin kapsamının işletme sınırları dışına çıkartılması ve maliyetlerin düşürülürken aynı zamanda işletmenin rekabetçi pozisyonunun güçlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu çalışmanın temel amacı, sanayi işletmeleri açısından stratejik maliyet yönetiminin öneminin ortaya konmasıdır. Bu kapsamda stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının tarihsel gelişimi, tanımı, ayırt edici özellikleri ve temel unsurları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Stratejik maliyet yönetimi, değer zinciri analizi, stratejik konum analizi, maliyet etkenleri analizi

JEL Sınıflaması: M49, L19

STRATEGIC COST MANAGEMENT IN INDUSTRIAL COMPANIES

ABSTRACT

In today's global and competitive business world, especially for the industrial companies one of the fundamental keys of achieving the sustainability of their operations is cost management. Therefore, the companies have been seeking the new ways of managing costs effectively. Strategic cost management is seen as one of the new approaches that can be pursued in order to reach this aim. The focus of strategic cost management is to extend the scope of cost management beyond the boundaries of the firm and to strengthen the strategic position of firm while reducing costs. The

* Yıldız Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Görevlisi

main purpose of this study is to present the importance of strategic cost management for the industrial companies. In this context, the historical development, definition, distinctive features and fundamental elements of strategic cost management approach were analyzed.

Key words: Strategic cost management, value chain analysis, strategic positioning analysis, cost drivers analysis

JEL Classification: M49, L19

1. GİRİŞ

Günümüzün küresel ve rekabetçi ortamında işletmelerin iki önemli amacı büyüme ve sürekliliktir. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde anahtar unsur ise işletmenin sürdürülebilir bir rekabetçi avantaj elde etmesidir. İşletmeye bu sürdürülebilir rekabet avantajı sağlayacak stratejilerin seçimi ve uygulanmasında maliyetlerin kontrolü ve yönetimi büyük önem arz etmektedir.

Maliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü ve yönetiminde işletme yöneticiler tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin temel kaynağını ise maliyet muhasebesi sistemi oluşturmaktadır. Bununla birlikte küreselleşme ve yoğun rekabet ile şekillenen günümüz iş dünyasında özellikle sanayi işletmelerinde maliyet muhasebesinin, rekabetçi bir avantaj geliştirilmesinde tek başına yeterli olması mümkün görülmemektedir. Bu doğrultuda işletmeler maliyet yönetimlerinin kapsamını işletme dışına çıkartmanın ve maliyet yönetimleri ile belirledikleri stratejik amaçlar arasında uyum sağlamanın yollarını aramaktadırlar. Bu noktada ise stratejik maliyet yönetimi kavramı ile karşılaşmaktadır.

Bu çalışmanın konusu sanayi işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin öneminin ortaya konulabilmesidir. Bu kapsamda çalışmanın girişi takip eden ikinci bölümünde stratejik maliyet yönetiminin tarihsel gelişimi ve tanımı üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının, geleneksel maliyet yönetim sistemlerinden ayırıcı nitelikleri vurgulanmış, dördüncü bölümde bu yaklaşımın temel unsurları incelenmiş ve son bölümde genel bir değerlendirme yapılmıştır.

2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE TANIMLANMASI

İşletmelerde muhasebe bilgi sisteminin alt unsurlarından biri olan maliyet muhasebesinin; üretilen mamul ve/veya hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması ile maliyetlerin kontrolü için ihtiyaç duyulan bilgilerin sağlanması

şeklinde iki temel amacının bulunduğunu söylemek mümkündür (Hacırüs-temoğlu ve Şakrak 2002, 3). Buna karşılık özellikle yirminci yüzyılın ikinci yarısında işletmelerin karşı karşıya kaldıkları bir takım değişiklikler geleneksel maliyet muhasebesinin işletmelerin amaçlarına ulaşmasını sağlamada yetersiz kalmasına neden olmuşlardır. Sözkonusu değişiklikler aşağıdaki sıralanabilir (Şakrak 1997, 49; Yüzbaşıoğlu 2006, 391):

- Teknolojik gelişmeler sonucunda bilgisayar destekli üretim sistemlerinin ortaya çıkışı,
- Toplam Kalite Yönetimi (TKY), Tam Zamanında Üretim (TZÜ), Sürekli İyileştirme (Kaizen), Kıyaslama (Benchmarking) gibi yeni yönetim yaklaşımlarının ortaya çıkışı,
- Mamullerin yaşam sürelerinin kısalmaya başlaması ve geliştirme maliyetlerinin artması,
- İşletmelerde giderek artan pazara yönelik olma nedeniyle örgüt yapısının değişmesi,
- Sürekli değişen pazar koşulları nedeniyle işletmelerin ihtiyaç duydukları bilgilerin değişmesi,
- Maliyet yapısında meydana gelen değişimler.

Gerek yukarıda sayılan değişimler nedeniyle geleneksel maliyet muhasebesinin yetersiz hale gelmesi gerekse de işletmelerin karşı karşıya kaldıkları yoğun rekabet sonucunda mamul maliyetlerinin öneminin ve baskısının artması nedeniyle işletmelerin maliyet oluşumunun geri planındaki nedenlerin analiz edilmesine ve maliyetlerin oluşumundan önce etkilenmeye zorlanması, maliyet yönetimi yaklaşımının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Yüzbaşıoğlu 2006, 390).

Maliyet yönetimi yaklaşımının kavramsal yapısı, 1986 yılında ABD’de CAM-I (Computer Aided Manufacturing – International) adlı konsorsiyum tarafından yayımlanan raporla oluşturulmuştur. Sözkonusu konsorsiyum tarafından izleyen yıllarda Sistem Tasarımı ve Uygulama başlıklı iki çalışma daha gerçekleştirilmiş ve bu çalışmaların sonuçları 1988 yılında yayınlanmıştır (Şakrak 1997, 48; Aydemir 2005).

Bu çalışmalara göre maliyet yönetimi, maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş bir kavramdır. Zira maliyet muhasebesi sadece belirli bir döneme ait maliyetlerin hesaplanması, raporlanması ve maliyet kontrolü açısından değerlendirilmesine dayanırken, maliyet yönetimi; maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde öncelikli ve aktif bir rol üstlen-

mektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002, 17). Buna göre maliyet yönetimi, daha düşük maliyet ile daha yüksek değer yaratımını hedefleyen bir felsefe, tutum ve çeşitli teknikliklerin oluşturduğu bir bütün olarak tanımlanabilir. Öncelikle maliyet yönetimi; daha düşük maliyetle, müşterilere daha fazla değer yaratımını sağlamak için işletmeleri sürekli olarak yeni yolların bulunmasına teşvik etmesi nedeniyle sürekli iyileştirmeyi esas alan bir felsefe olarak karşımıza çıkmaktadır. İkinci olarak; maliyet yönetimi yaklaşımı, maliyetlerin oluşumunda yöneticilerin önemli bir etkisi olduğunu kabul etmekte ve bu nedenle yöneticilerin ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin düşürülmesinde ve kalitelerinin artırılmasında aktif bir rol üstlendiklerini ileri sürmektedir. Bu nedenle maliyet yönetimi yaklaşımı önleyici bir tutumu ifade etmektedir. Son olarak, maliyet yönetimi çeşitli güvenilir tekniklerin oluşturduğu bir bütündür. Buna göre işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesini ve amaçlarına ulaşmasını destekleyen çeşitli maliyet yönetimi tekniklerinin oluşturduğu bütün, maliyet yönetim sistemi olarak adlandırılabilir (Hilton, Maher ve Selto 2000, 8).

Bu çerçevede bir planlama ve yönetim sistemi olarak maliyet yönetiminin temel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Berliner ve Brimson 1988, 10):

- İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerde kullanılan kaynakların maliyetlerinin belirlenmesi,
- Gerçekleşen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin belirlenmesi,
- İşletmenin gelecekteki performansını geliştirilmesini sağlayabilecek yeni faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Yukarıda belirtilen amaçların, teknolojik gelişmelerin biçimlendirdiği çevre ile uyumlarının sağlanması.

Geleneksel maliyet muhasebesinden maliyet yönetimi yaklaşımına geçilmesi, işletmecilikte önemli bir başarı olarak kabul edilmektedir (Şakrak 1997, 102). Zira günümüzün yüksek rekabet ortamında, maliyet yönetimi birçok işletme için yaşamlarının devamını sağlayan kritik bir yetenek haline gelmiştir. Bununla birlikte günümüzde artık sadece maliyetlerin düşürülmesi noktasına odaklanılması, işletmelerin amaçlarına ulaşmasını sağlamada yetersiz kalmakta, maliyetlerin stratejik olarak yönetimi önem kazanmaktadır (Cooper ve Slagmulder 1998a, 14). Daha açık bir ifade ile; işletme yönetiminde stratejik konuların önem kazanması, maliyet yönetiminin rolünün geleneksel ürün maliyetleme ve kontrolden daha geniş ve stratejik bir odak noktasına, stratejik maliyet yönetimine kaymasına yol açmıştır. (Blocher ve ötekiler 2005, 7).

Geniş bir bakış açısıyla stratejik maliyet yönetimi; stratejik unsurların daha fazla göz önüne alındığı, kesin ve biçimsel bir maliyet analizidir. Burada maliyet verileri sürdürülebilir rekabetçi avantajlar sağlama doğrultusunda stratejilerin geliştirilmesi amacıyla kullanılmaktadır (Shank ve Govindarajan 1993, 6). Buna göre stratejik maliyet yönetimi; işletme stratejilerinin geliştirilmesi ve yürütülmesi, devamlı suretle rekabetçi avantajlar elde edilmesi için gerekli maliyet bilgilerinin sağlanması ve bu bilgiler ışığında maliyetlerin yönetilmesi şeklinde tanımlanabilir. Kısaca stratejik maliyet yönetimi; bir işletmenin stratejik pozisyonunun geliştirilmesi ve maliyetlerinin azaltılması amacıyla maliyet yönetim tekniklerinin uygulanmasıdır (Cooper ve Slagmulder 1998a, 14).

Benzer bir tanıma göre stratejik maliyet yönetimi; gerek kısa vadede gerekse de uzun vadede işletmenin hem finansal hem de rekabetçi avantajının elde edilmesi ve korunması amacıyla maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ile ilgili çabaları ifade etmektedir (Grundey 1995, 36).

Buraya kadar yapılan tanımlar ışığında stratejik maliyet yönetimi; maliyetlerin etkili bir şekilde yönetimini, işletmenin dış çevresindeki koşulların dikkate alınarak hareket edilmesini, maliyet liderliği yada farklılaştırma gibi rekabet stratejilerinin uygulanmasında gerekli desteğin sağlanmasını ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını öngören bir yaklaşımı ifade etmektedir (Yüzbaşıoğlu 2006, 401).

3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN NİTELİKLERİ

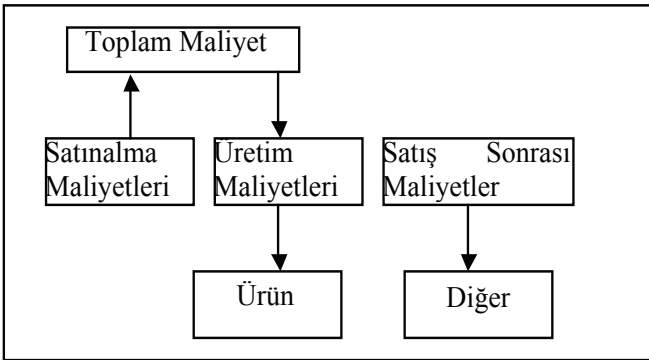
Stratejik maliyet yönetimi, maliyetlerin düşürülmesiyle birlikte işletmenin stratejik pozisyonunun güçlendirmesini de amaçlamakta ve bu yönüyle geleneksel maliyet muhasebesinden ayrılmaktadır. Zira geleneksel maliyet muhasebesi, kendini işletmenin sınırlarıyla kısıtlar iken stratejik maliyet yönetiminde maliyet analizleri hem içsel hem dışsal kaynaklar ve hem de müşteriler dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Maliyet muhasebesine getirilen bu bütünsel yaklaşım, işletmeye maliyet kalıplarının örgütsel amaçlara, örgütsel ihtiyaçlara, yeteneklere ve müşteri isteklerine uygunluğunu test etme imkanı vermektedir. Bir işletmenin maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimi odaklı bir yapıya dönüştürülmesi, üç koşulun varlığına bağlıdır. Bu koşullar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Cooper ve Slagmulder 2003, 23):

- Uygulanmakta olan yada uygulanması planlanan maliyet yönetimi tekniklerinin işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirip güçlendirmedığının incelenmesi,

- Maliyet yönetiminin fabrika duvarları dışına genişletilmesi,
- Maliyet yönetiminin işletme (organizasyon) sınırları dışına genişletilmesi.

Stratejik maliyet yönetiminden farklı olarak geleneksel maliyet yönetim sistemleri, dar bir bakış açısıyla sadece üretilen mamul maliyetlerini hesaplamayı amaçlamaktadırlar. Buna karşılık tedarikçiler ve müşteriler gibi diğer potansiyel maliyet konuları göz ardı edilmekte ve bu nedenle satın alma maliyetleri gibi maliyet unsurları üretilen mamullerle ilişkilendirilmeden toplam maliyete yansıtılmaktadır. Bu bakış açısı nedeniyle üretim dışı maliyetler etkili bir şekilde yönetilememektedir. Oysa stratejik maliyet yönetimi bakış açısını fabrika dışına genişleterek mamullerin olduğu gibi tedarikçilerin ve müşterilerin neden olduğu maliyetleri etkin bir şekilde yönetmeyi amaçlamaktadır. Bunun başarılabilmesi için ise maliyetlerin meydana geliş nedenlerine göre dağıtılması gereklidir (Cooper ve Slagmulder 1998b, 16).

Aşağıda yer alan Şekil 1’de de görüldüğü gibi geleneksel maliyet yönetiminde satın alma maliyetleri doğrudan mamullere yüklenmek yerine doğrudan toplam maliyete eklenmektedir. Ayrıca satın alınacak maddelerin kalitesine dikkat edilmeden sadece maliyetler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ancak maliyetin ucuz olması, her zaman müşterinin tatmin edildiği ve arzu edilen karın sağlandığı anlamına gelmemektedir. Benzer şekilde müşterilerden kaynaklanan satış sonrası maliyetler, mamul maliyetine dahil edilmeden ek bir maliyet olarak dikkate alınmaktadırlar (Sağmanlı 2002, 131).

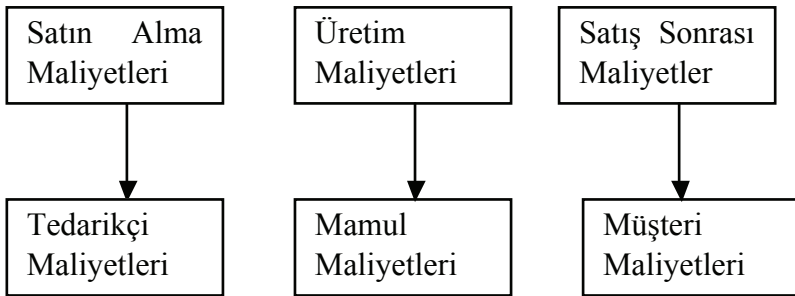


Şekil 1: Geleneksel Maliyet Yönetiminin Maliyetlere Bakış Açısı

Kaynak: Robin Cooper ve Regina Slagmulder, “The Scope of Strategic Cost Management”, **Management Accounting: Official Magazine of Institute**

of **Management Accountants**, Volume 79, Issue 8, (February 1998), s.16.

Stratejik maliyet yönetiminde ise Şekil 2’de de görüldüğü gibi maliyetler oluşum sebeplerine göre dağıtılmaktadır. Ayrıca geleneksel maliyet yönetiminden farklı olarak stratejik maliyet yönetiminde sadece satın alınan hammaddenin maliyetine değil aynı zamanda kalitesine, güvenilirliğine ve tedarik performansına da dikkat edilmektedir. Diğer taraftan müşteriden kaynaklanan maliyetler de mamul maliyetlerine eklenmektedir. Bu nedenle satış temsilcileri daha az maliyete yol açan müşteriler üzerinde yoğunlaşacaktır. Bütün bunlar bir yandan maliyetleri azaltacak bir yandan da işletmenin stratejik pozisyonunun güçlendirilmesine yardım edecektir (Sağmanlı 2002, 131).



Şekil 2: Stratejik Maliyet Yönetiminin Maliyetlere Bakış Açısı

Kaynak: Robin Cooper ve Regina Slagmulder, “The Scope of Strategic Cost Management”, **Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants**, Feb1998 Volume 79 Issue 8, s.16.

4. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN UNSURLARI

Stratejik maliyet yönetiminin amaçlarına ulaşabilmesi bir takım faaliyetlerin getirilmesine bağlıdır. Stratejik maliyet yönetimi sisteminin temel unsurları yada görevleri olarak adlandırabileceğimiz bu faaliyetler üç başlık altında incelenebilir. Bunlar (Shank ve Govindarajan 1993, 13):

- Değer Zinciri Analizi,
- Stratejik Konumlandırma Analizi ve
- Maliyet Etkenleri Analizidir.

4.1. Değer Zinciri Analizi

Stratejik maliyet yönetimi çerçevesinde etkin maliyet yönetiminin ilk

anahtarı değer zinciri analizidir. Buna göre maliyetlerin etkin bir şekilde yönetimi işletmeye dışsal açıdan geniş bir bakış açısı gerektirir. Bu bakış açısı Porter tarafından değer zinciri olarak adlandırılmıştır (Shank ve Govindarajan 1993, 13). Porter; değer zincir kavramı ile, girdileri çıktılara dönüştüren işletme faaliyetlerinin veya aşamalarının her birinin tanımlanmasını ifade etmektedir (Walters ve Rainbird, 2004, 465). Başka bir ifade ile değer zinciri; tasarımdan başlayarak, tedarikçilerden mal alımı, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası hizmetlere kadar olan aşamaları kapsayan faaliyetlerin oluşturduğu bir bütündür (Sağmanlı 2002, 132). Buna göre değer zinciri işletme tarafından müşterilerine sunulan mal ve hizmetlere değer ekleyen işletme faaliyetleri dizisidir. Porter tarafından getirilen bu bakış açısı, işletme değer zinciri olarak adlandırılmaktadır. İlerleyen yıllarda yapılan çalışmalarda ise değer zinciri kavramı; işletmenin değer zincirinin yanı sıra tedarikçilerinin ve müşterilerinin de değer zincirlerini kapsayacak şekilde genişletildiği görülmektedir. Endüstri değer zinciri olarak adlandırılan bu bakış açısında değer zinciri; işletmenin tedarikçileri için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketiciye teslim edilen nihai tüketim mallarına kadar olan tüm aşamalarda değer yaratan faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir (Shank ve Govindarajan 1993, 13).

Değer zinciri analizi ise işletmenin rekabet avantajının anlaşılması, değer zincirinin hangi aşamasında müşterilere sunulan değer artırılabilirliğinin veya maliyetlerin düşürülebileceğinin belirlenmesi ve işletmenin tedarikçileriyle, müşterileriyle ve sektördeki diğer işletmelerle olan ilişkilerinin daha iyi bir şekilde anlaşılması amacıyla kullanılan stratejik bir araç (teknik) olarak tanımlanabilir (Blocher ve ötekiler 2005, 40).

Değer zinciri analizinin uygulanması birbirini takip eden aşamaların izlenmesini zorunlu kılmaktadır. Söz konusu aşamalar üç başlık altında toplanabilir (Shank ve Govindarajan 1993, 58):

- Değer zinciri faaliyetlerinin belirlenmesi
- Her bir faaliyeti düzenleyen maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Sürdürülebilir rekabetçi avantajın geliştirilmesi

4.2. Stratejik Konum Analizi

Stratejik maliyet yönetimi çerçevesinde maliyet analizlerinin rolü, işletmenin seçtiği rekabetçi stratejilere bağlı olarak farklılaşmaktadır (Şakrak 1997, 109). Porter tarafından geliştirilen ve stratejik yönetim literatüründe geniş kabul gören yaklaşıma göre işletmeler, içinde buldukları endüstri-

de kendilerine rekabet avantajı sağlayacak üç farklı stratejiyi benimseyebilirler. Bunlar (Porter 1998, 35):

- Maliyet liderliği,
- Farklılaştırma ve
- Odaklaşma stratejisidir.

Sözkonusu stratejiler aşağıda açıklanmıştır:

a) Maliyet Liderliği: Maliyet liderliği stratejisi, müşteriler tarafından kabul edilebilecek özelliklere sahip ürün ve hizmetlerin rakiplere kıyasla en düşük maliyetlerle üretilmesini ifade etmektedir (Hitt, Ireland ve Hoskisson 2005, 114).

Bu stratejiyi benimseyen işletmelerin amacı, müşterilere rakipler tarafından sunulan değer in aynısını veya daha fazlasını daha düşük maliyetlerle sunmaktır. Daha öncede belirtildiği gibi müşteri değeri kısaca müşterinin üründen elde ettiği faydalar ile katlandığı fedakarlıklar arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Buna göre maliyet liderliği stratejisinde müşteri değeri, katlanılan fedakarlıkların azaltılmasıyla arttırılmaktadır (Hansen ve Mowen 2000, 490).

İşletmeler ölçek ekonomilerinden faydalanarak, tedarik ve dağıtım kanallarında iyileştirmeler yaparak ve ürün ve süreçlerde standardizasyona giderek içinde buldukları sektörde maliyet liderliğini elde edebilirler (Shrivastava 1994, 102). Maliyet liderliği özellikle pazarın fiyata oldukça duyarlı alıcılardan oluşması, ürün farklılaştırmanın sadece birkaç yolunun bulunması, alıcıların markalar arasındaki farklılıkları önemsememesi veya pazarda önemli bir fiyat pazarlığı gücü bulunan alıcıların sayısının fazla olması durumunda etkili bir strateji olacaktır (David 1993, 72).

Maliyet liderliği stratejisinin işletmeye sağlayacağı bazı avantajlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Porter 1998, 35):

- Düşük maliyetler işletmeye sektör ortalamasının üstünde bir karlılık imkanı sunar,
- Düşük maliyetler, işletmeyi rakiplerin fiyat rekabetinden korur,
- Düşük maliyetler, işletmeyi güçlü alıcıların fiyat pazarlığından korur,
- Düşük maliyetler, yeni işletmelerin pazara girmesine engel oluşturur,

Maliyet liderliği stratejisinin riskli yönleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Porter 1998, 45):

- Geçmişteki yatırımları geçersiz kılacak teknolojik gelişmeler,
- Düşük maliyetlere rakipler tarafından da ulaşılması,
- Sadece maliyetlerin üzerinde yoğunlaşılması nedeniyle pazarın üründe beklediği değişikliklerin farkına varılamaması,
- Maliyetlerde meydana gelebilecek artışların işletmeyi, farklılaştırma stratejisini seçen rakipleri karşısında dezavantajlı duruma getirmesi.

b) Farklılaştırma: Farklılaştırma stratejisinin amacı, müşterilerin önem verdiği bazı özellikler açısından (kullanım kolaylığı, kalite gibi) farklı olarak algılayabilecekleri ürünler üreterek rekabetçi bir avantaj sağlanmasıdır (Hill ve Jones 1992, 149). Bu stratejide müşteri değeri, sunulan faydanın artırılması yoluyla artırılmaya çalışılmakta ve üründe rakipler tarafından sağlanamayan bir özelliğin sağlanması ile bir rekabet avantajı yaratılmaktadır. Bu nedenle farklılaştırma stratejisi ile bir rekabet avantajı elde edilebilmesi için; müşteriye sunulan katma değer farklılaştırma nedeniyle katlanılan ek maliyetleri aşması gerekmektedir (Hansen ve Mowen 2000, 490).

Farklılaştırma; tasarım, uygun müşteri hizmetleri, hızlı ürün yenilikleri, teknolojik liderlik, güçlü bir marka imajı veya üstün performans yollarıyla sağlanabilir (Hitt, Ireland ve Hoskisson 2005, 119).

Farklılaştırma stratejisinin işletmeye sağlayacağı avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Porter 1998, 37,38):

- Yaratılan marka bağımlılığı, işletmenin kar marjını arttırmasına imkan vermekte ve bu da işletmenin sektör ortalaması üzerinde bir karlılığa ulaşmasını sağlamaktadır,
- Marka bağımlılığı, işletmeye rakiplerinin rekabetçi faaliyetlerinden koryacaktır,
- Marka bağımlılığı, pazara yeni girişlerin önünde bir engel teşkil etmektedir,
- Son olarak marka bağımlılığı, işletmenin girdilerdeki maliyet artışlarını fiyatlarına yansıtmasına imkan vermektedir.

Bu stratejinin işletme açısından riskli yönleri ise şunlardır (Porter 1998, 46):

- Maliyet lideri işletme ile farklılaştırma seçen işletmenin maliyetleri arasındaki farklılık müşteriler açısından önemli olabilmekte ve bu nedenle

müşteriler büyük maliyet tasarrufları sağlamak amacıyla, farklılaştırma yapan işletmenin sunduğu özelliklerden vazgeçebilmektedir,

- Müşterilerin üründen bekledikleri farklılıklar zamanla değişebilmektedir,
- Taklit ürünler farklılaştırma stratejisi seçen işletmeler için önemli bir sorun teşkil etmektedir.

c) Odaklaşma: İşletmelerin rekabet avantajı elde etmek için izleyebilecekleri son strateji odaklaşmadır. Bu stratejide belirli müşteri grubu, ürün hattı bölümü veya coğrafi bölüm üzerinde yoğunlaşarak farklılaşma sağlamaya veya maliyet liderliği elde etmeye çalışmaktadır. Farklılaşma ve maliyet liderliği stratejileri, tüm endüstri çapında amaçlarını gerçekleştirmeye çalışırken odaklaşma stratejisi belirli bir hedefe üstün hizmet sunmayı amaçlamaktadır. Bu stratejinin dayanak noktası sınırlı bir pazar bölümü üzerinde yoğunlaşan işletmelerin tüm pazar çapında rekabet eden işletmelere nazaran daha etkin ve etkili hizmet sunacaklarıdır. Sonuç olarak bu stratejiyi benimseyen bir işletme belirli bir hedefin ihtiyaçlarını daha iyi karşılayarak farklılaştırma yaratabilecek veya bu hedefe daha düşük maliyetlerle hizmet edebilecek yada her ikisini birden sağlayabilecektir (Porter 1998, 38). Odaklaşma stratejisinin işletmeye sağlayacağı avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Eren, 2002, 263):

- Bu strateji sayesinde işletmeler rakiplerinin sunabileceği ürün veya hizmetlerden daha iyisini üretip pazarlayabilmektedirler,
- Yaratılan müşteri bağımlılığı, pazara yeni girişlerin önünde bir engel teşkil etmektedir,
- Sadece belirli bir müşteri grubu üzerinde yoğunlaşılması nedeniyle müşteri ihtiyaçlarındaki değişikliklere hızla cevap verilebilmektedir,

Bu stratejinin riskli yönleri ise şunlardır (Porter 1998, 46):

- Tüm pazarda faaliyet gösteren işletmeler ile odaklaşma stratejisini benimseyen işletmeler arasındaki maliyet farklılıkları, belirli bir hedef üzerinde yoğunlaşmanın maliyet avantajlarını yada odaklaşma ile elde edilen rekabet avantajını ortadan kaldırmaktadır,
- Rakipler hedef pazarda alt bölümler üzerinde yoğunlaşarak işletmeyi etkisiz kılabilir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında üç temel rekabet stratejisinin amaç ve kapsam (hedef alanı) arasındaki farklılıklar şematik olarak şöyle gösterilebilir:

STRATEJİK AVANTAJ

	Müşterilerin gözünde emsalsizlik	Düşük maliyet pozisyonu
Tüm pazar	Farklılaştırma	Maliyet Liderliği
Sadece belirli bir pazar bölümü	Odaklaşma	

Şekil 3: Üç Rekabet Stratejisi Arasındaki Farklılıklar

Kaynak: Michael Porter, **Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors**, New York: The Free Press, 1998, s.39.

Buna göre tüm pazarda rekabet edecek bir işletme farklılaştırma ve maliyet liderliği olmak üzere iki farklı stratejiyi takip edebilecektir. İşletmenin tercih edeceği stratejinin maliyetlerini de etkileyeceği açıktır. Örneğin maliyet liderliğini seçen bir işletmenin öncelikli hedefi maliyetlerini düşürmeye çalışmak olacak ancak aynı zamanda müşterilerin arzu ettiği özelliklere sahip ürünleri üretmenin yollarını arayacaktır. Buna karşılık farklılaştırma stratejisini benimseyen bir işletme, kendini rakiplerinden ayırmak için farklı ve piyasada benzeri bulunmayan tek bir ürün üretecektir. Bu nedenle de en azından Araştırma ve Geliştirme maliyetleri daha yüksek olacaktır (Sağmanlı 2002, 134).

Diğer taraftan tercih edilen rekabet stratejisine bağlı olarak işletmelerde maliyet yönetiminin rolü ve önem verdiği unsurlar da farklılaşmaktadır. Aşağıda yar alan Tablo 1’de iki temel rekabet stratejisine bağlı olarak maliyet yönetiminin farklılaşan özellikleri gösterilmiştir.

Tablo 1: Stratejik Seçimlere Bağlı Olarak Maliyet Yönetiminde Ortaya Çıkan Farklılıklar

	Temel Rekabet Stratejileri	
	Ürün Farklılaştırma	Maliyet Liderliği
İşletme performansının değerlendirilmesinde ürün maliyetlerinin rolü (önemi)	Fazla önemli değil	Çok önemli
Üretim maliyetlerinin kontrolünde esnek bütçeleme gibi yaklaşımların önemi	Orta dereceden düşüğe	Yüksek dereceden daha yükseğe
Pazarlama maliyetleri analizinin önemi	Başarı için oldukça kritik	Genellikle biçimsel bir analiz yapılmamaktadır
Fiyatlama kararlarında ürün maliyetleri verisinin önemi	Düşük	Yüksek
Rekabetçi maliyet analizlerinin önemi	Düşük	Yüksek

Kaynak: John K. Shank ve Vijay Govindarajan, **Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage**, New York: The Free Press, 1993, s.18.

Tablo 1'den de anlaşıldığı gibi seçilen strateji doğrultusunda stratejik maliyet yönetimi de farklı tekniklerle uygulanacaktır. Bu noktada stratejik maliyet yönetimi geleneksel maliyet yönetiminden farklılaşmaktadır. Zira geleneksel maliyet yönetimi sistemlerinde maliyet yönetim teknikleri işletme stratejileri doğrultusunda şekillendirilmediğinden maliyet yönetimi etkin olarak uygulanmamaktadır (Sağmanlı 2002, 134).

4.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Maliyet etkeni; kısaca toplam maliyet düzeyinde değişikliğe neden olan herhangi bir faktör olarak tanımlanabilir. Maliyet liderliği stratejisini benimseyen bir işletme için anahtar maliyet etkenlerinin yönetimi oldukça önemlidir. Farklılaştırma stratejisini izleyen bir işletme için ise maliyet etkenlerinin yönetimi kritik bir öneme sahip olmayabilir ancak; anahtar maliyet etkenlerine dikkat edilmesi firmanın başarısına katkı sağlayacaktır (Blocher ve ötekiler 2005, 61).

Geleneksel maliyet yönetiminde temel maliyet etkeninin üretim hacmi (çıkıtı düzeyi) olduğu kabul edilmektedir. Buna karşılık stratejik maliyet

yönetiminde çıktı düzeyi maliyet yapısını çok az yansıtan bir etken olarak ele alınmaktadır (Shank ve Govindarajan 1993, 20). Zira stratejik maliyet yönetiminde maliyetlerin birbiriyle birçok yönden ilişkili olan çok sayıda faktörün sonucu ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Buna göre kullanılan teknoloji, tecrübe, işgücü, kapasite kullanımı, ürün tasarımı, tedarikçi ve müşterilerle olan ilişkiler gibi faktörler stratejik maliyet yönetimi çerçevesinde birer maliyet etkeni olarak kabul edilmektedir. Stratejik maliyet yönetimi tüm bu sebepleri inceleyerek maliyetlerin meydana geliş nedenlerini belirler. Böylelikle maliyetlerin etkin bir şekilde yönetimi ve azaltılması mümkün olacaktır. Bu da işletmenin seçtiği stratejiler doğrultusunda bir rekabet avantajı elde etmesine yardımcı olur (Sağmanlı 2002, 134).

Stratejik maliyet yönetimi çerçevesinde maliyet etkenleri; yapısal etkenler ve yönetsel etkenler olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Yapısal etkenler ürün veya hizmetlerin üretilmesinde ve müşterilere tesliminde gerçekleştirilecek faaliyetlerin alan ve hacmi ile kullanılacak teknolojilere ilişkin temel seçimleri ifade etmektedir. Müşteri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gerçekleştirilecek faaliyetlerin tür ve maliyetleri; işletmenin büyüklüğünden, coğrafi konumundan, faaliyet sahasından ve kullanılan teknolojilerden etkilenmektedir. İşletmenin yapısal maliyet etkenlerini etkileyen stratejik kararlar seyrek aralıklarla alınmakta ve bir defa seçim yapıldığında işletme kendisini değiştirilmesi güç faaliyetler ile bağlamaktadır (Morse, Davis ve Hartgraves 2002, 17). Bu noktada maliyet yapısını etkileyecek kararlar verilirken aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Shank ve Govindarajan 1993, 20,21; Blocher ve ötekiler 2005, 68,70):

- **Ölçek:** Üretim, araştırma – geliştirme ve pazarlama kaynaklarına yapılacak yatırımın büyüklüğü. Büyük işletmeler, ölçek ekonomileri sonucunda üretim maliyetlerinde önemli azalışlar gerçekleştirebilmektedirler.
- **Kapsam:** Dikey bütünleşme derecesi.
- **Deneyim:** İşletmenin mevcut ve üretmeyi planladığı ürünlere ilişkin ne ölçüde geçmiş deneyime sahip olduğu. Deneyim arttıkça; daha düşük araştırma –geliştirme, üretim ve dağıtım maliyetleri sözkonusu olacaktır.
- **Teknoloji:** Ürün veya hizmetlerin tasarlanmasında, üretilmesinde ve dağıtılmasında hangi teknolojilerin kullanılacağı önem taşımakta olup; yeni teknolojiler, maliyetleri önemli ölçüde azaltabilecektir.
- **Karmaşıklık (Çeşitlilik):** Müşterilere sunulacak ürün yada hizmet hattının genişliği, başka bir ifade ile işletmenin kaç tane farklı ürüne sahip olduğu.

Yönetmel maliyet etkenleri ise işletmenin maliyetlerini düşürmek için kısa dönemde yönetebileceği faktörleri ifade etmektedir. Belli başlı yönetmel etkenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Shank ve Govindarajan 1993, 20; Blocher ve ötekiler 2005, 70,71):

- İş gücünün katılımı (çalışanların sürekli iyileştirme çabalarına ne ölçüde katıldığı. Çalışanlarıyla güçlü ilişkiler kuran işletmeler, üretim maliyetlerini önemli ölçüde azaltabileceklerdir.),
- Kapasite kullanımı (Fabrika yapısında mevcut kapasite düzeyi seçenekleri),
- Fabrika yerleşim etkinliği (üretim sürecinin tasarımı),
- İşletmenin değer zincirinde yer alan satıcılar ve/veya müşterilerle ilişkilerin yürütülmesi.

Burada belirtmek gerekir ki; yapısal etkenlerle yönetmel etkenler arasındaki önemli bir farklılık da yapısal etkenlerin performans ile ölçeklendirilemezken yönetmel etkenlerin ölçeklenebilmesidir. Başka bir ifade ile her bir yapısal etken için “çok” her zaman daha iyi anlamına gelmemektedir. Örneğin geniş bir ürün hattına sahip olmanın maliyetler üzerinde olumlu etkisi olabileceği gibi olumsuz etkileri de olabilir. Benzer şekilde sürekli teknolojik yenilikler getirmenin de maliyetler üzerinde iki yönlü etkisi olabilecektir. Buna karşılık her bir yönetmel etken için daha çok her zaman daha iyidir (Shank ve Govindarajan 1993, 21).

5. SONUÇ

Özellikle son yıllarda giderek artan küreselleşme ve buna bağlı olarak oluşan yoğun rekabet ortamında, işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması, maliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü ve yönetiminden geçmektedir.

Günümüzde hâkim olan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımında, maliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü ve yönetiminin ön koşullarının maliyet yönetiminin işletmenin uzun dönemli stratejik amaçlarıyla uyumlaştırılması ve kapsamının işletme sınırlarının dışına çıkartılması olduğu vurgulanmaktadır. Buna göre stratejik maliyet yönetimi yaklaşımında maliyetlerin kısa dönemli olarak değil aksine uzun dönemli bir bakış açısıyla yönetilmesi ve sadece maliyet düşürmeye odaklanılmaması, bunun yanında işletmenin stratejik pozisyonunun da güçlendirilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca yaklaşım kapsamında öne çıkan bir diğer nokta maliyet yönetiminde tedarikçiler ve müşteriler gibi işletme dışı unsurların öneminin ön plana çıkartılmasıdır. Zira stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına göre tedarikçiler ve müşteri-

lerle geliştirilecek uzun dönemli ilişkiler ve maliyetlerin yönetimine ilişkin gösterilecek ortaklaşa çabalar, tüm taraflar açısından maliyetlerin yönetiminde önemli fırsatlar sunmaktadır.

KAYNAKÇA

Aydemir, İ. “Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansımaları”. **XXIV. Muhasebe Eğitim Sempozyumu 2005**: 159-188. <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf> (28 Temmuz 2007).

Berliner, C. ve J. A. Brimson, 1988. **Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design**. Boston: Harvard Business School Pres.

Blocher, E. J., K.H. Chen, G. Cokins ve T.W.Lin. 2005. **Cost Management: A Strategic Emphasis**. Third Edition. Boston: McGraw-Hill/Irwin.

Cooper, R. ve R. Slagmulder. 1998a. “What is Strategic Cost Management”. **Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants**. Volume 79, Issue 7,(January): 14-15.

Cooper, R. ve R. Slagmulder. 1998b. “The Scope of Strategic Cost Management”, **Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants**. Volume 79, Issue 8, (February): 16-17.

Cooper, R. ve R. Slagmulder 2003. “Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries”. **Journal of Cost Management**. Volume 17, Issue 1, (Jan/Feb): 23-30.

David, F. R 1993. **Strategic Management**. Fourth Edition. New York: Macmillan Publishing Company

Eren, E. 2002. **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**. Altıncı Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Grundy, T. (1995). “Beyond The Numbers Game: Introducing Strategic Cost Management”. **Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants**. Volume 73, Issue 3, (March): 36-37.

Hacıüstemoğlu, R. ve M. Şakrak 2002. **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hansen, D. R. ve M. M. Mowen 2000. **Cost Management: Accounting and Control**. Third Edition, Cincinnati, Ohio: South Western Coll. Pub.

- Hill, C. W. L. ve G. R. Jones. 1992. **Strategic Mngement: An Integrated Approach**. Second Edition. Boston: Houghton Mifflin Co.
- Hilton, R. W., M. W. Maher ve F. H. Selto 2000. **Cost Management: Strategies for Business Decisions**. Boston: Irwin/McGraw-Hill.
- Hitt, M. A., R. D. Ireland ve R. E. Hoskisson 2005. **Strategic Management: Competitiveness and Globalization Concepts**. 6th Edition. Ohio: Thomson/South Western.
- Morse, W. J., J. R. Davis ve A. L. Hartgraves 2002. **Management Accounting: A Strategic Approach**. Third Edition. Ohio: Thomson/South Western Pub.
- Porter, M. 1998. **Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors**. New York: The Free Pres.
- Sağmanlı, M. 2002. **Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi**. İstanbul: Yaylım Matbaası
- Shank, J. K. ve V. Govindarajan 1993. **Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage**. New York: The Free Pres
- Shrivastava, P. 1994. **Strategic Management: Concepts and Practices**. Cincinnati, Ohio: South-Western Pub. Co.
- Şakrak, M. 1997. **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**. İstanbul: Yasa Yayınları
- Walters, D. ve M. Rainbird 2004. "The Demand Chain as an Integral Component of The Value Chain". **Journal of Consumer Marketing**. Volume 21, Issue 7: 465-475.
- Yüzbaşıoğlu, N. 2006. "İşletmelerde Strateji Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları". **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 15: 387-410.

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 okuyucu 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 verilecek 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 atf yapmak için kullanılmalıdır. 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 almamalıdır.

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.

Prof. Dr. Remzi ÖRTEN
Prof. Dr. Ganite KURT

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA UYGUN FİNANSAL
TABLO FORMATLARI VE TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ
ÖNERİSİ1

Ali Çağlar UZUN
Dr. Tuğba UÇMA

ULUSLARARASI PAZARDA FİYATLANDIRMA STRATEJİLERİ
VE MALİYET SİSTEMLERİNİN YERİ:
MARMARİS TURİZM İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ.....37

Yrd. Doç. Dr. Muhammet BEZİRCİ

İFLASIN ERTELENMESİ DURUMUNDA ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK
KARŞILIĞI AYRILMASININ V.U.K. VE TMS AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ51

Yrd. Doç. Dr. Emine FIRAT
Öğr. Gör. İncilay SAVAŞ

BASEL-II'YE GEÇİŞTE KOBİ'LERDEKİ MUHASEBE UYGULAMA-
LARI AÇISINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ UYUM
SÜRECİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA63

Yrd. Doç. Dr. Zübeyir TURAN

İMKB ULUSAL-100 ENDEKSİ İLE ABD DOLARI KURU VE TÜFE
ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ
.....91

Öğr. Gör. Dr. Halil Emre AKBAŞ

SANAYİ İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ
..... 107