

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

ISSN 1308-3740

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

Bu dergi hakemli bir dergi olup, yılda üç defa yayınlanmaktadır.

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

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi: Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

Telefon: 312 232 33 77

Belgeç: 312 231 71 17

e-posta: muvu@asmmmo.org.tr

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Bizim Repro

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi

Mehmet 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 KOÇYİĞİT

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)

MUVU

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Doç. Dr. Tamer AKSOY

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ

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 KIZILOL

Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN

Doç. Dr. Ganite KURT

Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Prof. Dr. Ömer LALİK

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP

Prof. Dr. Can Şimga 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 SÜRMEİLİ

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 ZALF

SUNUŞ

Günümüz ekonomisinde küreselleşme, mal ve sermaye hareketlerinin hızlı bir şekilde dolaşımını sağlamıştır. Özellikle sermaye hareketlerinin dolaşımının daha fazla öne çıktığının altını çizmekte yarar vardır.

Uluslararası yatırımcılar, yatırım yapacakları şirketlerin sunmuş oldukları bilgilerin anlamlı, güvenilir, zamanında ve anlaşılabilir olmasını beklemektedirler. Finansal bilgilerin, her ülkede aynı anlamda olması, yani karşılaştırılabilir olması da arzu edilmektedir. Buradan elde edilecek bilgilerle, sermayenin en doğru ve verimli olarak yer değiştirmesi kararı verilebilmektedir. Bu nedenle de artık sunulan finansal bilginin, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun, yüksek kaliteli bilgiler içerecek nitelikte olması gereklidir.

Şüphesiz bir taraftan yatırımcının ihtiyacı olan uluslararası muhasebe standartlarına uygun raporlamada bulunulurken, diğer yandan, ulusal yasal düzenlemeleri göz ardı etmemek gerekir.

Yayınlamış olduğumuz dergide, bir taraftan meslek mensuplarımıza muhasebenin uluslar arası alandaki gelişimiyle ilgili bilgilendirmelerde bulunurken, diğer yandan ülkedeki yasal düzenlemelerin en önemli ayağı olan vergi ile ilgili makaleler sunulmaktadır.

Bir sonraki sayıda buluşmak dileği ile saygılarımla,

Mehmet KOÇ
Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları

2011 yılının ilk sayısı ile sizlerle yine birlikteyiz. Dergimiz dördüncü yılında EBSCHO veri tabanında taranmaktadır. Bu sayıda beş makale sizlere sunuyoruz. Geniş bir okuyucu kitlesine ulaşan dergimizde siz değerli meslek mensuplarının da makalelerinizi bekliyoruz. Saygılarımla.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü

İçindekiler

Dr. Tuğba UÇMA	HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMADA İÇ DENETÇİ VE DENETİM KOMİTESİ SORUMLULUĞUNUN BELİRLENMESİ: BİR YAPISAL EŞİTLİK MODELİ UYGULAMASI1
Yrd. Doç. Muhammet BEZİRCİ Yrd. Doç. Ahmet BÜYÜKŞALVARCI	BASEL-II'YE GEÇİŞTE KOBİ'LERDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ UYUM SÜRECİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA 33
Yrd. Doç. Dr. Ali İhsan AKGÜN	KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN ÖNEMİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ49
Mehmet BEYCAN	FAALİYET DEVİR HIZI RASYOLARININ HESAPLANMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR ve UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR81
Yrd. Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL	FİNANSAL TABLO DÜZENLEME SIKLIĞINA ve KULLANILAN HESAP DÖNEMİNE GÖRE CANLI VARLIKLARDA DEĞERLEME 103

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMADA İÇ DENETÇİ VE DENETİM KOMİTESİ SORUMLULUĞUNUN BELİRLENMESİ: BİR YAPISAL EŞİTLİK MODELİ UYGULAMASI

Dr. Tuğba UÇMA*

ÖZET

Amerikan Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE) tarafından yayınlanan 2010 Global Hile Raporu'na göre, dünyada hileli finansal raporlama nedeniyle oluşan kayıplar her yıl ortalama 2.9 trilyon dolardan fazladır. Araştırma içerisinde ele alınan her dört hile olayından birinin neden olduğu kayıp ise en az 1 milyon dolardır. Hileli finansal raporlamanın rakamlarla ortaya konan durumu finansal sistemin üzerinde doğrudan etkilere sahiptir. Özellikle yaşanan muhasebe skandallarından sonra, sermaye piyasalarının uğradığı zararlar, muhasebe ve denetim mesleğine olan güvenin sarsılması bu etkilerin önemini ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacı, Türkiye'deki hileli finansal raporlamada denetçi sorumluluğunun ortaya çıkarılması ve denetçi sorumluluğundan yola çıkılarak denetim mekanizmasının önemini ortaya koymaktır. Çalışmanın temel amacına uygun olarak, hileli finansal raporlamada iç denetçi ve denetim komitesi sorumluluğunun ortaya çıkarılmakta ve bu noktadan hareketle kuramsal olarak ortaya konan modeli yapısal eşitlik modeli ile test edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hileli Finansal Raporlama, İç Denetçi, Denetim Komitesi, Yapısal Eşitlik Modeli

Jel Kodları: M41, M42

STRUCTURAL EQUATION MODEL (SEM) APPLICATION FOR THE DETERMINATION OF INTERNAL AUDITOR AND AUDIT COMMITTEE LIABILITY IN FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING

* Muğla Üniversitesi, Öğretim Görevlisi, ucmatugba@gmail.com

ABSTRACT

According to 2010 Global Fraud Study, that is published by American Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), a potential total fraud loss of more than \$ 2.9 trillion. One- fourth of the frauds in this Report caused at least \$ 1 million in loses. The numbers above are illustrated obviously that the economic dimension of fraudulent financial reporting are directly affected on capital markets. Especially after recent accounting and audit failures effects upon the capital markets have resulted in heightened public concern towards the accounting and auditing profession is displayed the important effects of fraudulent financial reporting. In this respect the aim of this study, examining auditor liability in fraudulent financial reporting in Turkey and identifying the importance of auditing mechanisms based on auditor liability. For the purpose of the study, elements of the internal auditor's and audit committee's responsibility to detect fraudulent financial reporting are discussed and put forward a theoretical model of these elements through the measurement model using structural equation model is created.

Keywords: Fraudulent Financial Reporting, Internal Auditor, Audit Committee, Structural Equation Model.

Jel Classifications: M41, M42

1. GİRİŞ

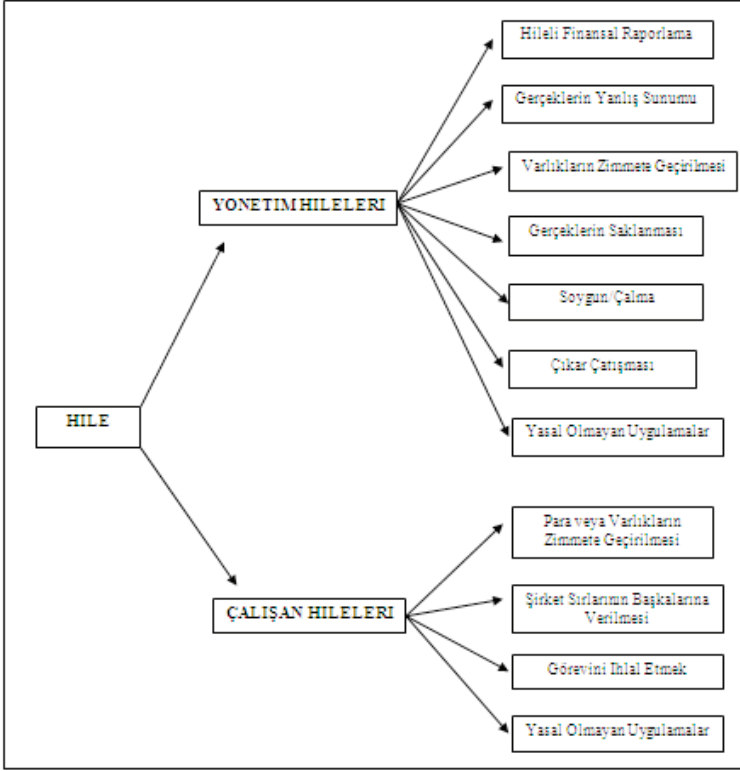
Hile; bilinçli olarak yapılan bir fiil olarak tanımlanmakta ve bu yönüyle kasıt taşımayan hata türü davranışlardan ayrılmaktadır. Daha önceleri usulsüzlük (irregularities) olarak tanımlanan ve finansal tablolarda tahrifata neden olan davranışların art niyetlilik temeline göre tanımlanması ilk kez Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA -American Institute of Certified Public Accountants) 1997 yılında yayınlamış olduğu Denetim Standartları Açıklamaları'nda (SAS No:82 - Statements on Auditing Standarts) yer bulmuştur (Skousen, 2004: 4; Aktaran Küçük ve Uzay,2009:2). Kısacası, hilenin varlığı yapılan uygulama ya da işlemin kasıtlı olup olmadığına göre ortaya çıkmaktadır.

Hileli finansal raporlamanın neden olduğu birçok tahrifat bulunmaktadır. Bunların içerisinde hileli finansal raporlamadan kaynaklanan önemli tahrifatlar AICPA'nın SASNo: 99 standardında; finansal tablo kullanıcılarının aldatılması amacıyla tablolardaki rakam ve/veya açıklamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) uygunluk ve önemlilik kriterleri açısından doğru ve dürüst bir şekilde sunulmamasını sağlayacak şekilde

bilinçli olarak tahrif edilmesi ve/veya göz ardı edilmesi şeklinde ifade edilmektedir (Aktaran Küçük ve Uzun,2009:3).

Finansal tablolardaki hileler ise, Rezaee'ye (2002:3) göre iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar; işletme yönetimi hileleri ve çalışan hileleri olarak gerçekleşmektedir. Aşağıdaki şekil, Rezaee'nin (2002) sınıflandırdığı hile türlerinin daha iyi anlaşılmasına olanak sağlamaktadır.

Şekil 1. Finansal Tablolardaki Hile Türleri



Kaynak: Rezaee,2002:3

Şekil 1'den de görülebileceği gibi, sayılan hile türleri nedeniyle hileli finansal raporlama ortaya çıkmaktadır. Yönetim tarafından yapılan hileler; yapının özellikleri, yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden ayrılmaktadır. Yönetim hileleri ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin mali tabloları üzerinde yapılan düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. En tipik örnek tepe yöneticilerin ortaklara işletmeyi iyi durumda göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler gösterilebilir (Bozkurt, 2001: 16). Bu şekilde gerçekleşen hileler, gerçeklerin yanlış sunumuna neden olmaktadır. Bunların yanında işletme yöneticileri, kendi

çıkarları doğrultusunda işletme varlıklarını zimmete geçirme ve çalma şeklinde de eylemlerde bulunup, bunun sonuçlarını finansal tablolara farklı şekillerde yansıtılabilmektedirler. Sonuçta işletme yönetimi tarafından yapılan her türlü hile yasa dışı uygulamaları beraberinde getirmektedir. Şeklin ikinci kısmında yer alan çalışan hileleri ise, gerek çalışanların işletme varlıklarını zimmete geçirmesi gerekse de işletmenin ticari sırlarının kendi çıkarları doğrultusunda başkalarına verilmesini kapsamaktadır. Sonuçta çalışanlar yerine getirmesi gereken görevi ihlal etmekte ve yasal olmayan davranışlar ya da usulsüzlükler yapmaktadır.

Şekil 1’de açıklanan hile türlerinde iç denetçi ve işletme yönetiminden bağımsız olan denetim komitesi çalışan hileleri başlığı altında sınıflandırılabilir. Ancak özellikle iç denetçiler ve denetim komitesi üzerinde işletme yönetiminin de etkisinin de olduğu literatürde (çalışmanın son bölümünde açıklanan çalışmalarda) ortaya konmuştur. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacını, hileli finansal raporlamada büyük etkilere sahip olan ve işletme içerisinde yer alan iç denetçilerin ve denetim komitesinin sorumluluğunu yapısal eşitlik modeli aracılığı ile ortaya koymak oluşturmaktadır.

2. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA VE HİLE ORTAMI

Hileli finansal raporlama, finansal tabloların bilinçli olarak çarpıtılmasıyla ortaya çıkan bir suçtur. Hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması anlamına gelmektedir. Yine Merchant (1987) hileli finansal raporlamayı, finansal belgeleri değiştirerek ya da belgeler üzerinde oynamalar yaparak, kayıtları silerek, bilgileri ortadan kaldırarak sunmak şeklinde tanımlamaktadır (Aktaran Powell vd., 2005: 7).

Yukarıda da ifade edildiği gibi hileli finansal raporlamada esas olan kasıt unsurudur. Özellikle işletmelerin kasıtlı olarak finansal tablolardaki bilgileri değiştirerek, oynayarak veya gerçek kanıtları ortadan kaldırarak, finansal bilgi kullanıcılarını aldatmak ya da yanlış yönlendirmek (manipüle etmek) amacıyla finansal tabloları hazırlamalarını ve bunları sunmalarını ifade etmektedir. Bu noktada hileli finansal raporlamanın başta işletme yöneticilerinin finansal tabloların hazırlanışı sırasında doğru ve güvenilir bilgi sunma sorumluluğunu taşıyamaması veya finansal raporlama sürecinin dürüst ve kaliteli yapılmasına engel olması ya da finansal tabloların denetim sürecinde hilenin tespit edilememesi veya önlenememesi gibi durumlarda ortaya çıktığı söylenebilir (Rezaee, 2002: 1-2).

Temel olarak hileli finansal raporlamaya yol açan faktörler üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar; zayıf kurumsal yapı, kuvvetli iç ve dış baskı ile zayıf iç kontrol yapısıdır. Bu faktörlerden ilki olan zayıf kurumsal yapının taşıdığı karakteristik özellikleri ise aşağıda özetlenmiştir (Rezaee, 2002: 186; Aktaran Küçük ve Uzun,2009:4):

- ✓ Ahlaki ilkelerin olmayışı,
- ✓ Liderlik ve kılavuzluk ruhunun işletmede hissedilmeyişi,
- ✓ İşletme içi kural, politika ve prosedürlerin belirlenmemesi,
- ✓ İşletmenin bazı hedef ve/veya çıkarlarına gereksiz bir şekilde aşırı önem verilmesidir.

Rezaee'ye (2002: 189) göre sayılan faktörler içerisinde ikincisi olan dış baskılar, belirsizlik ortamıyla; iç baskılar ise, kâr esaslı ödüllendirme planları ile işletme departmanlarının kendi başına buyruk hareket etmeleri ile ilgilidir. Sayılan üçüncü faktör, zayıf iç kontrol yapısı ise, kontrol politika ve prosedürlerinin belirli olmayışı, kontrollerin yetersiz olması veya etkin ve tatmin edici bir şekilde yerine getirilmemesinden kaynaklanmaktadır.

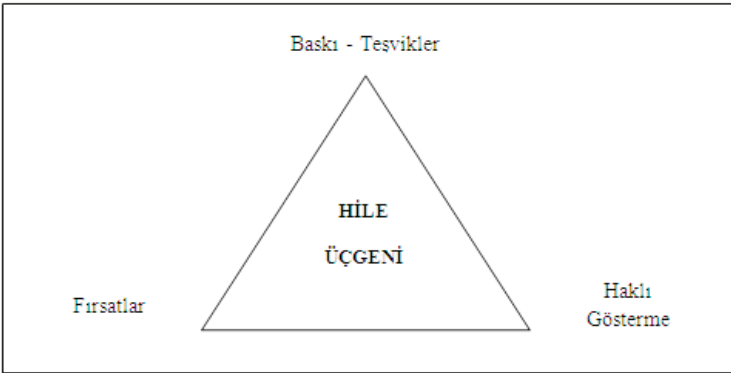
Bu açıklamaların yanında hileli finansal raporlamanın başta işletmeler olmak üzere finansal raporlama sistemi içerisinde yer alan tüm aktörlerde ortaya çıkardığı birtakım olumsuz sonuçları da bulunmaktadır. Bu sonuçlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Rezaee, 2002: 7; Aktaran Küçük ve Uzun,2009:11):

- ✓ Finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini ve kalitesini azalmasına neden olmaktadır.
- ✓ Denetim mesleğinin özellikle de denetçilerin tarafsızlığını ve güvenilirliğini tehlikeye sokmaktadır.
- ✓ Sermaye piyasalarına olan güveni azaltmakta ve sermaye piyasalarında aktif rol alan yatırımcıların finansal bilgilere olan güvenini sarsmaktadır.
- ✓ Sermaye piyasalarını daha az etkin hale getirmektedir.
- ✓ Ulusal ekonomiyi ve ekonomik büyümeyi doğrudan olumsuz etkilemektedir.
- ✓ Büyük oranda yaşanan manipülatif hareketler sonrasında dava açma maliyetleri artmaktadır.
- ✓ Hileli finansal raporlama sürecinde yer alan işletme içerisindeki bireylerin (yöneticiler ve çalışanlar) kariyerlerini olumsuz etkilemekte, işletmelerde denetim komitesine olan güveni azaltmaktadır.
- ✓ Hileli finansal raporlamanın tespitinden sonra işletmelerin ekonomik kayıpları artmaktadır.

Her ne kadar hileli finansal raporlamanın ortaya çıkardığı sonuçlar yukarıdaki gibi sıralansa da hilenin maliyetini hesaplayabilmek oldukça güçtür. Örneğin 2001 Enron olayı sonrasında Amerikan Sermaye Piyasası'nın yapmış olduğu açıklamalara göre, bu olayın yatırımcıya olan sermaye maliyeti 80 milyar dolar olarak tahmin edilmiştir. Ancak daha büyük zararlara yol açtığı hala akademik ve mesleki alanda tartışma konusudur (Rezaee, 2002: 7-9). Yapılan diğer uluslararası çalışmalar incelendiğinde, bu durumun net bir şekilde hesaplanmadığı sadece tahminlendiği söylenebilir.

Hileli finansal raporlama sürecinin gerçekleşmesi için gerekli unsurların tanımlanması gerekmektedir. Bu nedenle akademisyenler hileli finansal raporlama ortamını yansıtabilmek amacıyla birçok çalışma yapmışlardır. Bunlardan en çok kabul göreni Donald R. Cressey tarafından 1940'ların sonlarında geliştirilen ve hile üçgeni olarak da adlandırılan teoridir. Bu teoriye göre; hileli finansal raporlamanın potansiyel olarak mevcut olabilmesi için üç durumdan en az birinin var olması gerekir. Hile risk faktörlerinin altında yatan teoriyi oluşturan bu yaklaşım, SAS No:99'da da Cressey'in teorisine göre ele alınmış ve gerçekleştirilmiş bir hilede, hile üçgenindeki üç durumun da geçerliliği belirtilmiştir. Ancak SAS No:99'daki yaklaşıma göre, hilenin gerçekleştiği ortamlarda genellikle bu üç durumun var olduğu ileri sürülmekle birlikte, hile potansiyelinin oluşabilmesi için hile üçgenindeki tek bir unsurun varlığı da yeterli görülmüştür (AICPA, SAS No:99, Paragraf 7; Küçük, 2008: 50-51; Skousen, 2004: 7; Wolfe ve Hermanson, 2004: 38).

Şekil 2. Hile Üçgeni



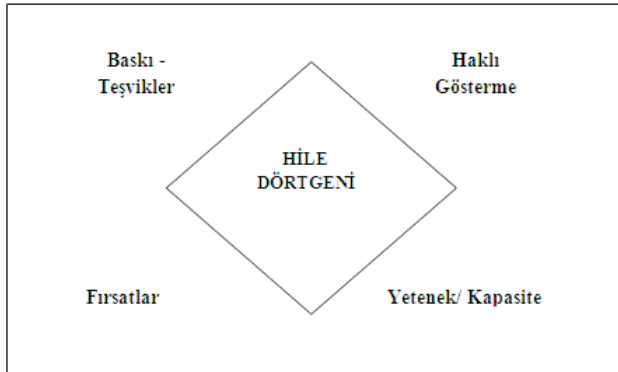
Kaynak: Küçük, 2008; Skousen, 2004: 7; Wolfe ve Hermanson, 2004: 38

Hile risk faktörleri hile üçgenindeki unsurlara uygun olarak sınıflandırılmıştır. Hile üçgeni yaklaşımına göre hilenin işlendiği ortamda mevcut olan durumlar şunlardır (AICPA, SAS No:99, paragraf 7, Skousen, 2004: 6–12; 82; Aktaran Küçük ve Uzay, 2009: 5-7; Küçük, 2008: 50-51):

- ✓ *Teşvik ve Baskı*: Yönetim veya diğer çalışanları hileli davranışta bulunma yönünde güdüleyen kârlılık hedeflemesi, performansa dayalı ücretlendirme gibi bazı teşvik ve/veya baskı unsurları vardır.
- ✓ *Fırsatlar*: Kontrollerin yetersizliği, etkinsizliği veya yönetimin kontrolleri boşa çıkarmadaki yeteneği türünden bazı şartlar hilenin oluşumuna bir tür fırsat sunmaktadır.
- ✓ *Tavırlar ve Meşrulaştırma (Haklı Gösterme)*: Hileli davranışta bulunanlar, kişisel ahlâk anlayışlarına uygun olarak hileli davranışlarını meşrulaştırabilir diğer bir deyişle mazur göstermeye çalışabilir. Bazı kişilerin ahlâkî anlayışları onların bilerek ve isteyerek dürüst olmayan davranışlar sergilemesine izin verebilir. Diğer taraftan yeterli baskının olduğu ortamlarda, kendisinden bu tür davranışlar beklenmeyen kişilerin bile hileli davranışta bulunması söz konusu olabilir. Teşvik ve baskı ne kadar büyüksün bir kişinin hileye bulaşma fiilini meşrulaştırma ihtimali de o derece büyük olacaktır.

Hile üçgeni ile hileli finansal raporlama ortamı gerek işletmeler gerekse denetçiler gibi hileli finansal raporlamanın diğer aktörleri tarafından daha anlaşılır hale gelmiştir. Ancak ilerleyen dönemde hile üçgeni teorisine çeşitli katkılar yapılmış ve hile dörtgeni adı altında yeni bir teori ortaya atılmıştır. Bu teori Şekil 3’de gösterilmektedir:

Şekil 3. Hile Dörtgeni



Kaynak: Wolfe ve Hermanson, 2004: 38-40

Wolfe ve Hermanson (2004: 38-40) yaptıkları araştırmalarında hile ile ilgili unsurları yeniden değerlendirmişlerdir. Hile üçgeninde yer alan unsurların yanında, hilenin tespitinde bireyin yeteneğinin ve kapasitesinin büyük rol oynadığını görmüşlerdir. Bu noktadan hareketle hile dörtgeni teorisini ortaya atmışlardır. Hile dörtgeni teorisi ile hilenin unsurları; teşvikler, fırsatlar, haklı gösterme ve yetenekler şeklinde belirlenmektedir. Böylelikle hilenin tespit edilmesinde ve önlenmesinde bireyin yeteneğinin ya da kapasitesinin büyük önem taşıdığı görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamaların yanında, hileli finansal raporlamanın önüne geçilmesinde, gerek finansal raporlama sürecinde gerekse bağımsız denetim sürecinde işletmelerin iç kontrol sistemleri dolayısıyla da iç denetim mekanizmaları son derece önem taşıdığını belirtmekte fayda vardır. İşletmelerdeki etkin iç kontrol sisteminin varlığı hem finansal raporların hem de bağımsız denetimin kalitesini arttırmada doğrudan etki yapmaktadır. Özellikle SAS No: 99'da yer alan bağımsız denetçinin denetimin kalitesini arttırmak adına işletmeden isteyebilecekleri içerisinde iç denetim uygulayıcılarının ve denetim komitesi üyelerinin sorgulanmasına vurgu yaptığı görülmektedir (Aktaran Küçük,2008:53). Bu noktada çalışmada, yukarıda ifade edilen hile ortamı içerisinde, hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçi ve denetim komitesi sorumluluğunun belirlenmesine yönelik bir uygulama üzerine odaklanıldığı söylenebilir.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmanın temel amacına uygun olarak belirlenen araştırma sorularının yapısal eşitlik modeli yardımıyla test edilmesi için; öncelikle literatür taraması yapılmış ve literatür taraması ile araştırma hipotezlerinin gelişimi açıklanmıştır. Ardından, araştırmanın hipotezlerine uygun araştırma sorularının sınanmasına olanak tanıyan kuramsal model hazırlanmıştır. Kuramsal modelin doğrulanması için öncelikle araştırmanın ölçüm modeli ardından da yapısal modeli Lisrel 8.51 programı aracılığıyla analiz edilmiş ve bulgularına yer verilmiştir.

3.1. Literatür Taraması

Çalışmanın amacı doğrultusunda hileli finansal raporlamada iç denetçi ve denetim komitesi sorumluluğunun belirlenmesine ilişkin öncelikle araştırma hipotezlerinin gelişimine yer verilmekte, ardından araştırma sorularına yer verilmektedir. Araştırmada belirlenen her bir hipoteze yönelik literatürde yer alan çalışmalar sınıflandırılarak aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

Bu çalışmalardan ilki, 1989 yılında Kinney ve McDaniel tarafından yapılan çalışmadır. Bu çalışmada, işletmede bulunan etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmasının, hileli finansal raporlama üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Araştırmanın içerisinde işletmenin büyüklüğü değişkeni de sokularak, işletme büyüklüğünün iç denetim mekanizmasının çalışması üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu araştırmanın bulgularına göre, işletmelerin büyüklükleri arttıkça iç denetim mekanizmasının işlevi artmakta, iç denetim mekanizmasının işlevi arttıkça da hileli finansal raporlamanın önlenmesi söz konusu olmaktadır. Buna benzer nitelikte işletmelerin iç kontrol sistemleri ile ilişkilendirilerek Kinney ve McDaniel tarafından 1989 yılında yapılan çalışmada karlılık düzeyi düşük olan işletmelerin kar yönetimi uygulamaları adı altında manipülasyon yaptıkları ortaya çıkarılmıştır.

Dechow, Sloan ve Sweeney tarafından 1996 yılında yapılan çalışmada ise, işletmelerin hangi yollarla manipülasyona gittikleri tespit edilmiş ve manipülasyonun yarattığı sonuçlar ortaya konmuştur. Bu çalışmanın sonucuna göre, işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi bulunmuyorsa, hileli finansal raporlama riski artmaktadır. Bu çalışmanın sonuçlarına Beneish'in 1997 yılındaki çalışması destek verecek niteliktedir. Beneish'in çalışmasına göre, bir model geliştirilerek genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde kar yönetimi uygulamaları ortaya konmuştur. Böylelikle hileli finansal raporlamanın tespitine yeni bir bakış açısı kazandırılmıştır.

Brown (1983), Carey vd. (2000), Goodwin ve Kent (2004), Carcello vd.'nin (2005) yıllarında yaptıkları çalışmalarda, iç denetçilerin hileli finansal raporlamayı önlemedeki etkileri incelenmiştir. Bu çalışma sonrasında iç denetçilerin, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde doğrudan etkiye sahip oldukları ortaya konmuştur.

Bell ve Carcello tarafından 2000 yılında yapılan çalışmada, hileli finansal raporlamanın işaretleri araştırılmış ve zayıf bir iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmasının hileli finansal raporlama için en önemli belirtilerden biri olduğu ortaya konmuştur. Bu çalışmalarla bağlantılı olarak işletmedeki iç kontrol zayıflığının hileli finansal raporlamaya olan eğilimi arttırdığını ortaya çıkaran çalışmalar ise Dechow ve Schrand (2004), Doss ve Jonas (2004), Doyle vd. (2005) ve Kinney (2000)'in çalışmalarıdır.

Apostolou vd. tarafından 2001 yılında yapılan bir çalışmada, SAS No:82 içerisinde yer alan 25 risk faktörünün Big 5 içerisinde yer alan bağımsız denetçiler üzerinde oluşturduğu etki ve bu risk faktörlerinin kullanım

düzeyleyleri araştırılmıştır. Bu çalışma sonucuna göre hileli finansal raporlama uygulamalarının sıklıkla iç denetçi ve işletme yönetiminin tutumundan kaynaklandığı buna ek olarak denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığının da hileli finansal raporlama açısından önem taşıdığı ortaya konmuştur.

Doyle vd.'nin 2007 yılında yaptıkları çalışmalarında ise işletmedeki iç denetim mekanizmasının eksikliğinin ve etkin çalışmamasının, hileli finansal raporlamaya yol açtığını ortaya koymuşlardır. Yine bu çalışmada, muhasebe uygulamalarında raporlanan materyallerin ya da belgelerin eksikliğinin hileli finansal raporlamaya neden olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Yukarıda özetlenen çalışmalar doğrultusunda, bu araştırmanın amacına uygun olarak iç denetçiye yönelik hipotezleri şöyledir:

H1: İşletmelerde meydana gelen hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde iç denetçi doğrudan bir sorumluluğa sahiptir.

H2: İç denetçinin hileli finansal raporlamayı önlemede ve tespitinde bulunan sorumluluğu üzerinde işletme yönetiminin etkisi vardır.

H3: İç denetçinin hileli finansal raporlamayı önlemede ve tespitinde bulunan sorumluluğu üzerinde denetçinin mesleki yeterliliğinin etkisi vardır.

H4: İç denetçinin hileli finansal raporlamayı önlemede ve tespitinde bulunan sorumluluğu üzerinde işletmedeki iç kontrol sisteminin etkisi vardır.

İç denetçiye yönelik sayılan hipotezlerin ardından, denetim komitesine yönelik hazırlanan hipotezlerin gelişim sürecinde yararlanılan çalışmalara yer verilmektedir. Bu çalışmalardan ilki, McMullen'in 1996 yılında yaptığı çalışmadır. Bu çalışmada, işletmelerde denetim komitesinin varlığı işletmedeki hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanmasında etkin olduğu ortaya çıkmıştır.

Beasley'in 1996 yılında yaptığı çalışmada, denetim komitesinin işletmelerdeki hileli finansal raporlamanın tespitindeki ve önlenmesindeki rolünü araştırmıştır. Bu çalışmaya göre işletmelerde yönetimden bağımsız bir denetim komitesinin varlığı işletmenin hileli finansal raporlama yapması konusunda olumsuz bir etki oluşturduğu ortaya çıkmıştır. Yine Beasley vd.'nin 2000 yılında yaptıkları çalışmada, hileli finansal raporlamayı teknoloji, sağlık ve finans sektöründeki işletmeler üzerinde araştırmışlardır. Bu çalışmanın sonucuna göre, bağımsız denetim komitesinin varlığı hileli finansal raporlamayı önlemede doğrudan bir etkiye sahiptir.

Carcello ve Neal'ın 2000 yılında yapmış oldukları çalışmada, işletmelerdeki denetim komitesi ile hazırlanan bağımsız denetçi raporu arasındaki ilişki araştırılmıştır. Bu çalışmanın sonucuna göre, denetim komitesi üyeleri ile denetçi raporu arasında doğrudan bir ilişki olduğu ve denetim komitesinin bağımsızlığının işletmenin hakkında bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporuna yani denetim kalitesine de yansımaktadır.

Abbot vd'nin 2000 yılında yaptıkları çalışmada, denetim komitesinin karakteristiklerinin, işletmedeki hileli finansal raporlama üzerinde doğrudan etki yaptığını ortaya koymaktadır. Yine Abbot vd'nin 2002 yılında yaptıkları bir diğer çalışmada, denetim komitesinin hileli finansal raporlama üzerindeki etkisi ispatlanmıştır.

Son olarak Felo vd'nin 2003 yılında yaptıkları çalışmada, finansal raporlamanın kalitesi ile denetim komitesinin özellikleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Denetim komitesinin bağımsızlığının, hileli finansal raporlamanın önlenmesi üzerinde olumlu etkilere sahiptir.

Yukarıda özetlenen çalışmalar doğrultusunda, bu araştırmanın amacına uygun olarak işletmelerdeki denetim komitesine yönelik hipotezleri şöyledir:

H5: İşletmelerde meydana gelen hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde denetim komitesi doğrudan bir sorumluluğa sahiptir.

H6: Denetim komitesinin bağımsızlığı ve etkin bir biçimde çalışması, denetim mekanizmasının işleyişine etki yapmaktadır.

H7: İşletmelerde denetim komitesinin varlığı, bağımsız denetim ve iç denetim sürecine doğrudan etki yapmaktadır.

Hipotezlerin belirlenmesi ve geliştirilmesi ardından, çalışmanın temel araştırma soruları aşağıdaki gibi hazırlanmıştır:

Araştırma Sorusu 1: İşletmelerde meydana gelen hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde iç denetçinin ve iç kontrol sisteminin sorumluluğu var mıdır? Kuramsal modelde belirlenen faktörlerden etkilenmekte midir?

Araştırma Sorusu 2: İşletmelerde meydana gelen hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde denetim komitesinin sorumluluğu var mıdır? İç denetçi sorumluluğuna ve bağımsız denetçi sorumluluğuna etki yapmakta mıdır?

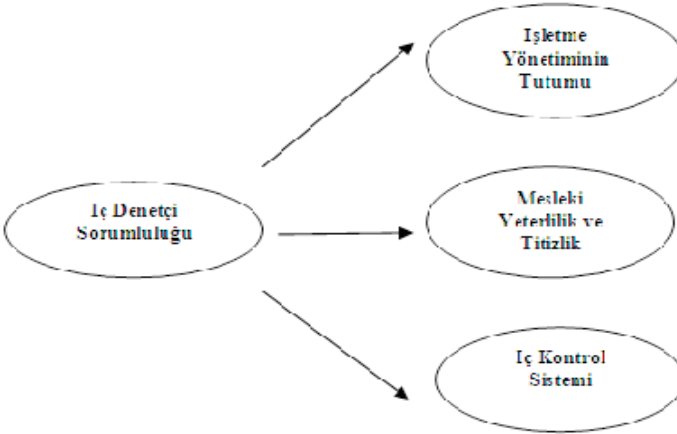
3.2. Araştırmanın Örneklemi

Araştırmanın iç denetçi ve denetim komitesi uygulaması için ana kütlenin seçiminde başlangıçta İMKB 100 Endeksi dikkate alınmıştır. Ancak pilot uygulamanın ardından, yapılan anket çalışmasında sadece 63 işletmeye yani iç denetçiye ulaşılabilmektedir. Örneklem arttırılması amacıyla Temmuz 2010'dan Ağustos 2010'a kadar İMKB 500 Endeksi'nde yer alan işletmelere anket gönderilmiş ve sonuçta 112 işletmeden yani iç denetçiden yanıt alınabilmektedir. Denetim komitesine yönelik anket, iç denetçi anketi ile birlikte gönderilmiş ve 112 işletmeden 89 işletmede denetim komitesi olduğu için yalnızca 89 işletme verileri denetim komitesi anket verileri olarak alınmıştır. Bu işletmelerde aynı zamanda denetim komitesinin olması, denetim komitesi açısından istenilen örneklem de aynı şekilde belirlenmesine olanak tanımıştır.

3.3. Araştırmanın Kuramsal Modeli

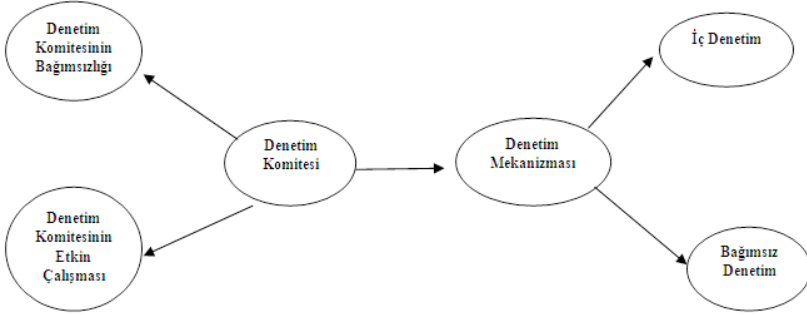
Araştırmanın kuramsal modelinin hazırlanmasında, araştırmanın hipotezinin geliştirilmesinde kullanılan kaynaklardan yararlanılmıştır. Bu doğrultuda araştırmanın, iç denetçi ve denetim komitesi için ayrı ayrı kuramsal modeller hazırlanmıştır.

Şekil 4. İç Denetçi Sorumluluğu ve



Hazırlanan kuramsal modelde, iç denetçinin mesleki yeterliliği, işletmede var olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve işletmede üstlendiği rolü, işletme yönetiminin tutumu finansal raporlamanın kalitesine ve iç denetçi sorumluluğuna doğrudan etki yapmaktadır.

Şekil 5. Denetim Komitesi Sorumluluğu ve Hileli Finansal Raporlamanın Önlenimdeki İlişki



Kuramsal modelden de görülebileceği gibi, denetim komitesinin hileli finansal raporlama üzerindeki sorumluluğunun belirlenmesi için işletmelerde öncelikle denetim komitesinin işletme yönetiminden bağımsız bir şekilde ve etkin olarak çalışmasının, işletmelerdeki denetim komitesinin varlığının ise, hem bağımsız denetim sürecine hem de iç denetime katkı sağladığını böylelikle de hileli finansal raporlamanın önlenmesi sağlanmış olmaktadır. Bu kuramsal model aynı zamanda işletmedeki etkin kurumsal yönetim olduğunu da vurgulamaktadır. Araştırmanın kuramsal yapısına uygun olarak bu modeller hazırlandıktan sonra, modelin yapısal eşitlik modeline göre LISREL 8.51 programı yardımıyla uygulamasına geçilmiştir.

3.4. Veri Toplama Araçları ve Ölçeğin Geçerliliği

Araştırmanın yapılması sırasında kullanılan veri toplama aracı, ankettir. Anket içerisinde yer alan ifadelerin ve kuramsal modelin hazırlanmasında esas alınan ölçeklere yönelik açıklamalar araştırmanın kuramsal tasarımında olduğu gibi iç denetçiye ve denetim komitesine yönelik olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

İç denetçiye yönelik hazırlanan ankette yer alan ifadelerin belirlenmesinde ve seçiminde, Brown (1983), Carcello vd. (2004), Doyle vd. (2007), Dunn (2004), Hirst (1994), Imhoff (1978) çalışmalarından yararlanılmıştır. Ek 1’de sunulan anket örneğinden de incelenebileceği gibi, öncelikle işletmelerde anketi yanıtlayanların demografik özelliklerine ilişkin sorular yönetilmiş, ardından iç denetçilerin karşılaştıkları hileli finansal raporlama ve finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarına yönelik sorular sorulmuş ve son olarak da yapısal eşitlik modeli yardımıyla analiz edilecek olan işletme yönetimi tutumu, iç kontrol sistemi etkinliği ve işletmenin iç denetim sistemi içerisinde çalışan personelin mesleki bilgisi, yeterliliği ve titizliğine

yönelik ifadelere yer verilmiştir. İç denetçi sorumluluğuna yönelik ankette, 12 ifade yer almakta olup, anketin hazırlanmasında 7'li Likert Ölçeği kullanılmıştır.

İç denetçiye yönelik anketin hazırlanması sırasında literatürde yer alan çalışmaların seçiminde çalışmadaki anketlerin ölçeklerinin iç tutarlığına yani Cronbach Alfa değerlerine bakılmıştır. Brown'un (1993) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.62, Carcello vd.'nin (2004) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.79, Doyle vd.'nin (2007) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.62, Dunn'un (2004) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.69, Hirst'in (1994) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.76 olarak belirtilmiş ve Imhoff'un (1978) çalışmasındaki Cronbach Alfa değerine ulaşılammıştır.

Çalışmada kullanılan iç denetçi sorumluluğu ölçeği için, faktör analizi sonucunda geçerli olarak alınan 12 maddenin aynı uygulamadaki verileri kullanılmak suretiyle ölçeğin güvenirliği hesaplanmıştır. Toplam 112 işletmeye yapılan uygulama sonuçlarına göre iç denetçi sorumluluğu ölçeği alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık katsayısı (Cronbach alfa) hesaplanmıştır. Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık (Cronbach alfa) katsayıları Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. İç Denetçi Sorumluluğu Ölçeği Cronbach Alfa Katsayıları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde Sayısı</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
İşletme Yönetimi Tutumu	4	0.81
İç Kontrol Sistemi	4	0.77
Mesleki Yeterlilik ve Tizlilik	4	0.79

Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach alfaları ise Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. İç Denetçi Sorumluluğu Ölçeğinin Alt Ölçeklerine Göre Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach Alfaları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde</i>	<i>Madde- Toplam Korelasyonları</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
İşletme Yönetimi Tutumu	Madde1	0.53	0.78
	Madde2	0.49	0.82
	Madde3	0.45	0.71
	Madde4	0.51	0.76

İç Kontrol Sistemi	Madde5	0.50	0.76
	Madde6	0.37	0.72
	Madde7	0.72	0.79
	Madde8	0.64	0.81
Mesleki Yeterlilik ve Titizlik	Madde9	0.39	0.73
	Madde10	0.33	0.75
	Madde11	0.41	0.72
	Madde12	0.47	0.79

Araştırmada yer alan denetim komitesinin sorumluluğunu belirlemeye yönelik anketin hazırlanmasında ise, Abbott vd. (2000), Abbott vd. (2002), Carcello ve Neal (2000) ve Felo vd.'nin (2003), Zhang vd. (2006) çalışmalarından yararlanılmıştır. Çalışmanın ekinde verilen iç denetçi anketi içerisinde yer alan denetim komitesine yönelik ankette, öncelikle işletmede denetim komitesinin var olup olmadığı öğrenildikten sonra yapısal eşitlik modeli yardımıyla analiz edilecek olan denetim komitesinin bağımsızlığı, denetim komitesinin çalışmaları ve denetim mekanizması üzerindeki etkisinin de ölçülmesi amacıyla bağımsız denetime ve iç denetime yönelik ifadeler yer verilmiştir. Denetim komitesine yönelik hazırlanan anket ölçeğinde ise, 17 ifade yer almaktadır ve anketin hazırlanmasında 7'li Likert Ölçeği kullanılmıştır.

Çalışmada kullanılan denetim komitesi sorumluluğu ölçeği için, faktör analizi sonucunda geçerli olarak alınan 17 maddenin aynı uygulamadaki verileri kullanılmak suretiyle ölçeğin güvenilirliği hesaplanmıştır. Toplam 89 işletmeye yapılan uygulama sonuçlarına göre iç denetçi sorumluluğu ölçeği alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık katsayısı (Cronbach alfa) hesaplanmıştır. Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık (Cronbach alfa) katsayıları Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3. Denetim Komitesi Sorumluluğu Ölçeği Cronbach Alfa Katsayıları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde Sayısı</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
Denetim Komitesinin Bağımsızlığı	4	0.78
Denetim Komitesinin Çalışmaları	4	0.74
Bağımsız Denetim	5	0.79
İç Denetim	4	0.81

Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach alfa'ları ise Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4. Denetim Komitesi Sorumluluğu Ölçeğinin Alt Ölçeklerine Göre Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach Alfaları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde</i>	<i>Madde- Toplam Korelasyonları</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
Denetim Komitesinin Bağımsızlığı	Madde1	0.32	0.79
	Madde2	0.46	0.80
	Madde3	0.49	0.76
	Madde4	0.50	0.79
Denetim Komitesinin Çalışmaları	Madde5	0.43	0.72
	Madde6	0.37	0.78
	Madde7	0.59	0.71
	Madde8	0.41	0.80
Bağımsız Denetim	Madde9	0.37	0.75
	Madde10	0.31	0.78
	Madde11	0.54	0.78
	Madde12	0.47	0.79
	Madde13	0.53	0.78
İç Denetim	Madde14	0.42	0.75
	Madde15	0.37	0.79
	Madde16	0.45	0.73
	Madde17	0.49	0.79

Genel anlamda araştırmalarda kullanılan ölçeklerin Cronbach Alfa değerleri ne kadar yüksek çıkarsa, ölçeğin iç tutarlılığı da o oranda yüksek olmaktadır. Tablolardan da açıkça görülebileceği gibi, araştırmada kullanılan ölçeklerin iç tutarlılıkları yüksek çıkmıştır. Özellikle de literatürde yer alan ve araştırmaya esas alınan çalışmalar karşılaştırıldığında ölçek iç tutarlılığının bu çalışmalardakilere yakın sonuçlar elde edilmiştir. Bununla birlikte, madde-toplam korelasyonunun ölçekte 0.30 ve daha yüksek olan maddelerin ölçek analizine daha çok katkı yaptığı bilinmektedir. Çalışmada kullanılan ölçeklerde yer alan maddelerin toplam madde korelasyonlarının 0.30'dan yüksek olması araştırmının analizi açısından önem taşımaktadır.

Araştırmada kullanılan ölçeklerin iç tutarlılığının sonrasında, ölçeklerin yapı geçerliliğine bakılmıştır. Ölçeklerin yapı geçerliliği için faktör analizi yapılmıştır.

İç denetçiye yönelik 12 madde ve denetim komitesine yönelik 17 madde üzerinde birbirinden bağımsız olarak Varimax Rotasyonu ile faktör analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonrasında ölçek maddelerinin faktör yükleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 5. Ölçek Faktör Yükleri

<i>Madde Sayısı</i>	<i>İfadeler</i>	<i>Faktör Yüğü</i>
İç Denetçi		
1	Yıllık finansal raporlar olarak ortaklara sunulan finansal tablolar, temelinde bağımsız denetçinin değil işletmenin yönetimin sorumluluğundadır.	0.67
2	Büyük işletmeler ve onların iç denetçileri birlikte bir ortaklık şeklinde çalışmaktadırlar. Bu nedenle kamuoyuna yalnızca yönetimin dediklerini aktarmaktadırlar.	- 0.73
3	İşletme yönetimin karlılık beklentisi finansal raporlama sürecine doğrudan etki yapmasa da dolaylı bir şekilde etkilemektedir.	0.68
4	İşletmenin yönetim kurulu üyelerinin yeterli muhasebe uzmanlığına sahip olması, finansal raporlama açısından önemlidir.	0.66
5	İşletmede etkin bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır.	0.65
6	İç kontrol sistemi işletme içi denetim faaliyetlerinin kolaylaşmasına olanak sağlamaktadır.	0.70
7	İşletmenin iç kontrol sistemi, hileli finansal raporlamayı ve finansal bilgi manipülasyonunu önlemede önemli bir etkiye sahiptir.	0.74
8	İşletmede finansal raporlamanın hazırlama sürecinde yer alan çalışanları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve denetim standartlarına uygun bir şekilde finansal raporlama yapmaktadır.	0.68
9	İç denetçinin endüstri bilgisi ve tecrübesi, mevcut ve önceki denetim çalışmaları hakkında bilgi ve referansları değerlendirilerek işe alınmaktadır.	0.60
10	İç denetçinin mesleki yetersizliği hileli finansal raporlama riskini artırır.	0.56
11	Çalışanların daha önceden hileli davranışlarının bulunması, bizim işletmemizde aynı şekilde davranacakları anlamına gelmediği için bir sorun oluşturmamaktadır.	0.71
12	İç denetçinin, mesleğine gösterdiği özen ve titizlik hileli finansal raporlama riskini azaltır.	0.65
Denetim Komitesi		
1	Denetim komitesi içerisinde işletme yönetim kurulu üyesi bulunmamaktadır.	0.74
2	Denetim komitesi, işletme yönetimi ve bağımsız denetçilerle arasındaki ilişkileri düzenlemektedir.	0.70
3	Denetim komitesi, finansal raporlama sırasındaki finansal bilginin güvenliğini sağlama konusunda olumsuz bir bilgi edindiğinde bunu işletme yönetimine iletmekten çekinmemektedir.	0.71

4	Denetim komitesi, üzerinde işletme yönetim kurulunun etkilerinin olması çok normaldir.	0.60
5	Denetim komitesi, finansal raporlama sürecinde gözetim faaliyetlerini sürdürmektedir.	0.65
6	Denetim komitesi, işletmedeki iç denetim sistemi ile birlikte çalışmakta ve finansal raporlamanın tüm sürecinde etkin rol oynamalıdır.	0.63
7	Denetim komitesi üyelerinin, muhasebe uzmanlığına sahip olması işletmelere büyük katkılar sağlar.	0.75
8	Denetim komitesi üyeleri, işletmenin taşıdığı finansal riskler konusunda gerekli bilgiye sahip olmalı ve gereken önlemleri almalıdır.	0.78
9	Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin seçiminde önemli bir rol oynamaktadır.	0.63
10	Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin iç denetimle birlikte çalışmasını gözetmelidir.	0.61
11	Bağımsız denetçinin hazırlamış olduğu denetim raporunu, bağımsız denetçi ile birlikte değerlendirmelidir.	0.69
12	Bağımsız denetçinin performansını gözden geçirmeli ve aksaklıklar var ise denetçi rotasyonunu istemelidir.	0.70
13	Bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasındaki ilişkiyi gözetmeli ve eğer bir sorun var ise bunu bildirmelidir.	0.71
14	Denetim komitesi, iç denetçinin denetim planlarını ve prosedürlerini yakından takip etmelidir.	0.67
15	Denetim komitesi, işletmedeki iç kontrol sistemini yakından incelemeli ve aksaklıkları yönetime bildirmelidir.	0.63
16	Denetim komitesi iç denetçinin hazırladığı denetim raporu hakkında görüş bildirmelidir.	0.74
17	İç denetçi ve işletme yönetimi arasındaki ilişkiyi gözetmelidir.	0.70

Ölçme araçlarının uygulanabilmesi için gerekli izinler ve düzenlemeler çalışma öncesi yapılmış ve ölçme araçları (İç Denetçi ve Denetim Komitesi Ölçeği) işletmelere e-mail yoluyla gönderilmiş ve cevapların alınması yaklaşık 1.5 ay sürmüştür ve yanıtların gizliliği garanti edilmiştir.

3.5. Pilot Uygulama

Araştırmaya yönelik pilot uygulama, Haziran 2010'da yapılmıştır. Pilot uygulama için her gruba 50 anket gönderilmiş ancak, 20 işletmeden cevap alınabilmiştir. Pilot uygulama sonrasında, elde edilen veriler analize tabi tutulmuş ve anketlerdeki ifadelerden toplam 5 madde çıkarılmıştır. Çıkarılan ifadelerle yönelik Cronbach alfa katsayıları, toplam madde korelasyonları ve faktör yükleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 6. Ölçekten Çıkarılan İfadelerin Cronbach Alfa Katsayıları ve Toplam- Madde Korelasyonları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde Sayısı</i>	<i>Madde- Toplam Korelasyonları</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>	<i>Faktör Yüğü</i>
İşletme Yönetimi Tutumu	1	0.24	0.76	0.23
İç Kontrol Sistemi	1	0.17	0.74	0.15
Mesleki Yeterlilik ve Titizlik	1	0.23	0.68	0.24
Denetim Komitesinin Bağımsızlığı	1	0.26	0.74	0.19
İç Denetim	1	0.15	0.69	0.20

Tablo 6'da görülen sorunlu ifadeler ölçekten çıkarıldıktan sonra araştırmanın uygulaması yeniden yapılmıştır.

3.6. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi

Bu kısımda öncelikle araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ve ankette yapısal eşitlik modeli dışında tutulan sorulara yönelik çözümlenmeler yapılmakta, ardından araştırmanın ölçüm modeline ve yapısal modeline yer verilmektedir.

Ankete katılan işletmelerde anketi cevaplayan işletme personelinin yaş ortalaması 34'tür. Yanıtlayanların % 32'si kadın, % 68'i erkektir. Anketi yanıtlayanların , % 83'ü lisans, % 16'sı yüksek lisans, % 1'i doktora mezunudur. Bu kişilerin % 82'si iç denetçi, % 15'i iç kontrolör, % 2'si ise muhasebe departmanında çalışan personel ve % 1'i işletme yöneticisidir. Deneyimlerine bakıldığında ise, % 41'i 1 ile 3 yıl arasında, % 56'sı 4 ile 7 yıl arasında, % 3'ü ise 8 ile 15 yıl arasında işletmede çalışmaktadır. Bununla birlikte ankete yanıt veren işletmelerin buldukları sektörler ise, % 24 gıda ve içecek, % 17 finans, % 16 ulaşım, % 12 inşaat, % 9 tekstil, % 9 turizm, % 7 madencilik, % 6 kimya, petrol ve plastiktir.

Ankete katılan işletmelerin % 87'si işletmelerinde etkin bir kontrol sistemi olduğunu, % 81'i işletmedeki çalışanların hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde gerekli mesleki bilgiye sahip olduklarını, % 79'u işletmede iç denetim fonksiyonunun hazırladığı rapor, örgütsel seviyede faaliyetlerinin özellikle de denetim komitesinin bağımsızlığını yansıtacak şekilde olduğunu, % 73'ü işletmelerindeki finansal raporlamanın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun olarak yapıldığını bildirmişlerdir. Bununla birlikte ankete katılan

işletmelerden alınan verilere göre, işletmelerin yalnızca % 24'ünde hileli finansal raporlamaya rastlandığını ve % 61'nin iç denetim fonksiyonunun denetim faaliyetlerinde güvenilirliği sağladığını belirtmiştir.

Araştırmaya katılan işletmelere, hileli finansal raporlamayı önlemeye ya da tespitine yönelik bir çalışma yapıp yapılmadığı sorulmuş, işletmelerin % 81'inde böyle bir çalışma yapılmadığı kalan % 19'unda ise çalışma yapılmadığı ancak personelin düzenlenen bir seminere katıldığı belirtilmiştir. Benzer nitelikte işletmelere, iç denetime yönelik bir çalışma yapıp yapılmadığı sorulmuş ve % 89'u bu soruya hayır yanıtını vermiştir.

Anketi yanıtlayan işletmelerde iç denetçi ve iç kontrolörlere genel anlamda işletmelerin hileli finansal raporlamaya başvurma nedenleri sorulmuş ve % 51'i üst yönetimin karlılık beklentilerini, % 32'si kar üzerindeki yönetici primlerinin arttırma kaygısını, % 12'si işletmede ağır borç yükümlülüklerinin bulunmasını ve % 5'i işletmede denetim komitesinin bulunmamasını neden olarak göstermiştir.

Son olarak anketi cevaplayan işletmelerde yer alanlara işletmede uygulanan finansal bilgi manipülasyonu yöntemleri verilmiş ve bunlardan hangisinin ağırlıklı olarak uygulandığı sorulmuştur. Elde edilen verilere göre anketi yanıtlayanların % 61'i bu soruya cevap vermemiş, kalanların % 25'i işletmelerinde kazançların düşürülmesi için giderlerin büyütüldüğünü, % 9'u satış sözleşmeleri üzerinde karın ölçüldüğünü, % 5'i ise satış risklerinin ayarlandığını belirtmiştir.

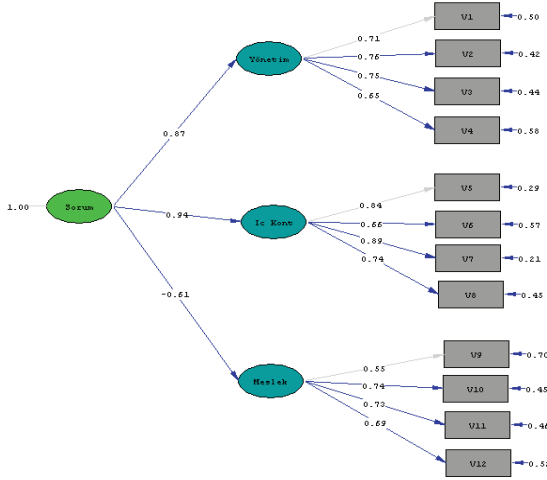
3.7. Araştırmanın Ölçüm Modeli

Araştırmada elde edilen verilerin değerlendirilmesi SPSS ve LISREL paket programlarıyla yapılmıştır. Verilerin değerlendirilmesinde öncelikle SPSS paket programı aracılığı ile Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmış ve ardından LISREL programı ile yapısal model test edilmeden ölçme modelinin kabul edilebilir uyum değerleri üretip üretmediğinin Doğrulamalı Faktör Analizi yapılmıştır. Ölçme modelinin kabul edilebilir uyum değerleri üretmesi sonucunda yapısal modelin test edilebileceği gerekçesiyle ölçme modeli LISREL 8.51 (Jöreskog ve Sörbom, 1993) programıyla Principal Components (PC) yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Böylelikle çalışma grubuna uygulanan ölçeklerin toplam puanı alınmıştır. Elde edilen toplam puanlarla yapısal eşitlik modelleri analizleri yapılmıştır.

Yapısal eşitlik modelinde, teorik bir modeli olan çalışmaların bir dizi örtük değişken aracılığı ile aralarındaki neden sonuç ilişkisinin açığa çıkarılması hedeflenmektedir. Yani teorik model içerisinde gözlenen değişkenler

aracılığı ile ifade edilen örtük değişkenlerin ölçme modeli tarafından doğrulanıp doğrulanmadığı ortaya konmaktadır (Şimşek,2006:12). Hileli finansal raporlamada iç denetçi sorumluluğunun belirlenmesi için, öncelikle gözlenen değişkenleri ifade eden örtük değişkenler tanımlanmıştır. İç denetçi için tanımlanan işletme yönetimi tutumu örtük değişkenini ifade 1, ifade 2, ifade 3, ifade 4 tanımlamakta, iç kontrol sisteminin etkinliği örtük değişkenini ifade 5, ifade 6, ifade 7, ifade 8 tanımlamakta ve mesleki yeterlilik ve titizlik örtük değişkenini ise ifade 9, ifade 10, ifade 11 ve ifade 12 tanımlamaktadır. . Bu tanımlamalar doğrultusunda ölçme modeline ilişkin standardize edilmiş çözümlenme değerlerinden aşağıdaki şekil elde edilmiştir.

Şekil 6. İç Denetçi Sorumluluğu Ölçme Modeline İlişkin Standardize Edilmiş Çözümlenme Değerleri



Chi-Square=68.61, df=51, P-value=0.04008, RMSEA=0.058

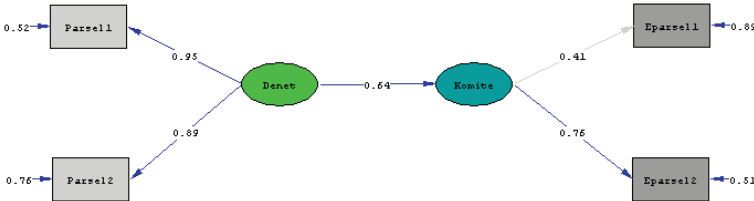
Hileli finansal raporlamada iç denetçi sorumluluğunu belirlemeye yönelik hazırlanan bu ölçüm modelinde, işletme yönetiminin tutumu denetçi sorumluluğu üzerinde 0.87 oranında bir etkiye, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği 0.94 oranında bir etkiye, mesleki yeterlilik ve titizlik ise 0.61 oranında bir etkiye ancak olumsuz bir etkiye sahiptir. İç denetçiye yönelik bu ölçüm modeli tekrar değerlendirildiğinde ise, işletmedeki hileli finansal raporlamada işletme yönetiminin tutumu ve iç kontrol sisteminin etkinliği iç denetçinin sorumluluğunu yüksek oranda etkilerken, iç denetçinin mesleki yeterliliği ve titizliği yüksek oranda ancak negatif yönlü bir etkiye sahiptir. Yani iç denetçinin mesleki yeterliliği ve titizliği arttıkça,

işletmedeki hileli finansal raporlama üzerindeki sorumluluğu aynı oranda azalmaktadır.

İç denetçi sorumluluğu için teorik anlamda planlanmış olan ilişkilerin ölçüm modeli sayesinde somut bir şekilde sergilenmesi sağlanmış olmaktadır. Yani üst- düzey örtük değişkenler olarak ifade edilen işletme yönetiminin tutumu, iç kontrol sisteminin etkinliği, mesleki yeterlilik ve titizlik, standardize edilmiş çözüm değerleri aracılığı ile gözlenen değişkenlerle ilişkilendirilmiştir. İç denetçi sorumluluğuna yönelik yapılan ölçüm modelinden sonra denetim komitesine yönelik ölçüm modeli hazırlanmıştır.

Hileli finansal raporlamada denetim komitesinin sorumluluğunun belirlenmesine yönelik yapısal eşitlik modeli analizinin yapılabilmesi için, Parselleme Yöntemi kullanılmıştır. Parselleme yönteminde, eğer gözlenen değişkenler tek bir boyutu temsil ediyorsa her bir boyut için 2 tane gözlenen değişken temsili olarak hazırlanmıştır. Yani her bir örtük değişken için madde sayısına paralel olarak parsellerin tanımlanması yoluyla gerçekleştirilmiştir. Parselleme yöntemi, her bir maddenin madde-toplam korelasyonlarını dikkate alarak gruplandırılmasına ve bu gruplardan elde edilen toplam puanın gözlenen değişken olarak modelde kullanılmasını öngörmektedir. Bu şekilde tüm gözlenen değişkenlerin örtük değişkeni temsil gücünün en üst düzeyde sağlanmasına da olanak tanınmaktadır. Bu mantığa dayalı olarak, modeldeki denetim komitesine yönelik sorumluluk örtük değişkeni için denetim komitesi bağımsızlığı (Parsel 1) ve denetim mekanizmasının çalışmaları (Parsel 2) olmak üzere iki tane, denetim faaliyetleri için bağımsız denetim (Eş parsel 1) ve iç denetim (Eş parsel 2) olmak üzere iki tane toplamda 4 tane örtük değişken tanımlanmıştır. Yapılan analizler sonucunda elde edilen uyum iyiliği değerleri datanın modele iyi düzeyde uyum gösterdiğinin kanıtı olarak aşağıdaki şekil sunulmaktadır.

Şekil 7. Denetim Komitesi Sorumluluğu Ölçme Modeline İlişkin Standardize Edilmiş Çözümleme Değerleri



Chi-Square=7.49, df=4, P-value=0.11217, RMSEA=0.059

Bu modele göre, denetim komitesinin bağımsızlığı 0.95 oranında, denetim komitesinin çalışmaları 0.89 oranında denetim komitesini etkilemektedir. Denetim komitesi ise, 0.64 oranında işletme de yürütülen denetim faaliyetlerine etki etmektedir. Denetim komitesinin varlığı ile etkilenen denetim faaliyeti 0.41 oranında iç denetimi, 0.76 oranında bağımsız denetim faaliyetlerini etkilemektedir.

3.8. Yapısal Eşitlik Modelinin Hazırlanması

Ölçme modelinin olduğu gibi kabul edilmesinden sonra yapısal model yine PC yöntemi kullanılarak LISREL 8.51 programı aracılığıyla test edilmiştir (Jöreskog ve Sörbom, 1993). Araştırmada oluşturulan ölçme modeli ve yapısal modelin kabul edilebilir bir uyum iyiliğine sahip olup olmadığı uyum iyiliği istatistikleri (goodness of fit statistics) ile değerlendirilmelidir. Hu ve Bentler'e (1999) göre uyum iyiliği istatistikleri herhangi bir modelin bir bütün olarak veri tarafından kabul edilebilir bir düzeyde desteklenip desteklenmediğine karar verilmesine olanak tanımaktadır. Yaygın olarak bilinen uyum istatistiği Ki-kare'dir (χ^2) ve bir modelin anlamlı olarak kabul edilebilmesi için χ^2 değerinin anlamlı çıkmaması beklenir. Ancak χ^2 değeri örneklem büyüklüğüne duyarlı olduğu için birçok alternatif uyum iyiliği istatistiği üretilmiştir. Bunlar arasında en yaygın kullanılanlar; Uyum İyiliği İndeksi (Goodness Of Fit Index, GFI), Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi (Adjusted Goodness Of Fit Index, AGFI), Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (Comparative Fit Index, CFI), Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü (Root Mean Square Error of Aproximation, RMSEA) ve Standart Ortalama Hataların Karekökü (Standardized Root Mean Square Residual, SRMR) olduğu görülmektedir. Bu uyum iyiliği istatistiklerine yönelik kabul edilebilir değerler tablosu ise aşağıdaki gibidir (Şimşek, 2006).

Tablo 7. Uyum İyiliği İstatistikleri Kabul Edilebilir Değerleri

	Kabul Edilebilir Değer	İyi Değer
Ki-kare (χ^2)	2.0 – 5.0	< 2.0
Serbestlik Derecesi (df)	2.0 – 5.0	< 2.0
RMSEA	< 0.08	<0.05
SRMR	< 0.08	<0.05
RMR	< 0.08	<0.05
CFI	> 0.90	> 0.95
IFI	> 0.90	> 0.95
GFI	> 0.90	> 0.95
AGFI	> 0.90	> 0.95

Bu tablo dikkate alınarak yapısal modele ilişkin değerlendirme, yine her iki ölçüm modeli için ayrı ayrı yapılmıştır.

İç denetçi sorumluluğuna yönelik yapısal modelin uyum iyiliği değerleri şöyle sıralanmaktadır: χ^2 (N=125)= 68.61; $p = 0.04008$; $df = 0.51$, CFI: 0.97; RMSEA:0.058; SRMR: 0.057, GFI: 0.90, AGFI: 0.85, RMR: 0.059'dur. Bu doğrultuda her bir uyum iyiliği değeri tablodaki değerler dikkate alınarak yorumlandığında, iç denetçiye yönelik hazırlanan ölçüm modelinin yapısal modelin de iyi düzeyde uyum iyiliği değerleri ürettiğini ortaya konmaktadır.

Denetim komitesinin yapısal modelinin uyum iyiliği değerleri χ^2 (N=89)= 7.49; $p = 0.11207$; $df = 4$, CFI: 0.92; RMSEA:0.059; SRMR: 0.048, GFI: 0.97, AGFI: 0.90, RMR: 0.54'tür. Sıralanan her bir uyum iyiliği değeri tablodaki değerler dikkate alınarak yorumlandığında, denetim komitesine yönelik hazırlanan yapısal modelin iyi düzeyde uyum iyiliği değerleri ürettiğini ortaya konmaktadır.

4. SONUÇ

Bilindiği gibi, finansal tablolar işletmenin dilidir ve finansal tabloların üretilmesine olanak sağlayan muhasebe kayıt sistemi işletmenin finansal durumunun ortaya konması açısından önem taşımaktadır. Finansal tablo ve raporların üretildiği ya da hazırlandığı muhasebe sistemi, pek çok farklı durum için uygulanabilirlik açısından bazı esneklikler içermektedir. Muhasebe sistemindeki bu gerekli esneklik her ne kadar gerek muhasebe standartları, gerekse uluslararası ve ulusal düzenlemelerle ile kontrol altına alınmaya çalışılsa da, işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtan bu bilgileri kullananları yanıltmalarına ve yanlış karar almalarına neden olmaktadır. Çünkü işletmelerde bazı durumlarda bu esneklik kötüye kullanılmakta ve finansal bilgiler, kullanıcılarına istenen bilgiyi vermemektedir.

Finansal tablolarda oluşan bilinçli/kasıtlı oynamalar ya da yanıltıcı işlemler hileli finansal raporlamaya neden olmaktadır. Hileli finansal raporlama ve hileli muhasebe uygulamaları sonucunda, işletmelerin faaliyet sonuçlarının göstergesi olarak ifade edilen finansal tablolardaki bilgiler olduğundan farklı gösterildiği için manipülatif hareketlere neden olmakta ve finansal karar alıcıların kararlarının rasyonelliğini azalttığı için finansal sistemin işleyişine de olumsuz katkılar yapmaktadır. Finansal sistemin uğradığı bu zarar Amerikan Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE) tarafından 2010 yılında hazırlanan rapora göre yaklaşık olarak 2.9 trilyon dolardan fazla olarak tahmin edilmektedir. Dolayısıyla bu durumda finansal sistem

içerisinde yer alan bir bileşene ayrı ayrı sorumluluklar düşmektedir.

ACFE'nin hazırladığı raporda hileli finansal raporların tespitinde ilk sırada % 76.1 ile bağımsız denetçiler, üçüncü sırada % 66.4 ile iç denetçiler ve yedinci sırada % 53.2 ile denetim komitesinin etkisinin olduğu ortaya konmaktadır (ACFE,2010,38). Yine aynı rapora göre, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde veya tespitinde ise % 60.8 ile iç denetçilerin, % 50.3 ile işletme yönetiminin ve % 31.5 ile bağımsız denetçilerin etkisinin olduğu ortaya çıkmıştır (ACFE,2010:44). Bu nedenle yapılan araştırma bulguları ülke bazında hileli finansal raporlamada iç denetçi ve denetim komitesi sorumluluğunun belirlenmesi ve bu sorumluluğu oluşturan faktörlerin ya da unsurların açıklanması açısından önem taşımaktadır.

Belirtilen amaç doğrultusunda hazırlanan bu çalışmada, denetim mekanizması içerisinde iç denetçiler ve işletme içerisindeki denetim komitesi ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Yapılan araştırma bulgularının genelinden elde edilen sonuçlara göre ise, belirlenen hipotezler ile araştırma modelinin birbirini desteklediği ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak, finansal sisteme yaptığı etkiler nedeniyle ülke ekonomisinde büyük kayıplara neden olan hileli finansal raporlamanın azaltılması, önlenmesi ya da tespit edilmesi üzerinde işletme içerisinde yer alan denetim mekanizmasının büyük bir sorumluluğu bulunduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

Abbott, L. J., Y. Park, and Parker. S. (2000). "The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud." *Managerial Finance*, Volume: 26 (11): 55-67.

Abbott, L.J., Parker S. and Peters. G.F. (2002). Audit committee characteristics and financial misstatement: A Study of the Efficacy of Certain Blue Ribbon Committee Recommendations, Working paper, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=319125> or doi:10.2139/ssrn.319125

ACFE. (2010). Report To The Nations On Occupational Fraud and Abuse, Global Fraud Study, <http://www.acfe.com/rtnn/rtnn-2010.pdf> Erişim Tarihi: 12.08.2010

AICPA, SAS NO:99, <http://www.aicpa.org/download/antifraud/SAS-99-Exhibit.pdf>, Erişim Tarihi: 15.02.2010

AICPA, SAS NO:82, <http://www.aicpa.org/download/antifraud/SAS-82-Exhibit.pdf>, Erişim Tarihi: 15.02.2010

Apostolou, B.A., Hassell, John M., Webber S. and Sumners. G.E. (2001).

The Relative Importance of Management Fraud Risk Factors, *Behavioral Research in Accounting*, Volume:13: 1-24.

Beasley S. Mark. (1996). An Empirical Analysis of the Relation Between the Board of Director and Financial Statement Fraud. *The Accounting Review.*, Volume: 71: 443-465.

Beasley, M. S., Carcello, J. Hermanson, D. R. and Lapides P. D. (2000). Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms, *Accounting Horizons*, Volume:14, Issue:4: 441-454.

Bell, T. and Carcello. J. (2000). A Decision aid for Assessing Likelihood of Fraudulent Financial Reporting, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Volume: 19 (1): 169-184.

Beneish, M. D. (1997). Detecting GAAP violation: Implications for assessing earnings management among firms with extreme financial performance, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume:16 (3): 271-309.

Bozkurt, N. (2001). Kobi'lerde Yapılan Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000122362.htm> Erişim Tarihi: 13.05.2010.

Brown, P. R. (1983). Independent Auditor Judgement in the Evaluation of Internal Audit Functions, *Journal of Accounting Research*, Volume:21, Number:2, Autumn: 444- 456.

Carcello, J. V., Hermanson D. R. and Raghunandan. K. (2005). Factors associated with U.S. public companies' investment in internal auditing, *Accounting Horizons*, Volume: 19 (2): 69-84.

Carcello, J. V. And Neal. T. L. (2000). Audit Committee Composition and Auditor Reporting, *The Accounting Review*, Volume:75, Number:5, October: 453-467.

Carey, P., Craswell A. and Simnett. R. (2000). Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Volume: 19 (supplement): 37-51.

Dechow, P., and Schrand. C. (2004). *Earnings quality*. The Research Foundation of CFA Institute.

Dechow, P., Sloan R. and Sweeney. A. (1996). Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC, *Contemporary Accounting Research*, Vol: 13, No:1: 1-36.

Doss, M., and Jonas. G. (2004). Section 404 reports on internal control: Impact on ratings will depend on nature of material weaknesses reported. Moody's Investors Service, Global Credit Research. October.

Doyle, J. T., Ge W. and McVay, S. (2007). Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting, *The Accounting Review*, Volume:82, Number:5: 1141-1170.

Doyle, J., Ge, W. and McVay. S. (2005). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. Working paper, University of Utah, University of Michigan, and New York University.

Dunn, P. (2004). The impact of insider power on fraudulent financial reporting. *Journal of Management*, Volume: 30(3): 397-412.

Felo, A. J., Krishnamurthy S., and Solieri. S. A. (2003). Audit Committee Characteristics and the Perceived Quality of Financial Reporting: An Empirical Analysis (April). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=401240> or doi:10.2139/ssrn.401240

Goodwin, J. and Kent. P. (2004). Factors affecting the voluntary use of internal audit. *Working Paper, Queensland University of Technology*.

Hirst, E. D. (1994). Auditor Sensivity to Earnings Management, *Contemporary Accounting Research*, Volume:11, Number: I- II, Fall: 405-422.

Hu, L.T. and Bentler, P.M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes incovariancestructure analysis: Conventional criteria versus new alternatives, *Structural Equation Modeling*, Volume: 6: 1–55.

Imhoff, E. A. (1978). Employment Effects on Auditor Independence, *The Accounting Review*, Volume:53, Number:4: 869-881.

Jöreskog, K. G., and Sörbom, D. (1993). *LISREL 8. User's reference guide*, Chicago, IL: Scientific Software.

Kinney, W. R., and McDaniel. L. S. (1989). Characteristics of firms correcting previously reported quarterly earnings, *Journal of Accounting and Economics*, Volume: 11 (1): 71-93.

Kinney, W. (2000). Research opportunities in internal control quality and quality assurance., *Auditing*, Volume: 19: 83–90.

Küçük, Ergün ve Şaban Uzun. 2009. Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sonuçlar, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Hileli_Raporlama.pdf Erişim Tarihi: 11.10.2010.

Küçük, İ. (2008). *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi* Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.

McMullen, D. A. (1996). Audit Committee Performance: An Investigation of the Consequences Associated with the Audit Committees, *Auditing: A Journal Practice & Theory*, Volume: 15(1): 87-103.

Merchant, K. (1987). Fraudulent and Questionable Financial Reporting: A Corporate Perspective, *Financial Executive Research Foundation, Research Paper*, New- York.

Powell, L., Jubb C., Lange P. and Langfield- S. K. (2005). The Distinction between Aggressive Accounting and Financial Reporting Fraud: Perceptions of Auditors, AFAANZ Conference, <http://www.afaanz.org/web2005/papers/powell-INT.pdf> Erişim Tarihi:11.08.2010.

Rezaee, Z. (2002), *Financial Statement Fraud – Prevention and Detection*, New York: John Wiley & Sons, Inc.

Skousen, C. J. (2004). *An Empirical Investigation of the Relevance and Predictive Ability of the SAS 99 Fraud Risk Factors*, Doctor of Philosophy, Oklahoma State University, UMI Dissertation Services.

Şimşek, Ö., F. (2006). *Yapısal eşitlik modellemesine giriş: Temel İlkeler ve LISREL Uygulamaları*, Ankara: Ekinoks Yayıncılık.

Uçma, T. (2010). *Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Doktora Programı, İzmir.

Wolfe, D. T. And Hermanson. D. R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud, *The CPA Journal*, December: 38-41 <http://www3.uta.edu/faculty/subramaniam/CPAJ2004.pdf> Erişim Tarihi: 27.09.2010

Zhang, Y., Jian Z. and Nan, Z. (2006). Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesse. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=925732>

EK 1- ANKET ÖRNEĞİ**Yaş:****Cinsiyet:** () Kadın () Erkek**Eğitim Durumu:** () Lise () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora**Anketi Yanıtlayanın İşletmede Sahip Unvan:****Deneyim:****İşletmenin Bulunduğu Sektör:**

1) İşletmenizde etkin bir iç kontrol sistemi olduğunu söyleyebilir misiniz?

() Evet () Hayır

2) İşletmede çalışanların hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde yeterli mesleki bilgiye sahip olduğunu söyleyebilir misiniz?

() Evet () Hayır

3) İşletmenizde hiçbir hile olayını tespit ettiniz mi? Yanıtınız evet ise ne tür bir hile söz konusudur?

() Evet () Hayır

Evet

4) İşletmenizde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe ve denetim standartlarına uygun bir finansal raporlama yapılmakta mıdır?

() Evet () Hayır

5) İşletmede hileli finansal raporlanmanın önlenmesine ve tespitine yönelik herhangi bir çalışma yapıldı mı? Eğer evet ise, nasıl bir çalışmaydı?

() Evet () Hayır

Evet

6) İşletmelerin hileli finansal raporlamaya başvurma nedenleri olarak aşağıdakilerden hangilerini gösterebilirsiniz?

() Yöneticilerin kazanç tahminleri ile karşılaşmak

() Kar üzerindeki yönetici primlerinin arttırmak

() Borç yükümlülüklerinin varlığı

() Kurumsal yönetim anlayışının olmayışı

() Denetim komitesinin olmaması

- () Üst yönetimin karlılık beklentileri
- 7) İşletmenizde aşağıdakilerden hangisinin ya da hangilerinin uygulandığını söyleyebilirsiniz?
- () Kazançların düşürülmesi için giderlerin büyütülmesi
- () Satış risklerinin ayarlanması
- () Sözleşmeler üzerinden karın ölçülmesi
- () Aracılara sevk edilen mallar doğrultusunda hasılatın ölçülmesi
- () Gönderimi iptal edilen malların bir sonraki finansal döneme bırakılması
- 8) İşletmenizde iç denetim fonksiyonunu, işletmenin faaliyetlerini, politikalarını ve prosedürlerini kapsayan bir eğitim yapıldı mı?
- () Evet () Hayır
- 9) İşletmenin iç denetim fonksiyonunun hazırladığı rapor, örgütsel seviyede işletme faaliyetlerinin ve denetim komitesinin bağımsızlığını yansıtacak şekilde midir?
- () Evet () Hayır () İşletmede Denetim Komitesi Yok
- 10) İşletmenizde iç denetim fonksiyonu, denetim faaliyetlerinin güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamakta mıdır?
- () Evet () Hayır
- 11) İşletmenizde, yönetim tarafından etkin bir hileli finansal raporlamayı önleme çalışması yapılmakta mıdır?
- () Evet () Hayır

Lütfen aşağıdaki ifadelere katılma durumunuzu belirtiniz.

İfadeler	Katılma Düzeyi
	1: Güçlü Bir Şekilde Katılmıyorum - 7: Güçlü Bir Şekilde Katılıyorum
İşletme Yönetiminin Tutumu	
1. Yıllık finansal raporlar olarak ortaklara sunulan finansal tablolar, temelinde bağımsız denetçinin değil işletmenin yönetimin sorumluluğundadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
2. Büyük işletmeler ve onların iç denetçileri birlikte bir ortaklık şeklinde çalışmaktadırlar. Bu nedenle kamuoyuna yalnızca yönetimin dediklerini aktarmaktadırlar.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7

3. İşletme yönetimin karlılık beklentisi finansal raporlama sürecine doğrudan etki yapmasa da dolaylı bir şekilde etkilemektedir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
4. İşletmenin yönetim kurulu üyelerinin yeterli muhasebe uzmanlığına sahip olması, finansal raporlama açısından önemlidir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
İç Kontrol Sistemi	
5. İşletmede etkin bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
6. İç kontrol sistemi işletme içi denetim faaliyetlerinin kolaylaşmasına olanak sağlamaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
7. İşletmenin iç kontrol sistemi, hileli finansal raporlamayı ve finansal bilgi manipülasyonunu önlemede önemli bir etkiye sahiptir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
8. İşletmede finansal raporlamanın hazırlama sürecinde yer alan çalışanları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve denetim standartlarına uygun bir şekilde finansal raporlama yapmaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
Mesleki Yeterlilik ve Titizlik	
9. İç denetçinin endüstri bilgisi ve tecrübesi, mevcut ve önceki denetim çalışmaları hakkında bilgi ve referansları değerlendirilerek işe alınmaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
10. İç denetçinin mesleki yetersizliği hileli finansal raporlama riskini artırır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
11. Çalışanların daha önceden hileli davranışlarının bulunması, bizim işletmemizde aynı şekilde davranacakları anlamına gelmediği için bir sorun oluşturmamaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
12. İç denetçinin, mesleğine gösterdiği özen ve titizlik hileli finansal raporlama riskini azaltır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7

Denetim Komitesi ile İlgili İfadeler

İfadeler	Katılma Düzeyi 1: Güçlü Bir Şekilde Katılmıyorum - 7: Güçlü Bir Şekilde Katılıyorum
Denetim Komitesinin Bağımsızlığı	
1. Denetim komitesi içerisinde işletme yönetim kurulu üyesi bulunmamaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
2. Denetim komitesi, işletme yönetimi ve bağımsız denetçilerle arasındaki ilişkileri düzenlemektedir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7

3. Denetim komitesi, finansal raporlama sırasındaki finansal bilginin güvenliğini sağlama konusunda olumsuz bir bilgi edindiğinde bunu işletme yönetimine iletmekten çekinmemektedir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
4. Denetim komitesi, üzerinde işletme yönetim kurulunun etkilerinin olması çok normaldir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
Denetim Komitesinin Çalışmaları	
5. Denetim komitesi, finansal raporlama sürecinde gözetim faaliyetlerini sürdürmektedir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
6. Denetim komitesi, işletmedeki iç denetim sistemi ile birlikte çalışmakta ve finansal raporlamanın tüm sürecinde etkin rol oynamalıdır.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
7. Denetim komitesi üyelerinin, muhasebe uzmanlığına sahip olması işletmelere büyük katkılar sağlar.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
8. Denetim komitesi üyeleri, işletmenin taşıdığı finansal riskler konusunda gerekli bilgiye sahip olmalı ve gereken önlemleri almalıdır.	
Bağımsız Denetim	
9. Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin seçiminde önemli bir rol oynamaktadır.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
10. Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin iç denetimle birlikte çalışmasını gözetmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
11. Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporunu, bağımsız denetçi ile birlikte değerlendirmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
12. Bağımsız denetçinin performansını gözden geçirmeli ve aksaklıklar var ise denetçi rotasyonunu istemelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
13. Bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasındaki ilişkiyi gözetmeli ve eğer bir sorun var ise bunu bildirmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
İç Denetçi	
14. Denetim komitesi, iç denetçinin denetim planlarını ve prosedürlerini yakından takip etmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
15. Denetim komitesi, işletmedeki iç kontrol sistemini yakından incelemeli ve aksaklıkları yönetime bildirmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
16. Denetim komitesi iç denetçinin hazırladığı denetim raporu hakkında görüş bildirmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
17. İç denetçi ve işletme yönetimi arasındaki ilişkiyi gözetmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7

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

*Yrd. Doç. Muhammet Bezirci ***

*Yrd. Doç. Ahmet Büyükşalvarcı ****

ÖZET

Ülkemizin içinde bulunduğu süreç tüm işletmelerin hızlı bir değişim ve gelişim yaşamasına neden olmaktadır. 1980'li yıllarda uygulaması G-10 ülkelerinin öncülüğünde başlayan Basel Uzlaşısı, ekonomik entegrasyon sürecinde bankaların, özellikle işletmeler nezdinde karşı karşıya kaldıkları riskler ve burisklerinden etim alınarak standartlaştırılması aşamasında önemli bir enstrüman görevini üstlenmiştir. Basel-II ile KOBİ'lerin risklilik bağlamında sermaye yapılarının yeniden değerlendirilmesi, muhasebe uygulamalarının yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Bağlayıcı niteliği olan Basel –II uygulaması ile Türkiye'nin OECD üyeliğinden kaynaklanan imtiyazlar yerine derecelendirme şirketlerinin işletmeler için vereceği kredi notu önemli olacaktır. Bu aşamada meslek mensuplarının görev ve sorumluluğu ön plana çıkmaktadır. Çünkü risk anlamında geleceğe dönük tahminlerde bulunmak ve bunu mali tablolara yansıtarak Basel-II sürecine uygun hale getirmek meslek mensuplarına ait olacak, mali tabloları şeffaf ve tam açıklayıcı nitelikte olmayan işletmelerin kredi sürecinde sorun yaşaması da muhasebe uygulamalarından kaynaklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Basel II, KOBİ, Muhasebe Meslek Mensupları, Anket

Jel Kodları: M41, M48

* Bu çalışma Mayıs 2008 tarihinde yapılan 1. Uluslararası Kobi'ler ve Basel-II Sempozyumunda bildiri olarak sunulmuştur.

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

*** Yrd. Doç. Dr. Selçuk Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi asalvarci@selcuk.edu.tr

EMPIRICAL STUDY RELATED WITH ADOPTION PROCESS FOR ACCOUNTANCY PROFESSIONAL MEMBERS IN TERMS OF ACCOUNTANCY PRACTICES IN SMEs IN THE TRANSITION PERIOD OF BASEL-II

ABSTRACT

Present situation of our country causes a rapid change and development for all enterprises. Basel Settlement which was started to be applied before G-10 countries in 1980, has undertaken the role of important instrument when they face with risks and they standardise under the control of these risks especially before enterprises in the period of economic integration of banks. It is necessary to assess capital sources again, to rebuild accountancy practices in the context of riskiness Basel II and SMEs. Instead of privileges resulted from the membership of OECD for Turkey, credit note of rating companies for enterprises will be more important with binding application of Basel II. In this process duties and responsibilities of professional members come at first. Because making predictions aimed at future about risks and evaluating them in accordance with the process of Basel-II at showing financial table will belong to Professional members, enterprises which have clear and transparent financial tables, have some difficulties in the process of credit. So these problems will result from accountancy practices.

This study deals with the basic group of 1703 accountancy professional members registered in Chamber of Konya Certified Public Accountant with the aim of obedience of accountancy professional members in terms of accountancy practices of SMEs in the process of Basel-II.

KEY WORDS : Basel II, SMEs, Accountancy Professional Members, Questionnaire.

Jel Classifications: M41, M48

1. GİRİŞ

Gelişmekte olan ekonomilerde olduğu gibi ülkemizdeki ekonomik gelişmenin de önemli bir enstrümanı görevini üstlenen KOBİ'ler küreselleşmenin de hızlandırıcı etkisi ile çeşitli gelişmelere maruz kalmaktadır. Uluslararası alanda yaşanan ve yasal düzenlemeler ile bağlayıcı niteliği olan bu gelişmeler, ülkemizdeki işletmeleri ve ekonomik kalkınmada önemli bir yere sahip olan KOBİ'leri de önemli derecede etkilemektedir. Özellikle ülkelerarası ikili anlaşmalar ve ülkemizin de üyesi bulunduğu uluslararası teşkilatlardan dolayı bu gelişmelerin yansıması

son derece hızlı olmaktadır. İşletmeleri ve özellikle KOBİ'leri etkileyen ve ticari hayatta yeni bir strateji belirlemesine neden olan bu gelişmelerin en önemlilerinde bir tanesi de Basel-II standartlarıdır.

İsviçre'nin Basel Kasabasında 1974 yılında ilk kararları Dünya Merkez bankaları Başkanları tarafından alınan Basel Uzlaşısı; para politikaları, kredi koşulları, risk derecelendirilmesi gibi bankacılık alanında önemli konuları içermektedir (Babuşçu, 2006, 17). Ülkelerin merkez bankalarının oluşturdukları ve uluslararası bir kuruluş niteliği taşıyan BIS (Bank for International Settlements) bünyesinde bankaların uluslar arası alanda ortak çalışma standartlarını oluşturmak üzere Basel Bankacılık Denetim Komitesi oluşturulmuştur. Komitenin üye ülkeleri: ABD, Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya, Japonya, Hollanda, Belçika, Kanada, İsveç, İsviçre ve Lüksemburg'dur. (<http://www.bis.org>, 18.03.2008). 1988 yılında bu komite tarafından ilan edilen Basel-I uzlaşısı ve bu uzlaşıda ortaya çıkan yetersizlikler üzerine Basel-II uzlaşısı daha üst standartları içerecek şekilde ilan edilmiştir.

Basel-II standartları etkin bir risk yönetimini ve para politikasını oluşturmak üzere gerekli olan mali piyasa disiplini geliştirmek ve sermaye yeterliliği konusunda etkinliği artırarak etkin bir bankacılık sistemi oluşturmak ve bu sayede mali sistemin güçlenmesine yardımcı olmak ve ülke ekonomilerine olumlu katkı sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.

İşletmelerin ve özellikle ekonomide önemli bir yeri olan KOBİ'lerin mali sistemdeki faaliyetleri içinde etkin bir şekilde taraf olan bankaların uymak zorunda kalacakları Basel-II uzlaşısı ve bunun doğal bir yansıma ise işletmeleri ve özellikle de KOBİ'leri etkileyecektir. Çünkü işletmeler ve KOBİ'ler mali sistem içinde faaliyette bulunurken bu çerçevede para akışında önemli bir yere sahip olan bankalar ile işlem yaparken onların taraf olacakları standartlara göre hareket etmek zorunda kalacaklardır. İşletmelerin bu standartlara uyum sürecindeki en önemli rolü ise bankalar ile işletmeler arasında bir işlem aracı olan mali tablolar üstlenecektir. Çünkü bankalar işletmelerin önceki ve cari yıldaki durumları hakkında mali tablolar aracılığı ile bilgi edinecekler ve bu çerçevede karşılıklı faaliyette bulunacaklardır.

İşletme faaliyetlerinin bir rapor halinde yansımaları olan mali tablolar ise Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler tarafından düzenlenmektedir. Bu bağlamda 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 2. maddesine göre Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğini konusu "*Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; a) Genel kabul görmüş*

muhasabe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak. b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasabe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak. c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.” şeklinde tarif edilmiştir.

Bu bağlamda Basel-II ye geçiş sürecinde bankalar ile ilişki halinde bulunan özellikle KOBİ’lerin ekonomideki öncü rolünün devam etmesi için ilgili yasal düzenlemelere göre yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Bu görev ise 3568 sayılı kanunda belirtildiği üzere Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerindir.

Bu çalışmada Basel-II’ ye geçişte KOBİ’lerdeki muhasabe uygulamaları açısından muhasabe meslek mensuplarının uyumuna yönelik olarak Konya Serbest Mali Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 1703 muhasabe meslek mensubunun ana kütleli incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada ilgili ana kütleli rasgele örnekleme yöntemi ile seçilen 372 denek üzerinde anket çalışması uygulanmış ve elde edilen sonuçlar değerlendirilerek Basel-II sürecinde muhasabe meslek mensupları nezdinde yaşanması muhtemel sorunlar ortaya konularak çözüm önerilerinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Gerçek ve tüzel kişiler ile bunlara ait teşebbüs ve işletme niteliğindeki KOBİ’lerin ilgili dönem içindeki faaliyetlerinin bir rapor halinde sunulması olarak ifade edilen mali tablolar, KOBİ’lerin önceki ve cari yıldaki durumlarının karşılaştırmalı bir göstergesi niteliğini taşımaktadır. Bu aşamada en önemli görev ise bu mali tabloların sunulmasını sağlayan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleridir. KOBİ’lerin faaliyetlerini devam ettirmesi ve mevcut varlıklarının mevcudiyetini sağlamak için ihtiyaç duydukları kaynakların temin edilmesinde bankaların önemi büyüktür. Ancak Basel-II düzenlemesi ile KOBİ’lerin bankalardan kaynak sağlama sürecindeki başarısı çeşitli aşamaları içeren bir standartlar setine uyulmasına bağlıdır.

Çalışmada, Basel-II sürecinde bankalar nezdinde firmaların kredi notuna etki eden unsurların belirlendiği analizlerin yapılması aşamasında bu analizlerin kaynağı olan mali tabloların düzenleyicisi Muhasebe Meslek Mensuplarının

Basel-II uygulamasına bakış açıları ve uygulamada karşılaşılabilecekleri muhtemel sorunların ortaya konulması ile çözüm önerileri amaçlanmıştır.

Bu amaçla Konya Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasında bir anket çalışması yapılmıştır. Konya Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasında 14 Şubat 2008 tarihi itibarıyla 1703 kayıtlı meslek mensubu vardır. 428 Serbest Muhasebeci 488 Serbest Muhasebeci mali Müşavir olmak üzere 916 çalışan muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. 787 muhasebe meslek mensubu ise çalışmamaktadır.

Çalışan serbest muhasebecilerin 135'i ilçelerde 293'ü merkezde faaliyette bulunmaktadır. Çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ise 95'i ilçelerde 393'ü merkezde faaliyette bulunmaktadır.

Anket çalışması; yüz yüze anket, e-mail ile anket, ve Konya SMMM Odası Web sitesine konularak yapılmıştır. Web sitesine konulan ankette sadece muhasebe meslek mensupları oda kayıt sicil numarası ile girerek anketi cevaplandırmışlar böylece dışarıdan cevaplamalar önlenmiştir.

Konya SMMM Odasına kayıtlı üyelere 372 tanesi anketi cevaplamıştır. Bunlardan 49 tanesi çalışmayan muhasebe meslek mensubu olduğu için değerlendirmeye alınmamıştır. Kalan 323 anketi ise 19 tanesi eksik bilgi içerdiği için yine değerlendirme dışı tutulmuştur. Sonuçta 304 anket değerlendirmeye alınmıştır. Anket verileri SPSS 12 istatistik paket programı ile analiz edilmiştir.

3. ANKET ÇALIŞMASINA İLİŞKİN BULGULAR

3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Demografik Dağılımlar

i) Anket formlarının değerlendirilmesi sonucunda ankete tam olarak cevap veren 304 muhasebe meslek mensubunun 124 tanesi (% 40,7) Serbest Muhasebeci olarak, 180 tanesi de (% 59,3) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak görev yapmaktadır. Bu durum aşağıda tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı

MUHASEBE MESLEK ÜNVANI	Frekans (f)	Yüzde (%)
SM	124	40,7
SMMM	180	59,3
TOPLAM	304	100

ii) Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının Serbest Muhasebeci

olarak 38 tanesi (%34,5) ilçelerde 86 tanesi de (%44,3) merkezde görev yapmakta iken Serbest Muhasebesi mali Müşavirlerin ise 72 tanesi (%65,5) ilçelerde 108 tanesi (%55,7) merkezde görev yapmaktadır. Merkezde yoğunlaşmanın nedeni ise iş kapasitesinin merkezde daha yoğun olması ve resmi kurumların merkezde bulunması olarak düşünülebilir. Bu durum aşağıda tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Meslek Mensuplarının Çalışma Yerlerine Göre Dağılımı

MUHASEBE MESLEK ÜNVANI	İLÇE		MERKEZ	
	Frekans (f)	Yüzde (%)	Frekans (f)	Yüzde (%)
SM	38	34,5	86	44,3
SMMM	72	65,5	108	55,7
TOPLAM	110	100	194	100

iii) Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının 16 tanesi (% 5,3) bayan iken 288 tanesi (%94,7) baydır. Ancak son dönemlerde staja başlama kurslarından ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik bitirme sınavlarından izlendiği üzere bayan muhasebe meslek mensupları adaylarının arttığı görülmektedir. Bunun nedenlerinden bir tanesi ülkemizin AB’ye giriş sürecinde bu mesleğin önem kazanacağıdır. Bu durum aşağıda tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3. Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

CİNSİYET	Frekans (f)	Yüzde (%)
Bayan	16	5,3
Bay	288	94,7
TOPLAM	304	100

iv) Ankete katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu olan 224 kişi (%73,7) 36-45 yaş aralığındadır. 25-35 yaş aralığında faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının daha az olması üniversiteden hemen sonra bu mesleğe atılan kişilerin ilgili yıllarda az olmasındandır. 55 yaş üzeri bu mesleği yapanların çok az sayıda olmasının ana nedeni ise bu mesleğin yorucu olması ve belli bir yaştan sonra yürütülmesindeki zorluktur. Nitekim 55 ve üzeri yaş olarak faaliyette bulunana kişi sayısı 6 (%2) dir. Bu durum aşağıda tablo 4’de gösterilmiştir.

Tablo 4. Meslek Mensuplarının Yaş Aralığına İlişkin Dağılım

YAŞ ARALIĞI	Frekans (f)	Yüzde (%)
25-35	16	5,3
36-45	224	73,7
46-55	58	19
55 ve üzeri	6	2
TOPLAM	304	100

v) Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarından 40 kişi (% 13,2) lise mezunu olarak faaliyette bulunmaktadır. 84 kişi ise (%27,6) ön lisans mezunudur. Lisans mezunu olarak muhasebe meslek mensubu görevini yürüten ise 152 (%50) kişidir. Yüksek lisans veya doktora yapmış olan muhasebe meslek mensupları ise 28 (% 9,2) kişidir. 1998 yılında 3568 sayılı kanundaki geçici madde ile Serbest Muhasebeci olan meslek mensuplarının lisans tamamlayarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmaları meslek mensupları arasında artan bir eğilim göstermektedir. Bu durum aşağıda tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına İlişkin Dağılım

ÖĞRENİM DURUMU	Frekans (f)	Yüzde (%)
Lise	40	13,2
Önlisans	84	27,6
Lisans	152	50
Lisansüstü	28	9,2
TOPLAM	304	100

3.2. BASEL-II Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşlerine İlişkin Dağılımlar

i) Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarından Serbest Muhasebeci olarak görev yapan meslek mensuplarının 46 tanesi (%22,7) Basel-II hakkında bir ön bilgiye sahip olduklarını belirtmişler 78 tanesi ise (% 76,4) bir öne bilgiye sahip olmadıklarını belirtmişlerdir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ise 156 tanesi (%77,3) Basel-II hakkında ön bilgiye sahip iken 24 tanesi (%23,6) ön bilgiye sahip değildir. Burada Serbest Muhasebesi Mali Müşavir olarak görev yapan meslek mensubunun konusundaki gelişmeleri daha yakından takip ettiği anlaşılmaktadır. Serbest Muhasebecilikte ise geleneksel muhasebecilik düşüncesi halen hakimdir. Bu durum aşağıda tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Basel-II Hakkında Ön Bilgiye

Sahip Olup Olmamlarına İlişkin Dağılım

MUHASEBE MESLEK ÜNVANI	EVET		HAYIR	
	Frekans (f)	Yüzde (%)	Frekans (f)	Yüzde (%)
SM	46	22,7	78	76,4
SMMM	156	77,3	24	23,6
TOPLAM	202	100	102	100

ii) Basel-II hakkında ön bilgi sahibi olan muhasebe meslek mensuplarının % 38'i bu konuyu SMMM odasından duyduklarını ifade etmişlerdir. Bu oran SMMM Odalarının görevlerini yerine getirme konusunda başarılı olduğunu göstermektedir. Muhasebe meslek mensuplarının % 20'si ise Basel-II'yi katıldıkları seminer ve toplantılardan duyduklarını ifade etmişlerdir. Bu oran ise muhasebe mesleğinin geliştirilmesi için yapılan meslek için eğitimlerin etkin olduğunu göstermektedir. Muhasebe meslek mensuplarının % 18'lik kısmı ise banka ile olan ilişkilerinde Basel-II hakkında bilgi edinmişlerdir. Ankete katılanlardan % 10'luk kısmı medya ve internetten % 7'si Sanayi ve Ticaret Odalarından % 6'sı ise üniversitedeki eğitimlerden Basel-II hakkında bilgi edindiklerini ifade etmişlerdir. Medya ve internet oranının düşük olması ise, gelişen teknoloji çağına rağmen muhasebe meslek mensuplarının etkin bir şekilde bu gelişmeye katılmamalarını göstermektedir. Bu durum aşağıda tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Basel-II Hakkındaki Bilgi Kaynaklarına İlişkin Dağılım

BİLGİ KAYNAKLARI	Yüzde (%)
SMMM Odaları	38
Seminer ve toplantılar	20
Banka	18
Medya ve internet	10
Sanayi ve ticaret odaları	7
Üniversite eğitimi	6
Diğer	1
TOPLAM	100

iii) Ankete katılanların 89 tanesi Basel-II hakkında eğitim semine v.b. çalışmalara katıldığını ifade ederken 225 tanesi ise bu tür çalışmalara katılmadıklarını ifade etmektedirler. Çalışmaya katılanların 67 tanesi (%86,5) Serbest Muhasebesi Mali Müşavir olarak görev yapmaktadır. Bu yüzde ifadeden de anlaşılacağı üzere Serbest Muhasebesi Mali Müşavir olarak görev yapan meslek mensuplarının yasal düzenlemeleri ve gelişmeleri daha yakından takip ettikleri görülmektedir. Bu durum aşağıda

tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Basel-II Hakkında Eğitim Seminer Ve Benzeri Çalışmalara Katılıp Katılmadıklarına İlişkin Dağılım

MUHASEBE MESLEK ÜNVANI	EVET		HAYIR	
	Frekans (f)	Yüzde (%)	Frekans (f)	Yüzde (%)
SM	12	13,5	112	49,8
SMMM	67	86,5	113	50,2
TOPLAM	89	100	225	100

iv) Basel-II uygulamasının hemen yasalaşması ihtimalinde ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının 46 tanesi (%15) evet demiş 258 tanesi (%85) ise hayır demiştir. Yine buradan da anlaşılacağı üzere Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin faaliyet konularını ilgilendiren yasal değişimler ve düzenlemelere daha açık ve yenilikçi oldukları görülmektedir. Bu durum aşağıda tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Basel-II Hakkında Mükelleflerine Yön Verecek Detaylı Bilgiye Sahip Olup Olmadıklarına İlişkin Dağılım

MUHASEBE MESLEK ÜNVANI	EVET		HAYIR	
	Frekans (f)	Yüzde (%)	Frekans (f)	Yüzde (%)
SM	8	17,4	116	45
SMMM	38	82,6	142	55
TOPLAM	46	100	258	100

v) Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının 276 tanesi (%90,7) Basel-II uygulamasına geçilmesi durumunda KOBİ’lerin sorunla karşılaşacağını 28 tanesi ise (%9,3) sorun yaşamayacaklarını ifade etmektedirler. Buradaki tedirginliğin temelinde geçmiş yıllarda yaşanan yasal düzenlemelerde yaşanan sorunların aynı şekilde yineleneyeceğinin beklentisidir. Geçmiş yıllardaki enflasyon düzeltilmesi aşamasında yaşanan sorunlardan daha fazla bir şekilde Basel-II sürecinde yaşanacağı iddia edilmektedir. Bu durum aşağıda tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10. Muhasebe Meslek Mensuplarının Basel-II’ye Geçiş Sürecinde KOBİ’lerin Sorun Yaşayıp Yaşamayacaklarına Ait Görüşlerine İlişkin Dağılım

SORUN YAŞAMASI	Frekans (f)	Yüzde (%)
Sorun yaşayacak	276	90,7
Sorun yaşamayacak	28	9,3
TOPLAM	304	100

vi) Ankete katılan Muhasebe meslek mensuplarının 46 tanesi (% 15,1)

Basel-II uygulamasına geçilmesi durumunda mükellefi olan KOBİ'lere yeterli hizmet sunabileceğini belirtmişken 258 tanesi (%84,9) yeterli hizmet sunamayacağını belirtmektedir. Hizmet sunamayacağını belirten meslek mensupları ise devamlı olarak değişen yasal düzenlemeleri takip edemediklerini ve Basel-II konusunda bilgisi olmadıkları için yeterli hizmet sunamayacaklarını ifade etmişlerdir. Bu durum aşağıda tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11. Muhasebe Meslek Mensuplarının Basel-II'ye Geçiş Sürecinde KOBİ'lere Yeterli Hizmeti Sunup Sunamayacakları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Dağılım

HİZMET SUNUMU	Frekans (f)	Yüzde (%)
Yeterli hizmet sunarım	46	15,1
Yeterli hizmet sunanam	258	84,9
TOPLAM	304	100

vii) Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarına Basel-II'ye geçiş sürecinde KOBİ'lere yeterli hizmeti sunup sunamayacakları hakkındaki görüşleri sorulduğu zaman, "yeterli hizmet sunamam" şeklinde cevap veren muhasebe meslek mensuplarından bu cevaba ilişkin nedenlerin istenmesi durumunda öncelikle bu konuda yeterli eğitimin olmaması % 24'lük oran ile ilk sırayı almaktadır. İkinci kez ertelenen uygulamanın henüz yasal bir zemine oturtulmamış olması %22 ile ikinci sırada yer almaktadır. Meslek mensuplarının % 21'lik kısmı mükelleflerinin kendilerine sadece defter tutan ve vergi hesaplaması ve ayarlaması yapan kişi gözü ile baktıklarını ifade etmektedirler. Ankete katılanların % 18'lik kısmı ise mükelleflerinin işletmelerindeki gerçek duruma ilişkin bilgi ve belgeleri vermekten kaçındıklarını ifade etmektedirler. Kurumsal bir yönetim anlayışının olmaması nedenini ise ankete katılanların % 8'i önemli bulmuştur. Meslek mensuplarının mükelleflerden almış oldukları muhasebe verilerine ilişkin verilerin kalitesi, doğruluğu ve şeffaflığı konusunda ise % 6'lık bir kısım görüş bildirmiştir. Ancak kanımızca bu oran gerçekte daha yüksektir. Çünkü bu ifadenin aynı zamanda muhasebe meslek mensubunu da zan altında bıraktığı için kısmen cevaplamaktan çekinilmiştir. Bu durum aşağıda tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12. Muhasebe Meslek Mensuplarının Basel-II'ye Geçiş Sürecinde KOBİ'lere Yeterli Hizmeti Sunamayacaklarına İlişkin Nedenlerin Önem Derecesine Göre Dağılımı

NEDENLER	Yüzde (%)
BASEL II hakkında meslek mensuplarına yönelik eğitimlerin yetersizliği	21
BASEL II hakkında yasal bir düzenlemenin olmaması	19
Değişen yasal düzenlemeleri takip etmedeki zorluk	18
Mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarına sadece vergisel amaçla bakmaları	15
Mükelleflerin işletmelerine ilişkin gerçek finansal verileri meslek mensupları ile paylaşmaya önyargı ile yaklaşmaları	12
Mükelleflerde kurumsal yönetim anlayışının olmaması	8
Mükelleflerden sağlanan muhasebe verilerinin kalite düzeyi ve şeffaflığı	6
Diğer	1
TOPLAM	100

viii) Basel-II uygulamasına geçilmesi durumunda KOBİ'lerin yaşayabilecekleri muhtemel sorunlar muhasebe meslek mensuplarına sorulduğu zaman alınan cevaplar ise yine muhasebe ortamı ile ilgili cevaplar olmuştur. KOBİ'lerin Basel-II sürecinde yaşayacakları sorunların en önemlisi muhasebe meslek mensuplarına göre %24 oran ile mali tablolaradaki şeffaflık sorunudur. Derecelendirme sorunu % 19'luk bir oran ile ifade edilmektedir. KOBİ'lerin bankalar nezdindeki teminat zorluğu ise % 16'lık bir oran ile ifade edilmiştir. Basel-II süreci ile kaynak temininde kredi maliyetlerinin yükselmesini muhasebe meslek mensupları % 13'lük bir pay ile sorun olarak ifade etmişlerdir. Risk yönetimi ve iç denetimin henüz yeterince oluşmamış olması da ankete katılanların % 11'i tarafından sorun olarak belirtilmiştir. Riske dayalı fiyatlama % 10'luk bir oran ile kurumsallaşma ise % 6'lık bir oran ile katılımcılar tarafından sorun olarak değerlendirilmiştir. Bu durum aşağıda tablo13'de gösterilmiştir.

Tablo 13. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşlerine Göre Basel-II'ye Geçişte KOBİ'lerin Yaşayabilecekleri Muhtemel Sorunların Önem Derecesine Göre Dağılımı

SORUNLAR	Yüzde (%)
Mali tablolaradaki şeffaflık sorunu	24
Derecelendirme	19
Teminat zorluğu	16
Kredi maliyetleri	13

Risk yönetimi ve iç denetim	11
Riske dayalı fiyatlama	10
Kurumsallaşma	6
Diğer	1
TOPLAM	100

ix) Konya SMMM Odasına kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına Basel-II süreci ile çözüm önerileri sorulduğu zaman ankete katılanların % 33'lük kısmı Basel-II uygulamasının tekrar ertelenmesinin ifade etmişler ve kaçışın en kolay çözüm yolu olduğunu söylemişlerdir. Ancak Basel-II hakkında mutlaka bilgi sahibi olunması gerektiğini ifade etmişler ve ankete katılanların % 17'si SMMM odaları tarafından bu konuda eğitimlerin artırılmasını istemişlerdir. Üniversite SMMM Odaları arasındaki ilişkilerin artırılmasını isteyen meslek mensuplarının oranı ise % 13 tür. Basel-II uygulamasına muhatap olacak olan KOBİ'ler ile bankalar arasında muhtemel olaylar hakkında karşılıklı görüş alışverişinin yapılmasını isteyen meslek mensubunun oranı ise % 12'dir. KOBİ'lerin iç yapısı içinde Basel-II hakkında çalışmalara ağırlık verilmesini isteyen meslek mensubunun oranı ise % 9 dur. KOBİ'ler için KOBİ Muhasebe Standartlarının Uygulanmasını isteyen muhasebe meslek mensubu sayısının oranı ise % 9 dur. KOBİ'ler tarafından Basel-II'ye geçiş sürecini yönetecek birimlerin oluşturulmasını isteyen meslek mensuplarının oranı % 4 dür. Diğer OECD ülkelerindeki Basel-II uygulama örneklerinin ülkemize adapte edilerek yayınlanmasını isteyen muhasebe meslek mensuplarının oranı ise % 2dir. Bu durum aşağıda tablo 14'de gösterilmiştir.

Tablo 14. Basel-II Sürecinde KOBİ'lerdeki Muhasebe Uygulamaları Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Uyum Sürecine İlişkin Öneri Niteliğindeki Görüşlerinin Önem Derecesine Göre Dağılımı

GÖRÜŞLER	Yüzde (%)
BASEL II uygulamasının tekrar ertelenmesi	33
SMMM odaları tarafından BASEL II hakkındaki eğitimlerin artırılması	17
Üniversitelerle SMMM odaları arasındaki işbirliğinin artırılması	13
BASEL II uygulamasına muhatap olan tarafların karşılıklı bilgi aktarımının sağlanması	12
KOBİ'lerin BASEL II hakkında bilgilendirilmesine yönelik çalışmalara ağırlık verilmesi	9
KOBİ'ler için KOBİ muhasebe standartlarının (KOBİMUS) uygulanması	9
KOBİ'lerde BASEL II'ye geçiş sürecini yönetecek sorumlu birimlerin oluşturulması	4

BASEL II'yi uygulayan OECD ülkelerdeki örnek uygulamaların ülkemize uyarlanarak yayınlanması	2
Diğer	1
TOPLAM	100

4. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

1974 yılında merkez bankası başkanları tarafından bankacılık alanındaki uluslararası düzeyde çalışma usul ve esaslarını belirlemek üzere oluşturulan Basel Komitesi, Basel-I uzlaşısı olarak 1988 yılında ilk kriterleri belirlemiş ancak mali sistemdeki hızlı değişmelerin de etkisi ile Basel-I yeteli görülmeyerek Basel-II standartlar seti oluşturulmuştur

Basel-II standartlarının uygulanması ile KOBİ'lerde risk odaklı sermaye yönetimi, kredi fiyatlaması ve derecelendirme olacaktır. Mali tablolar ışığında KOBİ'lerin kredibilitesi belirlenirken riske dayalı kriterler esas alınacaktır.

Ülkemizdeki uygulaması 2009 yılına ertelenen Basel-II standartları özellikle büyüme aşamasında yabancı kaynak kullanımına ağırlık veren KOBİ'leri önemli düzeyde etkileyecektir.

Yasal boşluklardan da kaynaklanan uygulamalar ile işletmeler ve KOBİ'ler bazı durumlarda "bilanço güzelleştirme" gibi yollara başvurarak yabancı kaynak temininde daha etkin olmayı amaçlamışlar ve belli ölçülerde de bunda başarılı olmuşlardır. Ancak Basel-II standartlarının uygulamaya konulması ile firmaların kredi temin sürecinde riske odaklı derecelendirilmesi neticesinde daha önceki mevcut uygulamalara son verilmesi gerektiği ortaya çıkarmaktadır. Bu aşamada ise muhasebe meslek mensupları tarafından firmaların faaliyet durumlarının rapor halinde gösterildiği mali tabloların önemi ve düzenlenmesindeki hassasiyet önem kazanmaktadır. Son dönemde yürürlüğe konulan "etik kurallar" ise muhasebe meslek mensuplarının bu sürece uyumunu kolaylaştırmak içindir.

Bu çalışmada Basel-II'ye geçişte KOBİ'lerdeki muhasebe uygulamaları açısından muhasebe meslek mensuplarının uyum sürecine yönelik sorunları ve çözüm önerileri ortaya konulmuştur.

Elde edilen sonuçlara göre unvanı SMMM olan muhasebe meslek mensuplarının, unvanı SM olan muhasebe meslek mensuplarına göre yaşanan gelişmeleri daha yakından takip ettikleri ortaya çıkmıştır. Özellikle son dönemde muhasebe meslek mensuplarının lisansüstü eğitime önem vermeleri yaşanan gelişmelerin takip edilmesinde rol oynamaktadır.

il merkezinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının gelişmelere karşı duyarlılığı ve bu gelişmeler ışığında kendisini geliştirmesi ilçelerde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına göre daha yoğundur. Sempozyum, meslek içi eğitim, kongre gibi faaliyetlerin il merkezlerinde daha yoğun olması il merkezinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına olumlu katkı sağlamaktadır.

Basel-II konusunda kendilerini yetersiz gören ve muhtemel sorun yaşayacağını ifade eden muhasebe meslek mensupları, bunun nedeninin bu tür konularda yeterli bilgilerinin olmamasından kaynaklandığını işaret etmişlerdir. Ülkemizdeki yasal düzenlemelerin devamlı olarak değişmesi, sıklıkla mesleğe ilişkin yeni tebliğlerin çıkması bu gelişmeleri takip etmede zorluk çekmeleri muhasebe meslek mensuplarının ifade ettikleri önemli sorunlarından. Özellikle KOBİ niteliğinde olan firmalar çeşitli yasal düzenlemelere tabi oldukları için diğer firmalardan muhasebe uygulamaları açısından farklılık gösterdiği belirtilen diğer bir husustur.

KOBİ'lerin kaynak sağlama ve kullanımı aşamasında daha etkin olmak için, mali tablolarının raporlanması sürecinde faaliyetlerine ilişkin olarak muhasebe verilerinin şeffaflıktan uzak olması gibi durumlar ortaya çıkmaktadır. Buradaki tüm yükümlülük ise uygulama açısından muhasebe meslek mensuplarına aittir. Bu aşamada muhasebe meslek mensupları mesleklerini yeterince ifa edemediklerini kendilerine sadece vergi hesaplanması ve klasik muhasebeci gözüyle bakılmasından dolayı rahatsızlıklarını ifade etmişlerdir.

KOBİ'lerin Basel-II'ye geçişte yaşayacakları muhtemel en önemli sorun mali tablolardaki şeffaflıktır. Çünkü bu aşamada riske odaklı kredi fiyatlaması ve derecelendirmede temel veri kaynağı KOBİ'lerin mali tabloları olacaktır. Ayrıca KOBİ'lerin yeterince kurumsal yapıya sahip olmamaları, geleneksel yönetim anlayışı ile yönetilmeleri ve denetim işlevinin etkin olmaması bu süreçte yaşanacak sorunlardandır.

Ayrıca günümüzde KOBİ niteliğine sahip olan firmaların büyük kısmı Basel-II standartlarının uygulamaya konulması ile KOBİ niteliğini yitireceklerdir. Çünkü Basel-II'ye göre KOBİ tanımlaması, ülkemizde şu an geçerli olan KOBİ tanımından farklılık göstermektedir.

Yukarıda ifade edilen olası sorunların 2009 yılında Basel-II standartlarının uygulamaya konulması ile ortaya çıkmaması için; gerekli alt yapının, yasal düzenlemelerin, meslek içi eğitimlerin ve uygulama yönergelerinin tam olarak anlaşılması aşamasına kadar Basel-II standartları uygulanmasının

yeniden ertelenmesi görünürdeki çözüm yollarından bir tanesidir. Ayrıca bu süreçte muhasebe uygulamaları açısından SMMM Meslek Odaları, Bankalar Birliği, Sermaye Piyasası Kurulu, TURMOB ve Üniversiteler gibi mali sistem içerisinde etkin role sahip kurumlarca gelişime yönelik eğitimlerin artırılması gerekir. Diğer ülkelerde olduğu gibi Basel-I uygulaması sürecini yaşamadan doğrudan Basel-II standartlarının uygulanması, ülkemizdeki mali sistem için çeşitli zorluklarla karşılaşılmasına neden olacaktır. Bu bağlamda ekonominin kalkınmasında önemli bir işlevi olan KOBİ'lerin de olumsuzluklarla karşılaşması doğaldır. Ülkemizde bu sorunların aşılması için yetkili mercilerce yasal ve yapısal değişikliklere gidilerek Basel-II'nin uygulanması için gerekli alt yapının da oluşturulması gerekir.

KAYNAKLAR

Ayadi, R., ve F.D.Rossi, 2002, "Practical Implications of the New Capital Accord for the European Banking Systems Results&Analysis of Industry Survey", Working Paper,

Babusçu S., 2005, "**Basel II Düzenlemeleri Çerçevesinde Bankalarda Risk Yönetimi**", Akademi Yayınları,4. Basım, Ankara,

BDDK, "Basel-II Sayısal Etki Çalışması (QIS-TR) Değerlendirme Raporu", <http://www.bddk.org.tr/turkce/basel/basel/QIS-TR.pdf>

BIS, 18.03.2008, "History Of The Basel Committee And Its Membership, January, 2007, <http://www.bis.org/bcbs/history.pdf>.

TBB, 2000, "Sermaye Yeterliliği Konusunda BIS Tarafından Getirilen Yeni Öneriler ve Değerlendirilmesi", www.tbb.org.tr.

TBB,14.03.2008, "BaselKomiteYeniSermayeYeterliliğiDüzenlemesi",<http://www.tbb.org.tr>.

Yörük, N. 2006, "Basel-II Standartları'nın KOBİ'ler Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Anket Uygulaması" 10. Ulusal Finans Sempozyumu, İzmir, Kasım

Yüksel, A., 2005/4, "**Basel II'nin KOBİ Kredilerine Muhtemel Etkileri**" BDDK Araştırma Dairesi, Araştırma Raporu,

KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN ÖNEMİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr.Ali İhsan AKGÜN*

ÖZET

Yönetim muhasebesi, küreselleşme sonucunda ortaya çıkan değişmelerle birlikte diğer muhasebe disiplinlerinde olduğu gibi işletmeler için önemli bir işlev haline gelmiştir. Böylece, yönetim muhasebesinin uygulandığı çevre, bilişim teknolojileri, yüksek derecede rekabetçi ortam, yeni yönetim stratejileri, kalite ve müşteri hizmetleri üzerindeki ilerlemelerle onun özellikle değişmiş olduğunu ifade etmektedir. Bu tür değişiklikler faaliyetlere odaklanmayı gerekli kılmış ve birçok ülkedeki yönetim muhasebesi uygulaması; kalite maliyeti yönetimi, müşteri maliyetlerinin hesaplanması ve performans ölçümüne yönelik yaklaşım gibi yeni maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarını beraberinde getirmiştir.

Ulusal ve uluslararası rekabet açısından işletme yönetiminin önem verdiği çalışmalar kalite ve kalite maliyetleridir. Söz konusu çalışmaların, sadece işletme yönetiminin değil, tüm işletme çalışanlarının katılımı ile elde edilmesi mümkündür. Çalışmada kalite maliyetlerinin muhasebe sistemi açısından önemi ve muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Çalışmada; kalite kavramı, kalite maliyeti kavramı, kalite maliyet sistemi, kalite maliyetlerinin türleri, kalite maliyetlerinin muhasebe sistemindeki rolü, kalite maliyetlerinin maliyet ve yönetim muhasebesi açısından ayrı ayrı rolü ve ilişkisine yer verilmiştir. Ayrıca, kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kalite, Kalite Maliyetleri, Kalite Maliyet Sistemi.

Jel Kodları: M41, M49

* Aksaray Üniversitesi Şereflikoçhisar Berat Cömertoğlu MYO Öğretim Üyesi.

IMPORTANCE OF QUALITY COSTS IN TERMS OF ACCOUNTING SYSTEM AND ACCOUNTING OF QUALITY COSTS

ABSTRACT

Along with the changes coming about as a result of globalization, management accounting has come to be a very crucial function for businesses as the other accounting disciplines. Therefore, the environment in which management accounting is conducted states that it has particularly changed because of the advances in information technologies, highly competitive environment, new management strategies, and advances in quality and customer services. That kind of changes made it essential to focus on activities and brought along new cost and management accounting approaches such as quality cost management, calculation of customer costs, and approach regarding performance measurement.

Quality and quality costs are study topics management accounting features in terms of national and international competition. It is possible to achieve these studies through participation of not only business management but all of the business professionals. This study deals with importance of quality costs in terms of accounting system and accounting of quality costs. The present study covers the concept of quality, concept of quality cost, quality cost system, types of quality costs, role of quality costs in the accounting system, role of quality costs in terms of cost and management accounting separately and relationship of quality costs with cost and management accounting individually. In addition, accounting of quality costs was also examined.

Key Words: Quality, Quality Costs, Quality Cost System.

Jel Classifications: M41, M49.

1.GİRİŞ

Son yıllarda artan rekabet koşullarıyla, üretimde yaşanan gelişmelere paralel olarak geleneksel maliyet sistemlerinin işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verecek maliyet bilgilerini üretmede yetersiz hale gelmesiyle maliyet ve yönetim muhasebesinde çağdaş maliyet sistemlerinin uygulanmasını gerekli kılmıştır. Söz konusu gelişim dikkate alındığında, karşlaşılan rekabetin boyutlarının çok yönlü olmasının yanında daha çok kalite ve kaliteli mamul ve hizmet üretiminin üzerinde odaklandığı görülmüştür. Böylece etkin bir kalite kontrol sistemi kurabilmek ve organizasyonda gerçekleştirilecek en önemli değişiklik kalite bilincinin yerleşmesiyle mümkün olmaktadır.

Kaliteye önem veren işletmeler günümüzün rekabet ortamında daha etkin hale gelmektedir. Bu nedenle işletmeler kalite düzeyini artıracak faaliyetler ile mamul ve hizmetin kalitesini düşüren hataların önlenmesine yönelik çalışmalar yapmak durumundadır. Bu çalışmaların yapılması ve katlanması gereken maliyetleri de beraberinde getireceğinden bu maliyetlerin bilinmesi ve yakından izlenmesi gerekir. İşletmeler istenen kalitede mamul ve hizmeti en uygun maliyetle üretmek istediklerinden kalite ve kalite maliyetleri arasında bir denge kurmak durumundadırlar. Bu optimum dengenin sürekliliğinin sağlanması işletmeleri hedeflere ulaştırmada önemli rol oynamaktadır. Bu çerçevede, çalışmada kalite maliyetlerinin muhasebe sistemi açısından önemi ve muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur.

2.KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ ROLÜNE GENEL BAKIŞ

2.1.Kalite Kavramı Kalite, çok geniş anlamıyla, rekabetin anahtarı olarak adlandırılmaktadır (Shank ve Govindarajon, 1993: 203). Kalite, üretim-tüketim zinciri içinde bir ürünün tatmin etmeyi amaç edindiği tüketici ihtiyaçlarına uygunluk derecesi veya kullanıma uygunluk biçimi şeklinde tanımlanmaktadır (Tan ve Peşkirçioğlu, 1985: 7). Kalite, doğru şeyleri yapmak, ihtiyaçlara uygunluğu sağlamak veya müşterinin bugünkü ve gelecekteki ihtiyaçlarını karşılamaktır (Loncher ve Mator, 1990: 115).

Kalite, müşterilerin beklentilerini ve ihtiyaçlarını sürekli olarak anlamak, kabul etmek, karşılamak ve hatta bunları aşmak olarak da ifade edilmektedir. Burada önemli husus, kalitenin artık statik olmadığıdır. Bu değişimin temel nedeni, toplumsal ve siyasal yaşamda olduğu gibi, ekonomi ve yönetim alanında da müşteri ihtiyaçlarının ön plana çıkmasıdır (Ersen, 1996: 19). Bu nedenle de kalite, müşteri ihtiyaçlarıyla birlikte hareket eden bir hedef haline gelmiştir. Böylece, örgütteki her şeyin kaliteli olması anlamına gelen toplam kalite felsefesinin önemi artmıştır.

Kalite, ekonomide hem kâr amacı güden hem de kâr amacı gütmeyen her sektör için önemli bir konu haline gelmiştir. Kaliteyi geliştirmek, işletme yöneticilerinin kaliteyi anlamalarına ve onu geliştirmelerine bağlıdır. Ayrıca yöneticiler, kaliteyi artırmak için ölçme sistemlerini dizayn etmelidirler (Mcwatters, Morse ve Zimmerman, 2001: 427).

Bazı yöneticiler, “Kalitesi Yeterli yada Kalitesi İyi” diyerek, ürün yada hizmetlerin kalite ihtiyaçları hakkında keyfi kararlar vermektedirler. Onlara göre daha fazla kalite; finansman ve üretim sorunları yaratacak, böylelikle

de işletme yönetiminin güç durumunda kalmasına yol açacaktır (Özenci, 1993: 25). Dolayısıyla, işletme yöneticilerinin kaliteyi önemsemeleri; kalite yöneticisinin kalite konusundaki felsefesini, ürün ya da hizmetlerin pazarlanabilirliğini artırmak ve işletmeye ekonomik fayda sağlama düşüncelerine ve kalite ile maliyet dengesini sağlayabilmelerine bağlıdır. Ayrıca, yeterli kaliteye ulaşılamadığından dolayı topluma yüklenen finansal bir kaybın oluşması, kalitenin ekonomik biçimde algılanması gereken bir olgu olarak düşünülmesi gerektiği gerçeğini ortaya koymaktadır (Özenci ve Cunbul, 1998: 21-22).

Kalite tolerans ya da numune almak değil, öncelikle ekonomik ve yönetsel bir faaliyettir. Teknolojik gelişme ile rekabetin olduğu bir dünyada; işletmeler, müşterilerin satın alma güçlerinden daha fazla bir pay almak için çaba göstermektedirler. Bu amaca da daha iyi kalite, daha düşük fiyat ve teslimin zamanında yapılacağı konusunda onlara verilecek güven ile ulaşılabilmektedir.

Özetle, kalite kavramı uygulamada farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Ancak, bu farklı anlamların birleştiği ortak iki nokta bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, üretilen mal veya hizmetin performansının ve kalitesinin iyileştirmesine yönelik olarak müşterinin beklentilerini tatmin etmek, ikincisi ise; beklenen standartta mal üretmek üretim standartlarını geliştirmek ve üretim dizaynının teknik görünümünü garanti etmektir (Atkinson, Kaplan ve Young, 2004: 201).

2.2. Kalite Maliyeti Kavramı

Üretilen ürünlerin kalitesini değerlendirme hususunda standart oluşturmak için, kalitenin dizaynı ve kalitenin uygunluğu (conformance) arasındaki farklılığı ayırt etmek gerekir. Kalitenin dizaynı, üretilen mal veya hizmetlerin dizayn spesifikasyonları ve mal ve hizmetler için müşteri beklentileri arasında uygunluk derecesine işaret etmektedir. Kalitenin uygunluğu ise, dizayn spesifikasyonları ile mal arasındaki uygunluk derecesine işaret etmektedir (Morse, Davis ve Hartgraves, 1990: 678). Kalite maliyetleri, uygunluk kalitesi ile ilgilidir. Uygunluk kalitesini sağlamak, uygunluk kalitesinden sapmaları önlemek, mal ve hizmetleri belirlenen standartlara uygun olarak üretmek amacıyla yürütülen faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan giderlere kalite maliyeti adı verilmektedir (Kırlioğlu, 1998: 6).

Kalite maliyetleri, işletmelerin kalite performanslarının bir kriteri olarak ifade edilebilir. Ancak, sadece değişik maliyet veri grupları arasında geçerli karşılaştırmalar yapıldığında, kalite maliyet gruplarının karşılaştırılabilirliği,

maliyet kategorilerinin tanımına ve onları oluşturan unsurlara bağlıdır. İyi tanımlamalar yapılmadan, kalite maliyetlerinin anlaşılması olanaksızdır ve anlamlı bir sonuca da varılamaz. Böylece, kalite ile ilgili alanlarda, üretim uygulamalarının keşiştiği pek çok belirsiz alan vardır. Bu nedenle de, kalite maliyetlerinin tek bir tanımı üzerinde genel bir kabul sağlanamamıştır. Kalite Maliyetlerinin tanımlanmasında genel kabul görmüş bir tanım olmamakla birlikte, bu konuda çeşitli yazarlar ve kuruluşlar çeşitli tanımlar yapmışlar ve çeşitli standartlar geliştirmişlerdir (Sevim, 1999: 47-48). Çalışmada, kalite maliyetlerinin değişik yazarlar tarafından yapılan tanımları ve uluslararası standartlar bazındaki tanımları yapılarak kalite maliyetleri konusunda bir genellemeye varılacaktır.

Kalite maliyetleri en basit şekliyle, oluşacak hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite gözlemlerinin ve mamulün üretim sürecinde veya üretim sonrasında kullanımında görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanmaktadır (Hacırüstemoğlu, 2000: 319). Kalite maliyetleri, yönetimin verilecek kararlarda sürekli gelişmeyi sağlayacak faaliyetlerin maliyet ve kâr ilişkisini dikkate almasını gerektirir (Youde, 1992: 35).

Bir başka tanıma göre, kalite maliyeti kavramı aslında kavram olarak kalitesizlik maliyetini yansıtmakta olduğu vurgulanmaktadır. Bir işletme, tüketicinin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla herhangi bir ürünü üretmek için, o ürünün kalitesini sağlamaya yönelik yaptığı giderleri kalite maliyeti olarak adlandıramaz. Bir başka ifadeyle, işletmeler, bozuk ürün üretmek için kurulmamışlardır. İşletmelerdeki bir aksaklık sonucu oluşan bozuk ürünün oluşturduğu ek maliyet, kalite maliyeti değil, kalitesizlik maliyeti olabilir (MPM Verimlilik Konseyi, 1991: 8). Ancak bu görüş, kalite maliyetlerinin sadece başarısızlık maliyetlerini içerdiğini Toplam Kalite Yönetimi felsefesi bazında kalite maliyetlerinin tümünü ifade etmemektedir.

Kalite maliyeti, kalitesizliğe meydan vermemek için yapılan işlerin maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Bu anlamda kalite maliyetine, kalitesizliğin oluşturduğu maliyet veya kısaca kalitesizliğin maliyeti denebilir (Civelek, 2002: 587). Kalite maliyetleri, düşük kalite nedeniyle katlanılan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Böylece kalite maliyetleri, belirlenen kalite standartlarının gereklerinin yerine getirilememesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Albright, 1992: 18) .

Bir İngiliz standardı olan "British Standards Organization-BS 6143" kalite maliyetini, kaliteye ulaşılmadığında oluşan kayıplar ile birlikte, kaliteyi sağlamanın ve güvenceyi vermenin maliyeti olarak tanımlamıştır. ISO'nun

9004 nolu standardında kalite maliyetlerine ait görüşler 6.maddede şu şekilde belirtilmiştir. Kalitenin gelir tablosuna etkisi, özellikle uzun vadeli büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kalite sisteminin etkinliğinin, işletmecilik mantığıyla ölçülmesi son derece önemlidir (Sevim, 1999: 48). ISO 9004'te kalite maliyetleri, uygun kalitenin gerçekleştirilmesi için yapılan faaliyetlerin maliyeti ve yetersiz kontrolden kaynaklanan maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bir başka tanımlamada ise kalite maliyetleri, hatalı faaliyetlerin önlenmesi ve bu hataların ortaya çıkarılmasından sonra onların, giderilmesi ile ilgili olarak yapılan harcamaları içermektedir

Kalite maliyetleri, kalite sisteminin tasarımı, uygulanması, operasyonu ve korunması maliyetleri, organizasyonun sürekli iyileştirme sürecine ayrılan kaynakların maliyeti ve sistem, ürün ve hizmet başarısızlıklarının maliyetinin toplamını ifade etmektedir (Bozkurt, 2003: 11). Yukarıdaki açıklamalar ve Toplam Kalite Yönetimi felsefesi bazında kalite maliyetleri, oluşabilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve ürünün üretim aşamalarında ya da müşteriye tesliminden sonra oluşacak hataların sonucunda ortaya çıkan maliyet olarak tanımlayabiliriz (Sevim, 1999: 49).

2.3.Kalite Maliyet Sistemi

Kalite maliyetlerini raporlamanın temel esası, işletmenin faaliyet planlaması, kontrolü ve karar alma mekanizmalarını geliştirmektir. Kalite maliyet bilgisi; stratejik fiyatlandırma kararları, kalite programının etkinliğinin değerlendirilmesi ve uygulama kararlarının kalite programı olmak üzere üç unsuru kapsamaktadır (Shim & Siegel, 1999: 341).

Kalite maliyet sisteminin amacı, işletmede maliyet azaltma fırsatları sağlayarak ürün veya hizmetin kalite iyileştirme çabasını kolaylaştırmaktadır. Şirketlerin kalite maliyet sisteminden bekledikleri genel amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Gryna, Chua ve Defeo, 2007: 28):

- Başarısızlık maliyetlerini sıfıra indirmeye çalışmak,
- İyileştirme sağlayacak gerekli önleme faaliyetlerine yatırım yapmak,
- Sonuçlardaki başarıya göre değerlendirme maliyetlerini azaltmak,
- Daha fazla iyileştirme için önleme çalışmalarını sürekli olarak değerlendirmek,
- Maliyetlerin düşürülmesine fırsat sağlamak,
- Müşteri memnuniyetsizliğini azaltmak ve
- Orta ve üst düzey yöneticiler arasında iletişimi geliştirmektir.

Kalite maliyetleri, ürün ve hizmetin kalite performansının iyileştirilmesi ile kalite maliyetlerinin iyileştirilmesine inanmakla başlar. Ayrıca, kalite maliyetlerinin ölçümleri gereği ve kalite maliyetlerinin şirket için gerçek maliyetleri veya fırsat kayıplarını yansıtmak zorunda olduğu kabul edilmelidir. Kalite maliyetleri, geniş kapsamlı bir sistem olup, bu husus güçlükle ilgili bütün kalite maliyetlerinin analizi güçlü bir şekilde yapacak esaslarla önlenecektir.

Bir kalite maliyet sistemi, işletmenin bütün alt sistemlerinde yönetim performansının göstergesini ve bu sistemlerdeki faaliyetlerin hatalarının maliyetlerini ölçerek sağlamaktadır. Bundan dolayı bir kalite maliyet sistemi, herhangi bir kalite iyileştirme faaliyetlerinin bütünleşik bir parçası olarak kabul edilmektedir (Şimşek, 1998, s.38). Bir kalite maliyet sistemi, gereksiz yüksek harcamaları ve hataları en aza indirmek olduğundan, kalite maliyetlerinin üst yönetimden başlayıp tüm çalışanlara kadar anlatılması gerekir (Özenci ve Cunbul, 1998: 33). Kalite maliyet sistemi, çalışanların ve yöneticilerinde sistem amaçları doğrultusunda etkin bir şekilde katılımı ile daha güçlü ve etkin olacaktır. Amaç, daima daha gelişmiş kalite olduğuna göre kalite maliyet sistemi de bu amacın yerine getirilmesi için çalışmalıdır.

Kalite maliyetlerinin tanımlanması, aralarındaki ilişkinin ortaya konulması ve analizi etkin bir şekilde işleyen bir sistemin varlığı ile gerçekleştirilir. Bu amaçla bir kalite maliyet sisteminin oluşturulması gerekir. Oluşturulacak bu sistem ile, kalite maliyetleri ile ilgili bilgilerin toplanması, işlenmesi ve analizi sağlanacak, kalite maliyetlerinin kullanım amaçları belirlenecek ve kalite maliyetlerinin kontrolü sağlanacaktır. Ayrıca, kalite maliyet sistemleri ile kalite maliyetlerine ilişkin bilgilerin kullanıma hazır hale getirilmesi sağlanmış olur (Hagan, 1986: 99).

Ayrıca, kalite maliyet sistemi, işletme yöneticilerinin alacağı kararlara yardımcı olacak şekilde yapılandırılmalıdır. Bu sistemin kurulması ve sürekliliği için kalite maliyet amaçlarının da ortaya konulması gerekir. Kalite maliyet sisteminin; kalite maliyetlerini boyutları hakkında üst yönetimi bilgilendirmek, maliyetlerin azaltılması için belirli fırsatları tanımlamak, müşteri tatminsizliği ve bunların karlılık üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmaya çalışmak, maliyet kontrolleri ve bütçe geliştirmek ve kalite maliyet verileri ile gelişimi güçlendirmek gibi başlıca amaçları bulunmaktadır (Kolarik, 1995: 64).

2.4.Kalite Maliyetlerinin Türleri

Kalite maliyetleri; önleme, değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri olarak üçe ayrılmaktadır (Shim & Siegel, 1999: 340). Bu maliyet türlerinden ilk ikisi

olan önleme ve değerlendirme maliyetleri kalite kontrol standartlarına uygunluk maliyetleri iken ; başarısızlık maliyetleri de uygunsuzluk maliyetleridir (Diallo, Khan, Vail,1995: 21) . Başarısızlık maliyetleri de kendi içinde iç başarısızlık maliyetleri ve dış başarısızlık maliyetleri olarak ikiye ayrılarak toplam kalite maliyet türleri dört başlık altında incelenmektedir (Shank, Govindarajan, 1994: 5, Atkinson, Kaplan ve Young, 2004: 201) :

- Önleme maliyetleri
- Değerlendirme maliyetleri
- İç başarısızlık maliyetleri
- Dış başarısızlık maliyetleri

Yukarıdaki sınıflandırmada ilk iki maliyet türü kaçınılmaz maliyetler olarak incelenirken, diğer ikisi kaçınılabılır maliyetler olarak incelenmektedir.

Kalite maliyet türleri, önleme ve değerlendirme maliyetlerinin bir fonksiyonu olarak dikkate alınabilir. Önleme ve değerlendirme maliyetleri; üretim başlangıcı sonrası ve müşteri tarafından satın alınma sonrasına ait hatalara ilişkin iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri olarak iki kıstası ortaya koymaktadır. İç başarısızlık maliyetleri, üretimin başlangıcındaki hataların ve hataları incelemeye yönelik değerlendirme maliyetlerinin bir fonksiyonu iken dış başarısızlık maliyetleri değerlendirme maliyetleri ile müşterilerce alınan ürünlerdeki hataların bir fonksiyonudur (Fargher ve Morse, 1998: 14). Kalite faaliyetlerinden doğan maliyetler arasında bir bağımlılık ilişkisi söz konusudur; yani birindeki değişme diğerlerini etkilemektedir. Bu nedenle toplam kalite maliyetleri arasında uygun bir dengenin oluşturulması önem arz etmektedir.

Önleme maliyetleri, kalite sisteminin dizaynı, planı, kontrolü, eğitimi, uygulaması ve bakımı için yapılan masraflardır. Bu maliyetler, sistem denetimi dahil kalite sistemi faaliyetleri, kalite planlaması ve yönetim kontrolü, ölçü ve kontrol departmanının dizaynı ve geliştirilmesi ile kalite eğitimi maliyetlerinden oluşmaktadır (Hacırüstemoğlu, 2000: 319).

İngiliz Standardı BS 6143 önleme maliyetlerini, hataları önlemeye ve başarısızlıkları azaltmaya yönelik faaliyetlerin maliyetleri olarak tanımlamaktadır. Amerikan Kalite Kontrol Derneği ise önleme maliyetlerini, kalite gereklerine ekonomik düzeyde uyum sağlayacak bir kalite sisteminin planlanması ve uygulanmasına ilişkin maliyetler olarak tanımlamaktadır (Dale ve Plunkett, 1989: 416-417). Önleme maliyetleri, kalite sisteminin tasarlanması, oluşturulması ve örgüt içersine yerleştirilmesine ilişkin

faaliyetlerin ortaya çıkardığı maliyetlerdir. Kalite sistemindeki başarısızlık nedeni ile ortaya çıkan iç ve dış başarısızlık maliyetlerinin tekrarını önlemek amacıyla teknik bilgi ve beceriye dayanan önleyici faaliyetlerin maliyetleri de bir önleme maliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Önleme maliyetleri daha çok kalite planlaması, yeni üretilen mamullerin gözden geçirilmesi, kaliteye ilişkin bilgilerin raporlanması ile kaliteye ilişkin eğitim, kontrol ve raporlama faaliyetlerini kapsamaktadır (Yükçü,1999: 94-95).

Önleme maliyetleri, kusurlu ürünün önlenmesi için, ürünün üretiminin veya hizmetin oluşmasının tüm faaliyetlerinde alınan önlemlerin maliyetlerini içermektedir. Bu faaliyetler içerisinde; ürün ve hizmetlerin meydana getirme öncesi ve sonrası pazar araştırmaları, geliştirme ve tasarım, üretim planlama, üretim, satın alma, pazarlama, yan sanayinin üretim kabiliyeti ve kapasite incelemeleri, eğitim faaliyetleri yer almaktadır. Kalite kontrol önleme maliyetinde bu faaliyetler değil, bunların içerisinde kusurlu ürünleri önlemek için alınan önlemlerin maliyeti dikkate alınır (Akkurt, 2002: 276-277). Örneğin ürün geliştirme ve tasarım maliyeti değil, bu faaliyet içerisinde kusurlu ürünleri önlemek için alınan önlemlerin maliyeti ele alınmaktadır.

Ölçme değerlendirme maliyetleri, kalite isteklerine uyma doğrultusunda, ürünün planlanan davranışın değerlendirilmesi için yapılan tüm harcamaları kapsar, yani kısaca kalitenin değerlendirmesinde yapılan harcamaları içermektedir. Buna göre bu maliyetler; satın alma değerlendirme maliyeti, üretim değerlendirme maliyeti, dış değerlendirme maliyeti, test ve kontrol verilerinin gözden geçirme değerlendirme maliyeti ve tanıtım değerlendirme maliyetinden oluşmaktadır.

Satın alma değerlendirme maliyetleri, üretim için gereken tüm malzemelerin satın alma yerinde veya şirket ambarına girişten önce tolerans veya spesifikasyonlara uygunluğunun kontrol, ölçme ve test maliyetlerini içermektedir. Üretim değerlendirme maliyeti, üretilen üründe kullanılan malzemelerin test çalışmaların, ürün kontrol, ölçme, kapasite tayini çalışmaların, tahrip edici testlerde kaybedilen parçaların, kontrol, ölçme ve test için hazırlık ve ayar çalışmaların ve testlerde harcanan enerji maliyetini kapsar. Dış değerlendirme maliyeti, kalitenin değerlendirilmesi ile ilgili işletme dışından alınan danışmanlık hizmetlerin, testlerin, kontrol cihazların kalibrasyon ve tamir işlemlerinin maliyetini içermektedir. Test ve kontrol verilerinin gözden geçirme değerlendirme maliyeti, kalitenin değerlendirilmesi için test ve verilerin gözden geçirme ve analiz etme çalışmaların maliyetleridir. Tanıtım değerlendirme maliyetleri ise, kalite

değerlendirmesi için yapılan diğer harcamalar yer almaktadır (Akkurt, 2002: 277-278).

İç Başarısızlık Maliyetleri, kuruluş içerisindeki mühendislik, imalat ve kaliteden meydana gelen güçlüklerden oluşan ve ürünün tüketiciye ulaşmasından önce kalite sapmalarının ortaya çıkardığı maliyetlerdir (Şimşek, 1998: 41).

İç başarısızlık maliyetleri, kalite gereklerini karşılamayan yetersiz etkisiz hizmetlerle ilgili ve idari kayıplarla sonuçlanan maliyetlerdir (Hacırustemoğlu, 2000: 320-321). Bu maliyetlere; aşırı telefon giderleri, gereksiz yere tekrarlanan faaliyetler, yazı işlerinin yeniden denetlenmesi ve kontrolü, şirket malzemesinin yıpratılması, gereksiz fazla mesai ve hizmetlerin muayene maliyetleri örnek verilebilir (Meigs ve Diğerleri, 1999: 806). İç başarısızlıklara neden olan hatanın çoğu kez düşük düzeyde, düşük maliyetli bir faaliyet olduğu, ancak uzmanlık ve hizmet muayene faaliyetlerinin daha yüksek düzeyde ve daha yüksek maliyetle ele alındığı kayda değerdir (Hacırustemoğlu, 2000: 320-321).

Dış Başarısızlık Maliyetleri; ürünün kusurlu olup olmadığı, kusurlu olduğu durumda bunun bir üretim hatası yani şirkete ait bir hata olduğu doğrultuda yapılan incelemelerin maliyeti, bakım onarım gerektiren ürünler için bakım maliyeti, iade edilen kusurlu ürünlerin maliyeti, müşterinin tazminat isteme hakkı olduğu durumda tazminat maliyeti ve ceza maliyeti gibi maliyetlerden oluşmaktadır (Akkurt, 2002, s.278). Dış başarısızlık maliyetleri, müşteriye verilen bozuk hizmetlerin oluşturduğu maliyet olup, müşteri şikayetleri ile ilgili işlemler, hizmetlerin tekrarı, yetersiz hizmetlerden dolayı müşterinin üstlendiği giderlerden oluşmaktadır (Hacırustemoğlu, 2000 : 321). Bu nedenle bu maliyetlerin hesaplanması oldukça güçtür.

2.5. Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi Açısından Önemi

Küreselleşme olgusuyla hızlanan değişim sürecinde işletmeler yoğun bir rekabet ortamına girmiştir. Teknolojik gelişmelerin hızlanması ve uluslararası ilişkilerin yoğunlaşması mal ve hizmet hareketlerinin boyutunu uluslararası alana taşımıştır. Teknolojik gelişmelerin hızlanmasına bağlı olarak ortaya çıkan üretim sistemlerindeki değişimler, esnek üretim sistemleri olarak ifade edilmektedir. Esnek üretim sisteminde işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için; etkin maliyet muhasebesi, yönetim kontrolü ve performans ölçümlene yöntemleri geliştirmek üzere yeni yaklaşımlar tasarlama ihtiyacı doğmuştur. Ayrıca, işletmelerin rakipleriyle rekabet etmenin yanında kendini sürekli iyileştirmeye tabi tutmaları gerekir (Kee and Schmidt, 2000: 1).

İşletme yöneticileri, müşteri isteklerini yüksek kaliteli mamullerle karşılamakta başarısız olurlarsa, rakip firmaların bunu tedarik edeceklerini bilmektedirler. Bu nedenle, birçok firma böyle bir olumsuz duruma düşmemek için kalite yönetimini kullanmaktadırlar. Kalite yönetimi ise, genel olarak müşteri isteklerinin en iyi mal ve hizmetle karşılanması olmaktadır. İşletmeler bu amaca kaliteyi artırarak ve kusurlu imalatı azaltarak ulaşırlar. İşletmenin her departmanı kendi faaliyetini inceler ve gittikçe daha yüksek hedeflere ulaşmaya çalışırlar. İşletme yöneticileri, kalite maliyetlerinin türleri olan; önleme, değerlendirme, içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık maliyetleri arasından tercih yaparak, içsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerini azaltmak için önleme ve değerlendirme maliyetlerine daha fazla yatırım yapmaktadırlar (Karcioğlu, 2001: 10-11).

İşletmelerde artan kalite ile yatırım kârlılığı arasında yakın bir ilişkinin olmasına rağmen kalite maliyet sistemlerinin oluşturulması konusunda stratejik yaklaşım bulunmamaktadır. Maliyet muhasebesi sistemleri dışında, farklı veri tabanlarından yararlanılarak genellikle harcama türleri açısından ayrıntı içeren kalite maliyet raporları yönetime karar aşamasında yeterli veriyi sağlama konusunda yetersiz kalmaktadır. Kalite maliyet sistemlerinin ölçülmesinde faaliyet ve süreç odaklı bir yaklaşım hakimken geleneksel maliyetleme sistemleri kalite maliyetlerini faaliyetler yerine harcama bakımından sınıflandırmaktadır (Akgün, 2005: 47).

İşletmelerde kalite yönetiminin amacı, hatasız mamulleri piyasaya sunarak müşteri tatminini mümkün olduğu kadar optimum düzeye çıkarmak, hatalı üretim oranlarını ve kalite maliyetlerini minimize etmektir. Günümüzde işletme yönetimlerinin alacağı kararlar, üretilen mal ve hizmetlerin kalitesini artırarak piyasada üstünlük sağlanmasına ve maliyetleri azaltarak verimliliği artırmaya yönelik olmalıdır. Toplam maliyetler içerisinde önemli bir paya sahip olan kalite maliyetlerinin öneminin anlaşılması, sınırlı olan işletme kaynaklarının daha rasyonel kullanımını da sağlayacaktır. Böylece kalite maliyetlerinin izlenmesi, küresel rekabet ortamında rekabet gücünü korumak veya artırmak isteyen işletmelerin kalitesizliğin kaynağını bulmalarına ve gerekli önlemleri zamanında almalarına yardımcı olacaktır. Kalite maliyetlerinin belirlenmesi ve analizi toplam kalite yönetiminin en önemli unsurlarından birisidir. Anlamlı sonuçların elde edilebilmesi için bu maliyetler, hem muhasebe hem de kalite uzmanlarından oluşan bir ekip tarafından belirlenmelidir (Orhan ve Dursun, 2006: 38).

Kalite maliyetlerinin belirlenmesi işleminde, kalite yöneticilerinin, muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi konuları ile

ilgilenmeleri gerektiği gibi, bu departmanlarda çalışanlarla da sıkı ilişki içinde olmalıdırlar. Kalite maliyet verilerinin belirlenmesi işinin muhasebe bölümünün işlevinin geniş alanlara yayılmasına neden olacağı söylenebilir. Ayrıca, muhasebe bölümü kalite maliyetlerinin belirlenmesinde, belirlenmiş kalite maliyet bileşenlerinin veya unsurlarının verilerini güvenilir ve tam olarak sağlamakla yükümlüdür. Bu veriler, ya üretim faaliyeti nedeniyle işletme içinden ya da iade, garanti ödemeleri, müşteri şikayetleri gibi piyasadan kaynaklanacaktır. Bu bilgilerin büyük bölümü zaten muhasebe sistemi içinde doğrudan veya dolaylı olarak bulunmaktadır. Burada yapılması gereken, bunları kalite maliyetlerine dönüştürebilmektir (Çankaya, 1999: 66-67).

Toplam kalite maliyetlerinin tanımlanabilmesi ve izlenebilmesi için, ihtiyaçlara göre bir “**Toplam Kalite Maliyet Yönergesi**” oluşturulmalıdır. Bu yönerge, kalite maliyet türlerinden tanımlanan ve kullanılacak olanların, hangi belgelerden nasıl toplanacağını ve muhasebeye kaydedileceğini belirtmelidir. Bu noktada önemli husus, özellikle maliyet tutar bilgilerinin veri tabanını oluşturan muhasebe hesaplarının, kalite kontrol maliyetlerinin takibine yönelik olarak, nasıl organize edilebileceğidir. İşletmelerin hesap planları; organizasyon, teknoloji ve maliyet yapılarında değişim olduğunda maliyet yerleri ve maliyet türlerinin kolaylıkla eklenip çıkartılabilesine uygun bir yapıda olmalarıdır. Genelde işletmelerin hesap planlarında, geleneksel olarak, organizasyon yapılarına uygun maliyet yeri hesapları yerleştirilmiş bulunmaktadır. Ancak hesap planlarının yapısındaki bu organizasyonel ağırlık, bölümsel sınırları aşan faaliyetlere ait maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulması halinde güçlük yaratır. Bu güçlüğü çözüme yönelik olarak; kalite maliyetlerinin hesaplanmasıyla, toplam kalite maliyetinin izlenmesi ve hesaplanmasının, sıradan basit bir süreç haline getirilebileceğidir (Şakrak, 1997: 138-139).

Bir işletmenin faaliyetlerine ilişkin kalite maliyetlerinin finansal anlamda hangi esasa göre ölçüleceğinin belirlenmesi önemli olgudur. Seçilecek esasın işletmenin yapısına uygun olması gerekir. Bunun için seçim kararından önce söz konusu esasların yararları ve sakıncalarının dikkate alınması gerekir. Ancak, muhasebeciler iş yüklerinin fazlalığı nedeniyle kalite maliyet programlarını üstlenmekten kaçınabilirler. Burada, mamul maliyetinde gizlenmiş olan kalite maliyet bileşenlerinin, kalite sağlama ve muhasebe departmanlarının ortak çalışmaları ile bulunmasının daha etkin olacağı düşünülebilir. Kalite maliyetlerinin yükleniş şekillerine göre; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri

olarak, faaliyet hacmi karşısındaki davranışlarına göre sabit, değişken ve yarı değişken giderler olarak sınıflandırmak söz konusu maliyetlerin kullanımını kolaylaştırabilir. Muhasebe sistemi açısından önemli olan finansal nitelikteki kalite maliyetleridir. Kalite maliyetlerinin muhasebe sisteminde izlenmesi; söz konusu maliyetlerin analiz edilebilmesi, mümkünse azaltılması ve yönetsel kararlara ışık tutabilmesi açısından oldukça önemlidir. Bu anlamda söz konusu maliyetlerin hesap planımıza uygun hesaplar altında sınıflandırılması ve izlenmesi önem taşımaktadır (Özbireckli, 2001: 87-90).

2.6.Kalite Maliyetleri ve Maliyet Muhasebesi İlişkisi

Muhasebe departmanın kalite ve muhasebesi ile ilgili faaliyetleri, içsel süreç yöntemleri, elektronik veri iletişimi, muhasebe programının seçimi, otomasyon fırsatları gibi muhasebe sürecindeki verimlilik ve etkinliği engelleyici faaliyetleri ortadan kaldıran gelişmeleri kapsamaktadır. Ayrıca muhasebe, özellikle işletmenin muhasebe fonksiyonuna ait olan gelişmeleri de kapsamaktadır, ancak, bu gelişim süreci faaliyete dayalı maliyet projeleri, raporlama süreci ve görülebilir maliyetler gibi tüm şirketin oluşan verilerini etkilemektedir (Woods, 1994: 126).

Muhasebenin esas amacı, yöneticilere karar alma sürecinde kullanılabilir kaliteli bilgileri sağlamaktır. Bu çerçevede; işletme yönetiminde önemli bir araç konumuna sahip bulunan muhasebe, işletmeler için finansal sonuçları yansıtan bir gösterge olmaktan başka, yönetim ve karar alma sürecinin tüm aşamaları için temel bilgi sistemini oluşturmaktadır (Şakrak, 1997; 31).

Temel olarak muhasebe, belirlenmiş kalite maliyet bileşenlerinin verilerini doğru olarak sağlamakla yükümlüdür. Bu kalite maliyet bileşenleri ya üretim veya hizmet operasyonları dolayısıyla işletme içinden, ya da müşteri şikayetleri gibi piyasadan kaynaklanmışlardır. Bütün bu maliyet verileri mevcut muhasebe sisteminin içinde olduğundan, yeni verilere ihtiyaç yoktur. Burada amaç, kalite maliyet verileri ile ilgili ve ilgisi olmayan verilerin karışık durumundan ayrılıp, maliyetlerin yeniden gruplanmasının yapılmasıdır. Kalite sağlama, muhasebe servisi ile birlikte bütün hesap kartlarını inceleme işlemini başlatmalı ve maliyet verilerinin hangilerinin kalite maliyet analizleri ile ilişkili olduğunun belirlenmesi için yardım etmelidir.

Kalite maliyet verilerinin her biri belirlendikten sonra, ilgili maliyetlerin mevcut muhasebe kayıtları ve maliyet merkezleri, toplanan maliyetlerle

birlikte incelenir. Muhasebe hesaplarının incelenmesi ve gerekli revizyon yapıldıktan sonra muhasebe, kalite sağlamaya bütün bileşenlerin aylık durumlarını ayrıntıyla yazılmış olarak iletmelidir. Kalite sağlamanın sorumluluğu, bu verileri mantıklılık, analiz edilebilirlik ve bir kalite maliyet analizi raporunun yazılımı açısından kontrol etmektir. Bütün bu süreç içerisinde, maliyet hesaplarına kalite bileşenleri ile ilgili ilişkilerine göre bir kod ekleme sistemi yapılarak işlemler kolaylaştırılır (Özenci ve Cunbul, 1998: 39-40).

İşletme yönetimlerinin uyguladıkları kalite kontrol işlemleri, üretilen mal ve hizmetlerin kalitesini artırarak pazarda üstünlük sağlamak ve üretim maliyetlerini azaltarak verimliliği artırmak gibi iki amaca hizmet etmektedir. Ürün kalitesini iyileştirmek için yapılan çalışmaların maliyeti olarak kalite kontrolün maliyetini ele alıp incelediğimizde, bu maliyet kalemlerinin işletmenin mevcut muhasebe sisteminden ayrı olmadığı ve üretim maliyet hesapları içerisinde gizli olduğu görülmektedir. Bunun nedenlerinden biri, kalitenin üretimin her aşamasında kontrol edildiği bir endüstriyel organizasyon içinde kalite kontrol faaliyetinin tüm üretim faaliyet ve operasyonları ile iç içe oluşu nedeniyle ayrılmasındaki güçlüktür. Diğer ise, kalite ve kalitenin kontrolüne gereken önemin verilmediği üretim organizasyonlarında, bu yönde belirgin çaba ve çalışmanın olmayışından dolayı, muhasebe sistemi içinde gizli de olsa kalitenin kontrolüne ilişkin gider kalemlerinin bulunmayışıdır (Tan ve Peşkirioğlu, 1985: 22-23).

2.7.Kalite Maliyetlerinin İzlenmesinde Yönetim Muhasebesinin Rolü

Uluslararası ekonomik ilişkilerin hızla artması, teknolojik gelişmeler sonucu kütle üretimine geçilmesi ve bunların sonucu pazarların büyümesi ile kişi ihtiyaçlarının çoğalması, işletmeleri tek kişi sahiplikten çok sahipli olmaya doğru yönlendirmiş ve işletme sahibi ile işletme yöneticisi birbirinden ayrılmışlardır. Bütün bunların sonucu olarak muhasebe, geçmişte gerçekleşmiş finansal nitelikli olguları belirleyen ve vergi matrahını saptama amacı güden kayıt düzeni olmaktan çıkmış, ileriye dönük ortaya çıkacak çeşitli yönetim ihtiyaçlarına duyarlı bir araç durumuna gelmiştir (Haftacı, 2009; 5-6).

İşletme yönetiminin kalite ile ilgili karar alma sürecinde bilgilendirilebilmesi için yönetim muhasebesi departmanına önemli görevler düşmektedir. Ancak, yönetim muhasebesi departmanının bu konudaki etkinliği elde ettiği kalite maliyet bilgilerine bağlıdır. Yönetim muhasebesi departmanı kalite maliyetleri ile ilgili bilgileri; finansal muhasebe amacına yönelik

faaliyetlere ilişkin raporlar, yönetim muhasebesi amacına yönelik olarak yapılan faaliyetlere ilişkin raporlar, üretim faaliyetlerine ilişkin raporlar ve kaliteye ilişkin istatistiksel örnekleme faaliyetleri ve bunların sonucunda elde edilebilen verilerden elde edebilir. Ancak, bu veriler işletme yöneticilerinin gereksinmelerini karşılamayabilir. Bu nedenle, sözü edilen verilerin işlenmesi, bilgi haline getirilmesi ve belli formatlarda raporlanması gerekir. Ayrıca, kalite maliyet bilgilerinin, kalitenin iyileştirilmesi faaliyetlerine gerek duyulan alanların belirlenmesinde ve mamul hatları ile üretim sürecine göre gerekli düzenlemenin yapılmasında yardımcı olması gerekir. Yönetim muhasebesi departmanına sunulmak üzere hazırlanmış bir kalite maliyeti raporu çeşitli kalite maliyetlerinin toplam kalite maliyeti içindeki payının görülmesini sağlar (Özbirecikli, 2001: 92).

2.8.Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

2.8.1.Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki Yeri

Kalite ile ilgili maliyetlerin bugüne kadar, muhasebe sistemi içerisinde ayrıca izlenmesine gereksinim duyulmamıştır. Ancak, Toplam Kalite Yönetimi anlayışının işletmeler tarafından yönetim felsefesi uygulanmaya başlanmasından sonra kalite maliyetlerinin de ayrıca muhasebe sistemi içerisinde izlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Kalite maliyetlerinin bugüne kadar muhasebe sistemi içerisinde ayrıca izlenmemesinin nedeni, bu maliyetlerin mevcut maliyetlerin içerisinde dağınık bir şekilde yayılmış olmasıdır (Bayırlı, 2001: 69-70). Bu çalışmada kalite maliyetlerinin mevcut muhasebe sistemi içerisine nasıl dahil edileceği ve kalite maliyetlerinin hesap planında işleyiş şekli ele alınacaktır.

Kalite maliyetlerinin ölçümü, raporlanması ve analizi üst yönetime kalite sisteminin işleyişi hakkında bilgi vermesi açısından oldukça önemlidir. Bu işlem amaçlanan kalite hedefine ulaşmış ulaşılmadığını kontrol açısından ve buna bağlı olarak kalite geliştirme çalışmalarının işletmenin hangi bölümünde daha ağırlıklı olarak yapılması konusunda yönetime yardımcı olmaktadır. Böylece maliyetleri düşürme konusunda yöneticilerin karar vermesinde yol göstermektedir. Kalite maliyetlerinin ölçümünde bazı sorunlarla karşılaşılır. Bunların ilki, normal faaliyetler sonucu oluşan maliyetler içinden kaliteye yönelik çalışmaların oluşturduğu maliyetlerinin ayrılmasında güçlük diğeri ise kalite maliyetlerine ilişkin verilen analize tabi olabilmeleri için belirli kriterlere göre toplanmasındaki güçlüktür. Kalite maliyetleri belirlenen kriterler ile karşılaştırılarak yararlı yorumlar ve analizler yapılabilir.

Söz konusu kalite maliyetlerinin raporlara yansıtılması ve analizinde, ölçüm işlemini ülkemizde uygulanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nden ayrı olarak düşünmek mümkün değildir. Tebliğler incelendiğinde hem 7.grupta yer alan maliyet hesaplarının hem de hesapların kalite maliyetlerinin ölçümüne ilişkin hiçbir özellikli hesap içermediği görülmektedir. Ancak, 2 no.lu MSUGT' inde boş bırakılmış üçlü hesap numaralarının işletmelerce ihtiyaca göre kullanılabileceğine ilişkin açıklama bulunması, somut bir hesap ismi planda yer almasa bile boş bırakılan hesap numaralarının ihtiyaca göre kalite maliyetlerinin ölçülmesine ilişkin hesapların açılmasında kullanabilme imkanı, sorunu büyük ölçüde çözmektedir. 1 no.lu MSUGT' inde yer alan hesap planı hazırlanırken gelecekte kalite maliyetleri ile ilgili ölçüm ve raporlama ihtiyacı olabileceği düşünülmemiştir. Bu ihtiyacın düşünülmemiş olmasını bir ölçüde doğal karşılamak gerekir, çünkü ISO 9000 standartları arasında kalite maliyetlerinin ne şekilde ölçülüp raporlanacağı ve analize tabi tutulacağına ilişkin standart belirlenmemiştir.

Ülkemizde kalite maliyetlerinin ölçülmesi, raporlanması ve analizi söz konusu olduğunda; BS 6143 no.lu İngiliz standardı ve Tekdüzen Hesap Planından çözüm yolu bulunmalıdır. Kalite maliyetleriyle ilgili olarak Tek Düzen Hesap Planında açılacak hesaplarda toplanan giderlerin dikkate alınmasıyla bu yöntemle hesap planında boş bırakılan kodlara ait kalemlere kalite maliyet hesaplarının açılması gerekmektedir. Konuyu örneklemek gerekirse, ölçme değerlendirme maliyetleri içerisinde yer alan **Başarı Testi Maliyeti** maliyet muhasebesi sistemini ilgilendirmeyen satış ile ilgili bir maliyet kalemi olmaktadır. Bu maliyetler mamul satılmadan önce başka bir ifadeyle müşteriye ulaşmadan önce mamulün alıcının özel koşullarına uygun olup olmadığını kontrol etmeye yönelik gider kalemlerinden oluşmaktadır. Konuya ilişkin somut örnek vermek gerekir ise matbaa mürekkebi üreten bir işletme Almanya'daki firmaya ihracat yapmak istemektedir. İthalatçı firma ile yapılan anlaşma gereği olan başarı testi istenmiş, ihracatçı firma Almanya'daki firmaya numune teknik ve satıştan sorumlu elemanlar göndererek ürettikleri mürekkebin Almanya da kullanıcı firma özel ısı, nem, makine, kağıt vb. koşullarda sağlıklı sonuç verip vermediği kontrol edilmiştir. Böyle bir olayda **Alan Başarı Testi Maliyeti** içinde çeşitli seyahat, konaklama, numune ve personel giderleri ortaya çıkmıştır. Bu giderlerin Tekdüzen Hesap Planında Satışların Maliyeti hesap başlığında yer alan boş bırakılmış hesap numaralarından 624-Alan Başarı Testi Maliyeti hesabında izlenmesi yerinde olacaktır. Daha sonra bu giderin ve benzer biçimde toplanan diğer giderlerin belirli mamul gider

yeri veya gelir tablosu hesaplarına yüklenmesi gerekmektedir (Yükçü ve Doğanöz, 1994: 70).

İşletmelerin mevcut maliyet hesaplama sisteminden sağlanacak rapor ve veriler ile Tekdüzen Hesap Planı maliyet sisteminden sağlanan veri ve raporlar aracılığıyla özellikle iç başarısızlık maliyetleri ölçülüp raporlanabilir. Örneğin, iç başarısızlık maliyetleri içerisinde yer alan zaman kayıpları maliyetleri, ayrıca, ölçülüp raporlanabilmesi için mevcut üretim raporlarından boşa geçen zamanların yarattığı işsizlik, makine amortismanı, bina amortismanı, kira ve benzeri giderlerin yarattığı maliyetler elde edilmelidir. Boşa geçen zamanların üretim gereği olup olmamasına göre ayrılarak üretim gereği olanları mamul maliyetine, üretim gereği olmayanları **68-Olağandışı Gider ve Zararlar hesap grubunda 680-Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları** hesabına aktarmak gerekir. Sonuçta, o bilgilerin elde edilmesine ilişkin mevcut maliyet hesaplama sisteminden elde edilecek verilere ihtiyaç olacaktır.

Kalite maliyetlerinin tahminiyle, kalite maliyetleri içerisinde yer alan bazı maliyet kalemlerini, net ve reel olarak hesap planlarında açılacak hesapların bakiyelerinden veya mevcut maliyet hesaplama sisteminden sağlanacak veriler ile elde edilmeyebilir. Bunların tahmini gerekebilir. Örneğin, dış başarısızlık maliyetleri özelliği gereği tutar olarak rakamsal ifade oldukça güç olan bir maliyet kalemidir. Kalitesizlik nedeniyle mevcut piyasada uğranılan satış dolayısıyla kar payının ölçülmesindeki güçlük ortadadır. Kayıpların ani ve zaman içerisinde ortaya çıkmasına göre geçmiş dönem verileri veya fiili iptaller dikkate alınarak tahminler yapılabilir. Açıklamaya çalışılan kalite maliyet ölçüm yaklaşımlarının sağlıklı çalıştırılabilmesi öncelikle iyi hazırlanmış bir maliyet hesaplama sisteminin mevcut olmasını gerektirecektir.

2.8.2.Kalite Maliyetlerine Ait Hesap Planının Hazırlanması ve Hesapların İşleyişi

Mevcut muhasebe sistemleri, mevcut muhasebe kayıtları içinde açıkça tanımlanabilir şekilde kalite maliyetlerini izlemeye olanak vermez. Tekdüzen Hesap Planına dayalı muhasebe sistemimizde kalite maliyetleri diğer maliyetlerin içinde dağınık ve karışık bir şekilde izlenmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramının gereği olarak, günümüzde çok önemli olan Toplam Kalite Yönetimi faaliyetleri içinde kalite maliyetlerinin muhasebe sürecine dahil edilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken işletmeye uygun olarak kalite maliyetlerinin tanımlanması ve

muhasabe sistemi içinde bu maliyetleri ilgili oldukları fonksiyonel gider hesaplarının alt hesaplarında izlemektir.

Tekdüzen Hesap Planında kalite maliyetleri için ayrıca bir hesap grubu oluşturulmamıştır. Ancak, literatürde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde yönetim muhasebesi amaçları için boş bırakılmış olan 8 no.lu hesap grubunun kullanılabilmesi görüşü yaygındır. Kalite maliyetlerinin izlenmesi için 8 no.lu grubun kullanılması kanımızca gereksizdir. Mevcut muhasabe sisteminin ve maliyet muhasebesi verilerinin ışığı altında disiplinli bir çalışma sonucunda ölçülebilir nitelikte kalite maliyetlerini hesaplamak olanaklıdır. Bunun için sadece alt hesapların etkin bir şekilde kullanılması yeterli olacaktır. Örneğin kalite geliştirme ile ilgili olarak yapılan AR-GE faaliyetlerinin mevcut muhasabe sistemimizde bilançoda aktifleştirilerek, daha sonra itfa edilerek gidere dönüşmesi mümkün olacakken bu giderleri doğrudan 8 no.lu gruba alıp burada izlemek muhasebenin tutarlılık kavramıyla çelişecektir. Çünkü, bu kavram benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini öngörmektedir.

Mevcut muhasabe sistemimizde kalite maliyetlerinden bir kısmı dönem giderleri içerisinde dönem kârı zararına aktarılırken, bir kısmı da önce üretim maliyetlerine dönüşüp satılan mamullere düşen kısım kadar satılan mamullerin maliyetiyle dönem kârı zararına aktarılmaktadırlar. İşletmede ayrı bir kalite yönetimi departmanı yoksa, zaten doğal olarak kalite ile ilgili bütün maliyetler ilgili oldukları işletme fonksiyonunun bir gideri olarak muhasebeleştirilecektir. İşletmede ayrı bir kalite yönetimi departmanı bulunduğu durumlarda ise, bu departmanla ilgili direkt giderler, eşzamanlı kayıt çerçevesinde ilgili fonksiyonel gider hesabına kaydedilirken gider yeri ve gider çeşidi olarak kaydedilebilir. Ayrıca, kalite maliyetlerinin, gider çeşitleri içerisinde çeşitli giderler grubunda sınıflandırılıp, izlenmesi uygun olmaktadır. Yinede bu izlemeler sırasında kalite maliyetlerini fonksiyonel gider hesapları içerisinde ayrıca görebilmek açısından alt hesaplarda bu giderlerin kalite maliyetlerine ilişkin olduğu gösterilebilir.

Maliyete dönüşen kalite maliyetlerinden bir kısmı üretilen mamul maliyetine dönüşecekken, bir kısmı da ilk madde ve malzemenin maliyetine girecektir. Örneğin, hammaddelerin kalite açısından incelenmesi sırasında yapılan giderler ilk madde ve malzemenin maliyetine girecektir. Önleme faaliyetleri arasında bulunan Pazar araştırması için yapılan harcama, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabının borcunda muhasebeleştirilir. Kalite planlamasına ait giderler

ilgili oldukları fonksiyonlar arasında paylaştırılacaktır. Yönetici personelin eğitimi için yapılan giderler Genel Yönetim Giderleri, işçilerin eğitimi için yapılan harcamalar ise Genel Üretim Giderleri, satış elemanlarının eğitimi için yapılan harcamalar ise Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri arasında muhasebeleştirilecektir. İç başarısızlık maliyetlerinden fire maliyetleri ise, mevcut maliyet muhasebesi sistemiz içerisinde, fireler işletme için normal kabul edilen sınırlar içerisinde ise, bu maliyet unsuru olduğundan üretilen sağlam birikimlerin maliyetine eklenir. Diğer taraftan fireler işletme standartlarının üzerinde, anormal nitelikte ise bunların zarar olarak kabul edilip maliyet giderlerinden çıkarılması gerekir (Akdoğan, 2000: 482).

Kalite maliyetleri, bir işletmenin tüm fonksiyonlarında ortaya çıkabilir. Bu nedenle, kalite maliyetleri 7/A seçeneği çerçevesinde fonksiyonel gider esasına göre muhasebeleştirilebilir. Bununla ilgili olarak kalite maliyetleri için bir alt hesap planı oluşturulabilir. Bu alt hesap planı ile kalite maliyetleri çeşit açısından takip edilebileceği gibi, eş zamanlı kayıt sistemi ile gider yerleri açısından da takip edilebilirler. Bu yöneticilere kalite maliyetlerinin hangi gider merkezlerinde ne ölçüde oluştuğu hakkında bilgi verecektir. Buradan elde edilen bilgiler ile planlama süreci yeniden tasarlanıp kalite maliyetlerini azaltma olanağı elde edilebilir. Kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi süreci, kalite maliyetlerinin tanımlanması ve muhasebe sürecinde kayıtları ile sona ermez. Yönetim muhasebesine yardımcı olacak nitelikte kalite maliyetleriyle ilgili analizlerin yapılabilmesi için raporlar hazırlanmalı ve yönetime sunulmalıdır. Dolayısıyla bu süreç, bir işletmede kalite üretimi ve kalitesizliğin parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, bu giderleri türleri ve ortaya çıktıkları sorumluluk alanları itibarıyla izleyen, bu bilgilerin analiz ve yorumunun yapılmasını sağlayan raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaçlayan işlemleri kapsamaktadır (Kırlıoğlu, 1998: 39).

Kalite maliyetlerine ait örnek hesap planı, olası gider kalemleri, yasal mevzuatlar, ülkemizdeki uygulamalar ve Toplam Kalite Maliyetinin unsurları dikkate alınarak Maliyet ve Yönetim Muhasebesi amaçlarına ve Toplam Kalite Yönetimine hizmet edebilecek bir Hesap Planı oluşturulmaya çalışılmıştır. Oluşturulan bu hesap planı, sadece Kalite Maliyetlerini içerdiğinden Tekdüzen Hesap Planındaki diğer hesapların işleyişine çalışmada yer verilmeyecektir. Kalite Maliyetlerinin unsurları açısından Kalite Maliyetleri aşağıdaki hesap planına göre izlenebilir.

150.İlk Madde ve Malzeme**150.500.Önleme Maliyetleri**

150.500.001.Satın Alma Maliyetleri

150.500.002.Diğer Önleme Maliyetleri

150.501.Değerlendirme Maliyetleri

150.501.001.Girdi Muayene ve Testleri Maliyetleri

150.501.002.Laboratuar Kabul Testleri Maliyetleri

150.501.003.Diğer Değerlendirme Maliyetleri

610 Satıştan İadeler(-)**610.500.Kalite Maliyetleri**

610.500.001.Kabul Edilmeyen ve İade Edilen Mamuller

610.500.002.Geri Gelen Tamir Edilmiş Mamuller

624.Alan Başarı Testi Maliyetleri

624.100.Alan Başarı Testi Maliyetleri

624.200.Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Ayar ve Bakım Maliyeti

624.300.Kalite Denetim Maliyetleri

680.Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları

680.500.Çalışılmayan DİS'leri

680.500.001.Üretim Ekipmanlarının Ayarı ve Bakımı

680.500.002.İstatistiki Süreç Kontrolü

680.500.003.Muayene Giderleri

680.500.004.Test Ekipmanları Bakım ve Sarf Malzemeleri Gideri

680.500.005.Önleme Maliyetleri

680.500.006.Malzeme Hatalarından Kaynaklanan Başarısızlıklar

680.500.007.Yerine Koyma, Yeniden Üretme ve Tamir

730.Genel Üretim Giderleri**730.500.Önleme Maliyetleri**

730.500.001.Süreç Kontrol Maliyetleri

730.500.002.Mühendislik Hizmetleri Maliyetleri

730.500.003. İşlem Kontrol Çalışmaları Maliyetleri

730.500.004.Kalite Raporları Maliyetleri

730.500.005.Önleyici Bakım Maliyetleri

730.500.006.Kalite Denetimi Maliyetleri

730.500.007.Kalite Eğitim Giderleri

730.500.008.Diğer Önleme Maliyetleri

730.501.Değerlendirme Maliyetleri

730.501.001.Üretim Öncesi Doğrulama Maliyetleri

730.501.002.Laboratuvar Kabul Testleri Maliyetleri

730.501.003.Kalite Ölçüm ve Test Maliyeti

730.501.004.Kalite Kontrol Maliyeti

730.501.005.Muayene ve Test Maliyetleri

730.501.006.Kontrol İşçiliği Maliyeti

730.501.007.Diğer Değerlendirme Maliyetleri

730.502.İç Başarısızlık Maliyetleri

730.502.001.Kontrol Edilemeyen Malzeme Kaybı

730.502.002.Yeniden İşleme, Muayene ve Test Maliyeti

730.502.003.Kalite Uygunsuzluğundan Doğan Kazanç Kaybı

730.502.004.Zaman Kayıpları

750.Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

750.500.Kalite Maliyetleri

750.500.001.Kalite İyileştirme Projeleri

750.500.002.Kalite Ölçüm ve Test Ekipmanlarının Tasarım ve Geliştirilmesi Maliyeti

760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

760.500.Önleme Maliyetleri

760.500.001.Pazarlama Araştırması Maliyeti

760.500.002.Ürün Siparişlerinin Planlaması Maliyeti

760.500.003.Kalite Eğitim Giderleri

760.500.004.Diğer Önleme Maliyetleri

760.501.Değerlendirme Maliyetleri

760.501.001.Tüketici Testleri Maliyeti

760.501.002.Diğer Değerlendirme Maliyetleri

760.502.İç Başarısızlık Maliyetleri

760.502.001.Satış Sırasında Oluşan Ürün Kayıp Maliyeti

760.502.002.Diğer İç Başarısızlık Maliyeti

760.503.Dış Başarısızlık Maliyetleri

760.503.002.Müşteri İle Temas Sağlama Maliyetleri

760.503.003.Sözleşme Hata Maliyetleri

760.503.004.Kalite Denetim Maliyetleri

760.503.005.Mamul Servis Hizmetleri

760.503.006.Garanti Maliyetleri

760.503.007.Taahhüt Giderleri

760.503.008.Diğer Dış Başarısızlık Maliyetleri

770.Genel Yönetim Giderleri**770.500.Önleme Maliyetleri**

770.500.001.Kalite Planlaması ve Kalite Mühendisliği Giderleri

770.500.002.Kalite Eğitim ve Bilgi Sistemi Maliyeti

770.500.003.Tedarikçi Kalite Planlaması Maliyeti

770.500.004.Diğer Önleme Maliyetleri

770.501.Değerlendirme Maliyetleri

770.501.001.Özel Testlerin Maliyeti

770.501.002.Diğer Değerlendirme Maliyetleri

770.502.İç Başarısızlık Maliyetleri

770.502.001. Taşeron Hataları

770.502.002. Diğer İç Başarısızlık Maliyetleri

770.503.Dış Başarısızlık Maliyetleri

770.503.001.Garanti Maliyetleri

770.503.002.Diğer Dış Başarısızlık Maliyetleri

2.8.3.Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek Uygulama

SUDE Bakliyat ve Kuru Gıda Üretim A.Ş.'nin satın aldığı ilk madde ve malzemelerden 1.000.000. TL maliyet bedelli kısmı, uygun olmayan stoklama ortamından dolayı değer kaybetmiştir. Takdir edilen yeni değer 200.000 TL'dir. Daha sonra bu maddeler 250.000 TL'ye 1 ay vadeli olarak alıcı Murat Akgenç'e satılmıştır. İşletme yöneticileri ilk madde ve malzemenin değer kaybını stoklama da yetersiz kalite'den dolayı bir kalite maliyeti olarak saymaktadırlar. Söz konusu işleme ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar	1.000.000	
150.100 İlk Madde ve Malzeme Stokları		1.000.000
654.100 Değerini Kaybetmiş Mallara Ait Karşılık Gideri	800.000	
158.100 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları		800.000
120.100 Murat Akgenç	250.000	
600.100 Yurtiçi Satışlar		250.000
623.100 Diğer Satışların Maliyeti	250.000	
158.100 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	800.000	
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar		1.000.000
644.100 Konusu Kalmayan Karşılıklar		50.000
730.502.001 Kontrol Edilemeyen Malzeme Kaybı	750.000	
644.100 Konusu Kalmayan Karşılıklar	50.000	
654.100 Değerini Kaybetmiş Mallara Ait Karşılık Gideri		800.000
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar	1.000.000	
150.100 İlk Madde ve Malzeme Stokları		1.000.000

B üretim bölümünde makine arızası yüzünden belirli bir üretimi yapmak için 100 m² yerine m² fiyatı 5.000 TL 'den 120 m²'lik direkt ilk madde ve malzeme kullanılmıştır. Bunun sebebinin makine tamir-bakım hizmetlerindeki yetersizlik olduğu belirlenmiştir. Buna göre söz konusu işlemlere ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur.

710.100 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	600.000	
150.100 İlk Madde ve Malzeme Stokları		600.000
151.100 Yarı Mamul Üretim	600.000	
711.100 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Yan.Hs.		600.000
730.502.001 Kontrol Edilemeyen Malzeme Kaybı	100.000	
710.100 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri		100.000
711.100 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Yan.Hs.	100.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		100.000

Safha Maliyetlemesini uygulayan bu işletme, B üretim bölümündeki olağandışı miktar kaybını işçilik kalite sorunu ile ilişkilendirerek kalite maliyeti olarak muhasebeleştirmek istemektedir. Söz konusu üretim bölümünde 2.000 birim ürün için 5.157.600 TL'lik miktar kaybı oluşmuştur.

730.502.003 Kalite Uyumsuzluğundan Doğan Kayıp	5.176.600	
151.100 Yarı Mamul Üretim		5.176.600
689.100 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	5.176.600	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		5.176.600

Buradaki 2.000 birim bozuk mamul niteliğinde ise ve iskarta emsal bedeli 750.000 TL olarak C üretim yeri için belirlenmiş olup aşağıdaki kayıtlar yapılabilir:

730.502.003 Kalite Uyumsuzluğundan Doğan Kayıp	4.407.600	
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar	750.000	
151.100 Yarı Mamul Üretim		5.176.600
689.100 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	4.407.600	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		4.407.600

Safha maliyetini uygulayan bu işletmede 500 birimlik bir mamul kümesi için düzeltme işlemi yapılmıştır. Düzeltme işlemleri Genel Üretim Giderleri kapsamında ele alınmakta olup, sarf edilen saat 100 ms ve düzeltmenin yapıldığı üretim bölümünde tahmini yüklenme oranı 2.500 TL/ms'dir. Ayrıca, düzeltme sırasında 350.000 TL tutarında direkt ilk madde ve malzeme kullanılmıştır. Düzeltme maliyetlerinin 710 ve 730 numaralı üretim

maliyetlerine işlendiği anlaşılmıştır. Bu bilgiler ışığında kalite maliyetleri ile ilgili işlemleri şöyle muhasebeleştiririz.

730.502.002 Yeniden İşleme, Muayene ve Test Maliyeti	600.000	
710.100.Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti		350.000
731.050. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs.		250.000
710.100.Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	350.000	
731.050. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs.	250.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		600.000

Satış fiyatı 1.500.000 TL ve maliyeti 1.100.000 TL olan bir mamul, bozuk olduğu için müşteriden geri alınmış, aynı fiyatla yeni bir mamul verilmiştir. Yeni mamulün üretim maliyeti ise 1.200.000 TL'dir. Bozuk mamulün hurda değeri 200.000 TL olarak belirlenmiş ve bu fiyata peşin olarak satılmıştır. Söz konusu işlemlere ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur.

152.100 Mamuller	1.100.000	
620.100 Satılan Mamul Maliyeti		1.100.000
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar	1.100.000	
152.100 Mamuller		1.100.000
620.100 Satılan Mamul Maliyeti	1.200.000	
152.100 Mamuller		1.200.000
654.100 Değerini Kaybetmiş Mallara Ait Karşılık Gideri	900.000	
158.100 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları		900.000
100.100 TL Kasası	200.000	
600.100 Yurtiçi Satışlar		200.000
623.100 Diğer Satışların Maliyeti	200.000	
158.100 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	900.000	
157.100 Değerini Kaybetmiş Diğer Stoklar		1.100.000
760.503.006 Garanti Maliyetleri	900.000	
654.100 Değerini Kaybetmiş Mallara Ait Karşılık Gideri		900.000
659.100 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	900.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		900.000

İşletmede kalite kontrol işlemlerinin veya bölümünün maliyetleri esas itibarıyla kalite değerlendirme maliyetleridir. Bunlar, çoğu defa genel üretim giderlerine kaydedilmiş maliyetlerdir. İşletmenin dönem içinde Genel Üretim Giderlerine ait Çeşitli Giderler Grubuna kaybedilmiş ve C üretim yerinde 1.900.000.TL'lık giderlerinin olduğu tespit edilmiştir. O halde kalite maliyetlerini bu gider grubundan ayırarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebiliriz.

730.501.004 Kalite Kontrol Maliyeti	1.900.000	
730.450 Çeşitli Giderler		1.900.000
659.100 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	1.900.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		1.900.000

Garanti süresi içinde satılan mamulün kusurlu motoru müşterinin iş yerinde değiştirilmiştir. Bunun için motor maliyeti için 60.000 TL, montaj işlemi için 15.000 TL ve satış departmanınca da 10.000 TL'lık maliyete katlanılmıştır. Söz konusu işlemlere ait kalite maliyetlerinin ilgili hesaplardan ayrıştırarak gerekli muhasebe kayıtlarını yapalım.

760.503.006 Garanti Maliyetleri	85.000	
152.100 Mamuller		60.000
730.200 Bakım Onarım Giderleri		15.000
760.450 Çeşitli Giderler		10.000
760.100 Satışları Artırma ve Tutundurma Giderleri	85.000	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		85.000

Mart ayı içinde fabrika elemanlarına 2.000.TL'ye "üretimde kalite" ve pazarlama personeline 1.350. TL'ye "müşteri ilişkilerinde kalite" konulu eğitim verilmiştir. Bu maliyetler 730 ve 760 numaralı hesaplara fonksiyonel esasa göre kayıtlarıdır. Söz konusu işlemlere ait kalite maliyetlerini aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebiliriz.

760.500.003 Kalite Eğitim Giderleri	1.350	
730.500.007 Kalite Eğitim Giderleri	2.000	
730.300.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		2.000
760.300.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		1.350
730.300.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	2.000	
760.300.Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	1.350	
731.100 Kalite Maliyetleri Yansıtma Hesabı		3.350

Yukarıda bahsedilen kalite maliyetlerine ait büyük defter hesabına yardımcı olmak üzere Kalite Maliyetleri Kontrol Kartı düzenlemek maliyetleri toplu olarak görme ve kıyaslama açısından önem arz etmektedir. Aynı zamanda, kalite kontrol kartındaki maliyet yerleri kalite maliyetleri ile ilgili sorumluluk merkezleri olarak düşünülebilir. Bu maliyetler için bütçelenmiş tutarlar belirleneceği için sapmalar, kalite maliyetleri performans değerlendirmesinde kontrol aracı olarak kullanılabilir. Yukarıda verilen işlemleri dikkate alarak kalite maliyet kartını aşağıdaki gibi düzenleyebiliriz.

KALİTE MALİYETLERİ		KONTROL KARTI		
	MALİYET	YERLERİ		
KALİTE MALİYETLERİ	A	B	C	TOPLAM
1.Önleme Maliyetleri				
i.Üretim Yeri Personel Eğitimi	2.000			2.000
ii.Satış Personeli Eğitimi		1.350		1.350
TOPLAM	2.000	1.350		3.350
2.Değerlendirme Maliyetleri				
i.Kalite Kontrol Maliyeti			1.900.000	1.900.000
TOPLAM			1.900.000	1.900.000
3.İç Başarısızlık Maliyetleri				
i.İlk Madde Değer Kaybı			750.000	750.000
ii.İlk Madde Kullanım Kaybı		100.000		100.000
iii.Kalite Uygunsuzluk Kaybı	5.157.600			5.157.600
iv.Yeniden İşleme Maliyeti		600.000		600.000
TOPLAM	5.157.600	700.000	750.000	6.607.600
4.Dış Başarısızlık Maliyetleri				
i.Mamul Garanti Maliyeti	900.000			900.000
ii.Parça Değişirme Maliyeti			85.000	85.000
TOPLAM	900.000		85.000	985.000
GENEL TOPLAM	6.059.600	701.350	2.735.000	9.495.950

3.SONUÇ

Kalite maliyet sistemi, işletmenin bir bütün olarak yönetilmesinde mükemmel bir araç olup, bu sistemdeki faaliyetlere ilişkin hataların maliyetlerinin ölçülmesinde ve işletme performansının değerlendirilmesinde gerekli potansiyele sahip toplam kalite yönetimi faaliyetlerinin bir unsurudur. Kalite maliyetleri bilgisi, işletme yöneticisinin kalite iyileştirme konusuna yapılan yatırımın gerekçesini haklı kılmasına ve yapılan çalışmaların etkinliğini izlemesine katkıda bulunmaktadır. Böylece,

kalitesizlikten doğan maliyetlerin kontrolü üretkenliğe yansıtacağından kalite sistemlerine yönelik her çabanın, gelecek için çok verimli bir yatırım olduğu kanısına varılabilir.

Mevcut muhasebe sistemlerinin hiç biri, kalite maliyetlerine ait bileşenlerin muhasebe kayıtlarını açıkça tanımlamamıştır. İşletmeler tarafından kalite yönetiminin yönetim felsefesi olarak uygulanmaya başlanmasından sonra kalite maliyetlerinin ayrıca muhasebe sistemi içerisinde izlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Böylece kalite maliyetlerini, muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramının gereği olarak muhasebe sistemine aktarmak gerekir.

Kalite maliyetlerini sadece kalite departmanı ile ilgili algılamak yanlış değerlendirmelere neden olacağından, kalite maliyetlerini işletmenin bütün fonksiyonlarına indirgenirse üretimde kaliteden söz edilecektir. Böylece, kalite maliyetleri tanımlanıp işletmede fonksiyonlarına göre sınıflandırdıktan sonra kalite maliyetlerinin raporlanması ve analiz edilmesi gerekmektedir. Bu analizde gider çeşitlerinin mantıklı bir sınıflandırılması yapılırsa, yönetime bilgi sağlayacak ilgili raporların algılanması daha kolay olacaktır. Kalite maliyetlerinin bu şekilde gider türleri ve gider yerleri ile olan ilişkisine göre analiz ve raporlanması kalite maliyetlerinin maliyet sistemi içinde organizasyonu aksatmadan yerleştirilmesine olanak sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan., (2000), Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları, Ankara.
- AKGÜN, Melek., (2005), **“Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu”**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 15, Mayıs 2005.
- AKKURT, Mustafa., (2002), Kalite Kontrol Excel Destekli, İstanbul: Birsen Yayınevi.
- ALBRIGHT, T., (1992), The Measurement of Quality Costs : An Alternative Paradigm, Accounting Horizons, Cilt:12, Sayı:2, Haziran-1992.
- ATKINSON, Anthony A., KAPLAN, Robert S. Ve YOUNG, S.Mark., (2004), Management Accounting, Fourth Edition, Newjersey: Pearson Prentice Hall.
- BAYIRLI, Rıdvan., (2001), **“Kalite Maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İçerisine Dahil Edilmesi Sorunu”**, MÖDAV Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, Haziran 2001.

BOZKURT, Rıdvan., (2003), Kalite Maliyetleri, 2.Basım, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 641.

CİVELEK, Muzaffer., (2002), Maliyet Muhasebesi Sorunlar-Sorular-Cevaplar, 3.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

ÇANKAYA, Fikret., (1999), Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Açısından Değerlemesi ve Türkiye'deki Kalite Maliyet Uygulamaları, Trabzon: KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi.

DALE, B.G. ve PLUNKETT, J.J., (1989), Quality Costing, London: Chapman & Hall.

DIALLO, Alahassane ve KHAN, Zafar U. ve VAIL, Curtis F., (1995), Environment Management Accounting, Ağustos-1995.

ERSEN, H., (1996), Toplam Kalite ve İnsan Kaynakları Yönetimi İlişkisi, İstanbul.

FARGER, N. ve MORSE, D., (1998), Quality Costs:Planning The Trade Between Prevention and Appraisal Activities, Journal of Cost management,Cilt.12,sayı 1,Ocak-Şubat 1998.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem., (2000), Maliyet Muhasebesi, 3.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

GRYNA, Frank M., CHUA, Richard C.H., ve DEFEO, Joseph A., (2007), Juran's Quality Planning and Analysis: For Enterprise Quality, Fifth Edition, Boston: McGraw-Hill International Edition.

HAFTACI, Vasfi., (2009), Maliyet Muhasebesi, İzmit: Umuttepe Yayınları.

HAGAN, John T., (1986), **"Quality Costs ,Quality Management Handbook"**, Editors:Loren Walsh, Ralph Wurster, Raymond S. Kumber, Hithcock Publishing Co. Illinois.

KARCIOĞLU, Reşat. (2001), **"Toplam Kalite Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması"**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 3, Ocak 2001.

KEE, Robert and SCHMIDT., (2000), **"A Comparative Analysis of Utilizing Activity-Based Costing and The Theory of Constraints for Making Product-Mix Decisions"**, International Journal of Production Economics, Volume: 63, Issue: 1, 5 January 2000.

KIRLIOĞLU, Hilmi., (1998), Kalite Maliyetleri Muhasebesi, Sakarya: Değişim Yayınları.

KOLARIK, J., (1995), William, Creating Quality, Concepts, Systems, Strategies and Tools, Mc Graw –Hill.

LONCHER, R. ve MATOR, J., (1991), Designing For Quality, Chapman-Hall.

MCWATTERS, Cheryl S., MORSE, Dale C. Ve ZIMMERMAN, Jerold L. , (2001), Management Accounting: Analysis and İnterpretation, Second Edition, Boston: McGraw-Hill İrwin.

MEIGS, Robert I., WILLIAMS, Jan R., HAKA, Susan F. ve BETTNER, Mark S. , (1999), Accounting The Basis For Business Decisions, Eleventh Edition, Boston: Irwin McGraw-Hill.

Milli Prodüktivite Merkezi., (1991), **“Sanayide Kalite ve Verimlilik”**, İzmir: Verimlilik Konseyi, 18 Haziran 1991.

MORSE, Wayne J., DAVIS, James R. Ve HARTGRAVES, Al L., (1990), Management Accounting, Third Edition, New York: Addison-Wesley Publishing Company.

ORHAN, M. Suphi ve DURSUN, Adem., (2006), **“Kalite Maliyetleri Açısından Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Değerlendirilmesi: Erzurum Örneği”**, , Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2006.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet., (2001), **“Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemindeki Yeri ve Yönetmelere Etkileri”**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 4, Mayıs 2001.

ÖZENCİ, B.Tayfun ve CUNBUL, Ö.Lütfi., (1998), Kalite Ekonomisi, İstanbul: Kalder Yayınları No: 2.

ÖZENCİ, Tayfun., (1993), **“Kalite Ekonomisinin Karar Almadaki Rolü”**, Önce Kalite Dergisi, Kalder Yayını, Yıl: 1, Sayı: 4, Temmuz 1993.

SEVİM, Adnan.,(1999), Toplam Kalite Yönetiminde Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyet Sisteminin Kurulması ve Bir Uygulama, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1102.

SHANK, John K. ve GOVINDARAJAN, Vijay.,(1994), **“Measuring The Cost Of Quality :A Strategic Cost Management Perspective”**, Journal of Cost Management, Cilt: 8,Sayı: 2.

SHANK, John K. ve GOVINDARAJAN, Vijay.,(1993), Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage, New York: The Free Press.

SHIM, Jae and SIEGEL, Joel G. , (1999), Theory and Problems of Managerial Accounting, Second Edition, New York: McGraw-Hill Companies.

ŞİMŞEK, Muhittin. ,(1998), Kalite Yönetimi, 2.Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayını No: 584.

ŞAKRAK, Münir., (1997), Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, İstanbul: Yasa Yayınları.

ŞAKRAK, Münir., (1997), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planına Uygun Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi (Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Uygulama) , İstanbul: Yasa Yayınları No: 079.

TAN, Serdar ve PEŞKİRCİOĞLU, Nurettin., (1985), Kalitesizliğin Maliyeti, Ankara: MPM Yayınları No: 316.

YOUDE, R. K., (1992), **“Cost of Quality Reporting: How We See It”**, Management Accounting, Ocak-1992.

YÜKÇÜ, Süleyman ve DOĞANÖZ, Leyla., (1994), **“Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi İçindeki Yeri ”**, Standart Dergisi, Kasım 1994.

YÜKÇÜ, Süleyman., (1999), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi(Kalite Muhasebesi), İzmir: Anadolu Matbaacılık.

WOODS, Michael D., (1994), Total Quality Accounting, New York: John Wiley& Sons, Inc.

FAALİYET DEVİR HIZI RASYOLARININ HESAPLANMASINDA ÖZELLİKLI DURUMLAR VE UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR

Mehmet BEYCAN*

ÖZET

Oran (Rasyo) analizi, işletmelerde finansal performansın ölçümünde kullanılan yaygın ve önemli bir tekniktir. Faaliyet Devir Hızı oranları, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ölçmeye yarayan pratik birer tahlil aracı olarak rasyo analizinde önemli yere sahiptir. Bu rasyoların hesaplanmalarında dikkat edilmesi gereken bazı noktalar mevcuttur. Bu çalışmada söz konusu rasyoların ne anlama geldiklerinden kısaca bahsedilmiş, ayrıca devir hızı rasyolarının hesaplanmasında özellik arzeden hususlar vurgulanmıştır. Yapılan anket çalışmasıyla Türkiye’de uygulamacıların bu rasyoları kullanımları hakkında bilgi sahibi olmak amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Rasyo Analizi, Faaliyet Devir Hızı Rasyoları

Jel Kodları: M40, M41

ABSTRACT

Ratio analysis is a common and important technique for evaluating financial performance of businesses. Turnover ratios have significant place among ratio analysis for evaluating efficiency of business operations. There are some points to be considered for evaluating these ratios. In this study the meanings of foregoing ratios are briefly explained, also the important points for calculating the turnover ratios are emphasized. It is aimed to have knowledge about the usage of these ratios in Turkey by practitioners, by conducting questionnaire.

Keywords: Ratio Analysis, Turnover Ratios

Jel Classifications: M40, M41

* Mali Analist, T. Vakıflar Bankası T.A.O., Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme A.B.D. Doktora Programı Öğrencisi, mehmetbeycan@gmail.com

1. Giriş

İşletmelerin ticari alacak, borç ve stoklarını etkin bir şekilde yönetip yönetemedikleri konusu gerek mali yapı gerekse likidite analizinde önemli bulunmaktadır. Bu husus özellikle işletmenin nakit akışını ölçme veya planlama aşamasında daha da ön plana çıkmaktadır. Genel olarak rasyo analizinden elde edilen verilerle işletmenin söz konusu kalemlerdeki etkinliğini ölçmek mümkündür. Bilindiği üzere bir işletmenin faaliyet ya da bir diğer ifadeyle çalışma durumunu ölçen göstergeler mevcut olup, bunlar literatürde devir hızı rasyoları olarak adlandırılmaktadır. Ancak yapılan bazı çalışmalarda bu rasyoların pay ve paydalarının net bir şekilde ortaya koyulmadığı gözlenmiştir. Burada özellikle mali tabloları analiz ederek kredibilitiyi ölçmeye çalışan analistlerin ve ayrıca işletmelerinde birer yönetim aracı olarak faaliyet devir hızı rasyolarından yararlanan finans uzmanları/yöneticilerinin bakış açılarını genişletmek önem arz etmektedir.

Kredi piyasalarında artan rekabet derecelendirme (rating) ve skorlama (scoring) gibi yöntemlerin önemini artırmaya devam etmektedir. Ancak derecelendirme sürecinde yapılan detaylı analizlerde nispeten tespiti mümkün olan bazı hesaplama hatalarının, özellikle mali tablo kalemlerini birer veri seti olarak kabul edip, önceden oluşturulan bilgisayar destekli programlara yüklenerek skor sonucu alma sürecinde gözden kaçması kaçınılmazdır. Dolayısıyla çeşitli sektör raporları ve buralarda yer alan analist yorumlarında rastlanılan eksiklikler çalışmamızın konusunu oluşturmuştur. Faaliyet devir hızı rasyolarının kullanımında yapılan hesaplama hataları, bir anket çalışmasıyla ortaya koyulmuş ve söz konusu rasyoların kullanımında dikkat edilmesi gereken ayrıntılar çalışmamızda vurgulanmıştır.

Ülkemizde en yaygın kullanıma sahip olan muhasebe sistemi, vergi kanunlarının da benimsediği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında oluşturulan sistemdir. Çalışmamızın genel hatları ve örnekler söz konusu tebliğler çerçevesinde oluşan tek düzen hesap planına uygun olarak sunulmuştur. Dolayısıyla uluslararası ve bazı ulusal standartlara göre çözümü bulunmuş olan, hatta sorun yaşanmayan bazı konulara aşağıda yer verilmesinin nedeni geniş bir kullanıcı kitlesine hitap eden Tek Düzen Hesap Planı'na göre yapılan rasyo analizlerinde dikkat edilmesi gereken noktaları vurgulamaktır.

Faaliyet devir hızı rasyolarının taşıdıkları anlamlar üzerinde çok fazla durulmayan çalışmamızda amacımız faaliyet devir hızı rasyolarının hesaplanmasında özellikli durumlardan bahsetmek ve yaptığımız anket çalışmasıyla uygulamacıların temel yaklaşımları hakkında bilgi vermektir.

2. Faaliyet Devir Hızı Rasyoları

Bir işletmenin temel fonksiyonları; tedarik, üretim, pazarlama, finansman ve yönetim olarak sıralanabilir(Müftüoğlu, 2005:443). Söz konusu fonksiyonlardan tedarik, üretim ve pazarlamanın etkinliği mali analiz açısından değerlendirildiğinde alacak, stok ve borçların yönetim kalitesiyle ölçülebilir. İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan bu unsurların mali açıdan yönetim kaliteleri ise bazı rasyolar yardımıyla görülebilmektedir.

Faaliyet devir hızları dönemselsel bir tablo olan gelir tablosu ile durum tablosu olan ve belli bir andaki varlık ve kaynakları gösteren bilançonun karşılaştırılması sorunlar yaratıp, bazı yanlışlıklara ve hatalı yorumlara yol açabilir(Akgüç, 2006:421). Aşağıda başta alacak, stok ve borç devir hızı olmak üzere çeşitli faaliyet devir rasyolarının ne anlama geldikleri ve hesaplanmaları sürecinde dikkat edilmesi gereken hususlar anlatılmaktadır.

2.1. Alacak Devir Hızı Rasyosu

Ticari alacakların belirli bir dönemde ortalama tahsilat süresini hesaplamaya yarayan alacak devir hızı rasyosu (ADH);

Kredili Net Satışlar/Ortalama Ticari Alacaklar (Formül 1)

formülüyle hesaplanmaktadır. Alacakların ortalama tahsilat süresi (AOTS) ise;

$360 \text{ gün} / (\text{Formül 1})$ yoluyla bulunur. "Formül 1"de payda, incelenen dönem sonundaki ticari alacak toplamı ile dönem başı ticari alacak toplamının aritmetik ortalamasıyla elde edilir. AOTS, işletmenin satış politikasına ilişkin ipuçları vermekle birlikte alacak tahsil sorununun var olup olmadığına da ışık tutmaktadır.

Ticari alacakların oluşumuna neden olan satışların vadeli yapılmış olması gerektiğinden formülün payında kredili net satışları almak doğruya en yakın sonucu verecektir. Ancak işletme içi analizlerde temini nispeten mümkün olan vadeli satış tutarına kredi analizi yapan finans kuruluşlarının ulaşması pek mümkün olamamaktadır. Diğer yandan, sektörden sektöre farklılık göstermekle birlikte piyasalarda gözlenen ağırlıklı satış yönteminin gerek bir senede bağlı gerekse açık hesap şeklinde ve senetsiz biçimde kredili olduğu göz önüne alındığında formülün payında doğrudan net satış gelirini kullanmak da çok yanlış bir uygulama olmayacaktır. Fakat peşin satışların payının önem taşıdığı işletmelerde net satışların toplamından yola çıkılarak hesaplanan AOTS anlamsız olabilir. Bu durumda işletmenin satışlarının yüzde kaçının peşin olarak yapıldığı yaklaşık olarak biliniyorsa

net satışların toplamının kullanılarak bulunan AOTS'nin vadeli satışların toplam satışlar içindeki oranına bölünmesiyle gerçek AOTS'ye daha yakın bir süre hesaplanabilecektir.

Bununla birlikte uygulamada ve literatürde formülün paydasında incelenen dönem sonu itibariyle oluşan ticari alacak toplamının alındığı görülmektedir. Burada net satış geliri belirli bir süreçte ulaşılan kümülatif rakamı (akım değişken) temsil ederken dönem sonu ticari alacak tutarı (stok değişken) belirli bir gün sonundaki rakamı temsil etmektedir. Dolayısıyla tesadüfi olarak incelenen dönemin sonu olan günden bir gün önce yapılan bir tahsilat ya da müşteri tarafından bir gün sonrasına ertelenen ödeme rasyonun hesaplanmasında yanlış sonuçlar doğurabilecektir. Bunun yanı sıra dönem başından analiz yapılan döneme kadar geçen sürede satış uygulamalarındaki gidilebilecek bir değişiklik de analisti yanlış sonuçlara götürebilecektir. Önceki dönemde piyasa koşulları gereği uzun vadeli ve riskli satış yapmayıp net satış gelirinin düşük olmasını göze alan işletmede sonraki dönemde koşulların değişmesi sonucunda ya da alınan yüksek montanlı bir iş kapsamında net satış geliri ve alacak toplamında yüksek oranlı yaşanacak bir artış ortalama ticari alacağın gerçek durumdan çok farklı çıkmasına neden olabilecektir.

İşletme mevsimlik hareketlerin etkisi altında ise ticari alacakların hesap dönemi içerisinde büyük dalgalanmalar göstermesi doğaldır. Bu nedenle bu türdeki işletmelerde ADH'nın daha ince hesaplama yöntemlerinin uygulanması yoluyla bulunacak ortalama ticari alacak tutarına (örneğin ay sonlarında oluşan ticari alacakların toplamının onikiye bölünmesi gibi) oranlanması daha doğrudur. (Akgüç, 2006:432-433) Ayrıca işletmede uzun vadeli ticari alacaklar da varsa ADH oranının paydasına dahil edilmelidir. Aksi takdirde 12 aydan daha uzun vadeli satış yapan işletmelerde ADH yanlış hesaplanmış olacaktır. (Akgüç, 1991:127)

ADH hesaplanırken dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta da; yabancı para cinsinden alacaklardaki değerlendirme farklarıdır. Özellikle yabancı para cinsinden satışların yoğun olduğu işletmelerde kur farklarının da analizde dikkat edilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Kur hareketlerinin çok yoğun yaşandığı ülkelerde satışın yapıldığı tarihte bilanço tarihi arasındaki kur farkı; özellikle dönerselliğin hakim olduğu bir sektörde faaliyet gösteren işletmeler için net satış geliri ve ticari alacak seviyesi hakkında yanıltıcı sonuçlar doğuracaktır. Örneğin satışın yapıldığı tarihte (veya dönemde) USD kuru 1,50 TL düzeyinde iken analizin yapıldığı 31.12.20xx tarihinde 1,25 TL veya 1,75 TL gibi noktalarda olması kur değerlemesi sonucunda ADH'nin nispeten daha düşük veya daha yüksek

hesaplanmasına neden olacaktır. Bu durumda temin edilebiliyorsa ticari alacaklardan doğan kambiyo kar veya zararlarının analiz sürecinde dikkate alınmasında yarar bulunmaktadır.

Ticari alacakların hesaplanmasında Katma Değer Vergisi (KDV) tutarlarına da dikkat çekmek gerekmektedir. ADH formülünün paydasındaki ticari alacak tutarı bünyesinde KDV oranını barındırabilmektedir. Bazı işletmeler veya sektörlerde KDV tutarının peşin alındığı kalan bakiyenin senetli veya senetsiz olarak alacaklara kaydedildiği bilinmekle birlikte bunun çok yaygın bir uygulama olmadığı düşünülmektedir. Dolayısıyla formülün payındaki net satış rakamları KDV'siz tutarları temsil ettiği için ADH oranı olması gerekenden daha düşük ve AOTS de daha uzun bir süreyi gösterecektir. Bu nedenle satışını yaptığı ürünlerde farklı KDV oranlarının söz konusu olmadığı işletmelerde, KDV tutarının alacaklardan düşülmesi yoluyla ADH hesaplanması daha doğru sonuçlar verecektir. Farklı KDV oranlarına sahip ürünlerin satışı yapılıyorsa, ağırlıklı satışı yapılan ürün grubu da dikkate alınarak, ortalama KDV tutarı hesaplanıp ticari alacak toplamından çıkarılabilir. Ya da KDV tutarı net satış gelirine eklenerek pay ve payda aynı değeri temsil eden bir yapıya kavuşturulabilir.

Buraya kadar ADH'nin hesaplanmasında pay ve paydada yer alan unsurların detayına inmeden sadece hesaplama sürecinde dikkat edilmesi gereken durumlara değindik. Ancak ticari alacakların devir hızının hesabında, ticari alacak toplamı içerisinde hangi unsurların alınması gerektiğine dikkat etmek gerekir. Ticari alacakların net toplamından hareket edilirse sonuç yanıltıcı olabilir. Bu nedenle toplama şüpheli ticari alacaklar karşılığı, alacak senetleri reeskontu, verilen depozito ve teminatlar dahil edilmemelidir. Ticari alacakların içerisinde satışlarla ilgili olan hesapların brüt tutarları alınmalıdır(Akdoğan ve Tenker, 2001:629). Bu bölümde verilen bilgi ve örnekler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun olarak verilmiştir. Bilindiği üzere, 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bu Tebliğ ekinde yer alan Muhasebe Usul ve Esasları 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmak üzere, 26.12.1992 tarih ve Mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre bilanço gününde, senetli alacakların tasarruf değeri ile değerlendirilmesini sağlamak üzere alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılan "122 ve 222 nolu Alacak Senetleri Reeskontu" hesapları aktif düzenleyen pasif karakterli hesaplar olup bilanço tarihinde

ticari alacak toplamını azaltmaktadır. Bilanço tarihini izleyen gün, dönemsellik kavramı gereği kapatılması uygun olan bu hesaplar ADH'nin hesaplanmasında ticari alacaklarda değerlendirilmemelidir. Çünkü net satış geliri satış işleminin yapıldığı tutar üzerinden gelir tablosuna yansırken ticari alacağın da mukayyet değer üzerinden analize dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca işletmelerin müşterilerine fiyatlama yaparken vade farklarını da hesaba kattıklarından senetli alacakların tasarruf değeriyle değil mukayyet değeriyle hesaba katılması daha tutarlıdır. Dolayısıyla senetli alacaklar da senetsiz alacaklar gibi herhangi bir reeskont işlemine tabi tutulmadan kullanılmalıdır.

Sonuç olarak cari ve likidite oranları hesaplanırken alacakların tasarruf değeri ile (bilanço gününe indirgenmiş değer) alınması doğru olduğu halde, faaliyet devir hızlarının, hesaplanmasında ilgili bilanço kalemleri kayıtlı değerleri üzerinden incelenmesi analisti daha tutarlı sonuçlara götürecektir(Akgüç, 1991:127-128). Çünkü gelir tablosundaki net satış gelirleri ve maliyetler mukayyet değeri temsil ederken tasarruf değeri ile hesaplanan bilanço kalemleri vade ve kur farklarını bünyesinde barındırmaktadır.

Ayrıca burada unutulmaması gereken bir konu da gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup ciro edilmemiş olan çeklerin izlendiği "101-Alınan Çekler" hesabındaki ticari işlemlerden doğan çek bedellerinin ticari alacaklar hesap grubu içinde izlenmesi gerektiğidir. Çek, görüldüğünde ödenmesi gereken bir ödeme aracı olmasına karşın Ülkemizde üzerindeki keşide tarihinin ileri bir tarihin girilmesiyle vadeli bir senetmiş gibi kullanıldığı uygulama geçerliliğini korumaktadır. Özün önceliği kavramı gereği alınan ticari işlemlere ilişkin çeklerin ticari alacaklar grubunda izlenmesi gerekmektedir.

11 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (31.07.2003 tarih ve 25185 nolu Resmi Gazete) ile tek düzen hesap planına dahil olan "124 ve 224 Nolu Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri" hesapları işletme tarafından finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır. Finansal kiralama sözleşme tutarı ile finansal kiralamayla ilgili kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark "Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri" olarak bu hesaba alacak kaydedilir. Her dönem sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba borç "60- Brüt Satışlar" hesap grubunda ilgili satış geliri hesabına alacak olarak kaydedilir. Ancak, esas faaliyet konusu finansal kiralama olamayan işletmelerce

yapılan finansal kiralama işlemiyle ilgili gerçekleşmiş faiz gelirleri, “64-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” hesap grubunda faiz geliri hesabına alacak olarak kaydedilir.

Finansal kiralama faaliyetine ilişkin tüm bu hususlar dikkate alındığında; ana faaliyet konusu finansal kiralama olmayan işletmelerde ticari alacaklar hesap grubu içindeki leasing alacakları ve buna ilişkin kazanılmamış faiz gelirlerinin ADH’nin hesaplanmasında formülün paydasına dahil edilmemesi gerekmektedir. Çünkü formülün payında yer alan satış gelirleri içinde finansal kiralamaya ilişkin bir gelir söz konusu değildir. Ana faaliyet konusu finansal kiralama olan işletmelerde ise satış gelirleri içinde sadece döneme isabet eden faiz geliri bulunduğundan ticari alacaklar içinde de anapara alacakları çıkarılarak yalnızca faiz alacakları hesaplamaya dahil edilmelidir.

İşletme tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği “126 ve 226 Nolu” hesaplar; karşılıkları satış gelirlerinde yer almadığı için, ya da bir diğer ifadeyle satış gelirleriyle doğrudan ilgili olmadıkları için ADH’nin hesaplanmasında ticari alacaklar içinde yer almamalıdır. Nitekim bu hesaptaki değerler geri alınmak üzere verilmiş olmaları ADH’nin hesaplanmasında ticari alacaklarda yer almamaları için bir diğer önemli sebep olarak görülmektedir.

MSUGT’nde “127-Diğer Ticari Alacaklar” hesabıyla aynı fonksiyonu taşıyan uzun vadeli bir hesap tanımlaması yapılmamış olup, 2 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’e (16.12.1993 tarih ve 21790 nolu Resmi Gazete) göre bahsi geçen hesapta işletmenin ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve diğer ticari alacak hesaplarının kapsamına girmeyen tahsili gecikmiş alacaklar (henüz şüpheli alacak niteliğini kazanmayanlar) ve diğer çeşitli senetsiz ticari alacakların izlenmektedir. Dolayısıyla yukarıda vurguladığımız kur değerlemesi, KDV tutarları ve reeskont işlemlerine (eğer işletme bu hesaptaki senetli alacaklara reeskont uyguluyorsa) ilişkin önemli hususlar dikkate alınarak bu hesabın bakiyesi de ADH’nin hesaplanmasında ticari alacaklara dahil edilebilir.

ADH hesaplanırken ticari alacak toplamının tespitinde önem arzeden bir başka unsur da şüpheli ticari alacaklardır. MSUGT’ne göre “128-Şüpheli Ticari Alacaklar”; ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava

veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsar. Vergi Usulu Kanunu'nun (VUK) 323. Maddesi'nde ise; "dava veya icra safhasında bulunan alacakların yanı sıra yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır" denilmektedir.

Bir işletmenin ADH hesaplanırken, ilgili dönemdeki şüpheli veya değersiz hale gelmiş alacaklarında paydada yer alması gerekir. Aksi halde oranın paydasında yer alan rakam küçüleceğinden, işletmenin alacaklarının paraya dönüşümünün hızlandığı şeklinde bir izlenim oluşabilir. Başka bir deyişle, şüpheli ve değersiz alacakların, ADH hesaplanırken dikkate alınmaması, işletmenin alacaklarının önemli bir bölümünün şüpheli alacak halini alması durumunda bile ADH'nin artışı şeklinde yorumlanabilir. (Ceylan, 2001:52) ADH hesaplanmasında diğer ticari alacak hesaplarında vurgulandığı gibi şüpheli ticari alacaklara ilişkin de kur değerlemesi, KDV tutarları ve reeskont işlemleri dikkate alınmalıdır. Şüpheli ticari alacakları duran varlıklarda temsil eden bir hesap bulunmamasına karşın "Şüpheli Alacaklar Karşılığı"nın 229 hesap koduyla yer aldığı görülmektedir. Muhasebe tekniği olarak «129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı" gibi çalışan bu hesap perakende satış yöntemi kullanarak bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalamasının değerlendirilmesi dönemindeki vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsamaktadır. Teminatlı alacaklarda karşılık, teminatı aşan kısım için ayrılmakta olup, bu hesapta ayrılan karşılıkların da ADH'nin hesaplanmasında kullanılmaması tutarlı sonuçlar almaya yardımcı olacaktır.

Son olarak ADH'nin hesaplanmasında ticari alacakların toplamını etkileyen faktoring işlemlerine değinilecektir. Faktoring işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde işletmelerde çok farklı uygulamalar benimsenmiştir. Faktoring sözleşmesinin kabil'i rücu (geri dönülebilir) ya da gayrıkabil'i rücu (geri dönülemez) olup olmadığına bakılmaksızın faktoring işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik makaleler ve diğer yayınlarda faktoring şirketinden tahsilat yapılır yapılmaz ilgili ticari alacak hesabının alacaklandırılıp bankalar hesabına borç kaydı yapılması önerilmektedir. Uygulamada çok az rastlanılan gayrıkabil'i rücu şeklindeki faktoring işlemlerine uygun olan bu yöntem, yaygın uygulamaya sahip olan kabil'i rücu faktoring işlemlerinde hatalı bulunmaktadır. Bu yöntemde

asil olarak, ilgili ticari alacak (alıcılar, alacak senetleri veya alınan çekler) hesabının alt hesaplarında; müşteriye ait alt hesaptan ya da portföydeki çek veya senetler alt hesabından alacaklandırılarak faktoring şirketine borçlandırma yoluyla devir (XXX Faktoring A.Ş.'den Alacaklar) yapılmalıdır. Bunu takiben mali borçlar grubu içinde ya "309-Diğer Mali Borçlar" hesabına ya da 2 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun olarak "307-Factoring Borçları" adıyla açılacak yeni bir hesapta risk tutarı izlenmelidir. Faktoring şirketine temlik edilen ticari alacak tutarı kadar mali borç hesabına alacak kaydı yapılması ve faktoringe konu olan ticari alacak tutarı üzerinden hesaplanan masraf ve komisyonlardan oluşan maliyetlerin "780-Finansman Giderleri"ne, işletmenin nakden eline geçen bakiyenin ise "102-Bankalar" hesabına borç kaydı yapılarak muhasebeleştirilmesinin en sağlıklı yöntem olduğu düşünülmektedir. Çünkü kabil'i rücu faktoring işlemlerinde ticari alacağa ilişkin risk halen işletme üzerindedir ve bu tür sözleşmelerde faktoring şirketinden alınan hizmet finansman ve tahsilattan oluşmaktadır. Dolayısıyla ticari alacak işletmenin alacağı olup tahsilinde sorun yaşandığında işletme her türlü yükümlülüğe katlanacaktır. Sonuç olarak bir işletmede kabil'i rücu olarak yapılan faktoring işlemlerine ait bilanço tarihli temlik tutarı, işletmenin benimsediği muhasebe yönteminin detayları hakkında bilgi alınmak koşuluyla ticari alacaklara dahil edilmelidir.

2.2. Stok Devir Hızı Rasyosu

Stokların belirli bir dönemde ortalama olarak ne kadar sürede tüketildiğini hesaplamaya yarayan stok devir hızı rasyosu (SDH);

Satışların Maliyeti/Ortalama Stoklar (Formül 2)

formülüyle hesaplanmaktadır. Stokların ortalama tüketilme süresi (SOTS) ise;

360 gün/(Formül 2) yoluyla bulunur. "Formül 2'de payda, incelenen dönem sonundaki stok toplamı ile dönem başı stok toplamının aritmetik ortalamasıyla elde edilir. SOTS, işletmenin stok politikasına ilişkin ipuçları vermekle birlikte üretim ve ticaret işletmelerinde farklılıklar göstermektedir. Çünkü imalat işletmelerinde planlamadan sonra hammadde için verilen siparişle başlayan stok yönetim süreci, üretim aşamasından geçtikten sonra satış ile sonuçlanır. Ticaret işletmelerinde ise siparişin verilip emtianın satışı yapıldığından üretim yönetimi söz konusu olmaz. Üretim işletmelerinin hangi modeli uyguladıkları da kendi içinde ayrı önem taşımaktadır. Üretim sistemlerini, dönüşüm süreçlerinin özellikleri

itibariyle üç temel grupta toplamak mümkündür. Bunlar; Sürekli Üretim Sistemi (SÜS), Kesikli Üretim Sistemi (KÜS) ve Proje Tipi Üretim Sistemi (PÜS)'dir(Üreten, 2002:14). Dolayısıyla siparişe göre, seri, yığın veya proje tipi üretim yapan işletmelerin her birinde stok yönetim politikaları farklı olabilmektedir. SOTS'nin uzun olması işletmenin daha fazla stoklama maliyetine katlandığı anlamını taşımaktadır.

Bazı uygulamalarda SDH rasyosunun payında "Satışların Maliyeti" yerine "Net Satışlar"ın (Formül 3) yer aldığı görülmektedir. Ancak net satışlar satış fiyatı üzerinden, ortalama stoklar maliyet fiyatı üzerinden hesaplandığından sonuç gerçeği yansıtmaz(Usta, 2005:90). Dolayısıyla payın ve paydanın aynı değer ölçüleri ile kullanılması gerekmektedir. Eğer "Formül 2"nin payında net satışlar kullanılacaksa stokların da bilanço tarihi itibariyle satış fiyatları üzerinden hesaplanması gerekmektedir. VUK'un emtia ve mamullerin değerlendirilmesi hakkındaki 274. ve 275. maddelerine göre; maliyet bedeliyle değerlendirme esastır. Ancak emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Emsal bedelinin, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlandığı 267. maddeye göre yapılan değerlendirme sonucunda ulaşılan stok değeri SDH rasyosunun payında net satışların kullanılması durumunda paydada yer alabilir. Bu durumda işletmenin mali tablolarında stoklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılığı dikkate alınmalıdır.

MSUGT'ne göre "158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabında; yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıklar izlenmektedir. Aktifi düzenleyici, pasif karakterli bir hesaptır.

Stokların değer düşüşleri mali tablolara yansıtılırken değer artışlarının stoklara ilave edilmemesi "Formül 3"ten sağlıklı sonuçlar alınmasını engellemektedir. Buna karşın analist tarafından stoklar üzerinde yapılacak bazı işlemlerle "Formül 3" nispeten tutarlı bir yapıya kavuşturulabilecektir. Bu konudaki en uygulanabilir yöntem ise; stokların ilgili döneme ait brüt

kar marjına 1 ilave edilerek çarpılması yoluyla yapılan düzeltmedir. Daha basit bir düzeltme işlemi ise “Formül 2” yardımıyla hesaplanan SDH’nin “1+Brüt Kar Marjı”na bölünmesidir. (Akgüç, 1998:50)

Tüm bu hususlar dikkate alındığında gerek hesaplama kolaylığı ve gerekse değerlemede emsal bedeli uygulamasının belirli şartlar taşıması nedeniyle her dönem uygulanamayacağı ve yatay analizde tutarlı olmayan sonuçlar doğurabilmesi nedeniyle “Formül 2”nin en sağlıklı yöntem olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle SDH hesaplanırken “158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabının eksiltici etkisini bünyesinde barındıran stokların net tutarı değil karşılık öncesi brüt tutarın alınması yani maliyet bedelinin esas alınması önerilmektedir. Bu durumda SDH rasyosunun payında “Satışların Maliyeti”ni kullanmak gerekmektedir.

SDH’nin hesaplanmasında stoklar içinde önem taşıyan unsurlardan biri de verilen sipariş avanslarıdır. UFRS açısından, tüm riskler alıcıya geçmedikçe stok için katlanılan maliyet stoklara alınmadığından mali tablolarda verilen sipariş avansları diğer dönen varlıklar grubunda raporlanır. Ancak yukarıda da belirttiğimiz üzere stok yönetimi, planlama aşamasının ardından ihtiyaç duyulan girdi (hammadde, emtia vs.) için tedarikçilere sipariş verilmesiyle başlamaktadır. Sonuç olarak SDH’nin hesaplanmasında stoklara dahil edilmesi gereken “159-Verilen Sipariş Avansları” hesabında yabancı para cinsinden avanslardan kaynaklanan kur farklarına dikkat edilmesi gerekmektedir. Burada da yabancı para cinsinden ticari alacaklardaki değerlendirme farklarına ilişkin yukarıda belirttiğimiz genel husus geçerlidir. Ayrıca MSUGT’nde yapılan tanıma göre diğer stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan “157-Diğer Stoklar” içinde ekonomik olarak değerini yitirdikleri düşünülse bile SDH’nin hesaplanmasında tutarlılığı korumak adına maliyet bedeliyle analize dahil edilmelidir.

Genelde uygulamacılar nezdinde karışıklığa neden olan bir husus da stoklara yüklenen finansman giderleridir. Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 262. maddesinde ise, «Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder» hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir. 238 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel

Tebliğine göre; işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir. Bu bilgiler ışığında; finansman giderlerinin “Formül 2”nin paydasına (satışın yapılmasıyla beraber) yansıdığı ölçüde payına da yansımış olacağından herhangi bir karışıklığa girilmemesi gerekmekte, sadece işletmenin finansman giderlerinin analizi için stoklara finansman maliyetlerinin aktarılan kısmının bilinmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Genelde çeşitli yayınlarda ve analiz raporlarında SDH hesaplanırken sadece Tek Düzen Hesap Planı’nın (TDHP) “15-Stoklar” hesap grubuna yer verildiği görülmektedir. Oysa “29-Diğer Duran Varlıklar” hesap grubu bünyesinde de işletmenin sahip olduğu stoklara ilişkin hesaplar bulunmaktadır. Bu noktada söz konusu hesaplar hakkında bilgi verip SDH’nin hesaplanmasında analize dahil edilip edilmeyeceğini tartışmakta yarar bulunmaktadır.

Bu hesaplardan ilki TDHP’nda 293 koduyla yer alan “Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar”dır. MSUGT’ne göre bu hesapta tedbirli satın alma ve imal etme politikası gereği ve stok dönüş hızı düşüklüğü nedeniyle işletmede bulunan ve işletmenin bir yıllık dönem içinde kullanabileceğinden daha fazla olan stok kalemlerinin izlenmektedir. Hesabın tanımında bile yer almasına karşın bu hesabın SDH’nin hesaplanmasında yer almaması anlamlı değildir. Bu gruptaki stoklarla ilgili bir diğer hesap da “294. Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar”dır. Çeşitli nedenlerle işletmede kullanıma ve satış olanaklarını yitiren stoklar ve duran varlıkların izlendiği bir hesap olup, SDH’nin hesaplanmasında hesabın içindeki stok kalemleri maddi duran varlık kalemlerinden ayrıştırılmalıdır. Ayrıca bu hesaptaki ekonomik değerini yitirmiş unsurlar da “157-Diğer Stoklar” hesabı için yukarıda yaptığımız yorum ve değerlendirmelere tabidir. Tıpkı “15-Stoklar” hesap grubunda olduğu gibi bu hesap grubunda da bir değer düşüklüğü karşılığı hesabı bulunmaktadır. “298-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabı 158 kodlu aynı adı taşıyan hesapla aynı işlevdedir. Dolayısıyla “158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabı için yaptığımız yorumlar bu hesap için de geçerlidir. Sonuç olarak değersiz stoklar için karşılık ayrılması stok devir hızı üzerinden yapılan analizlerin değil daha çok karlılık için yapılacak olan analizlerin konusudur.

Son olarak bilindiği üzere SDH'nin hesaplanmasında işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün de önem taşıdığını vurgulamakta yarar bulunmaktadır. Ayrıca birden çok iştegal konusu olan işletmelerde SDH'den daha sağlıklı sonuçlar alabilmek için rasyonun pay ve paydasında değişiklikler yapmak gerekmektedir. Örneğin belirli bir ürün grubunun hem imalatını hem de ticaretini yapan bir işletmede "Formül 2"yi kullanarak analiz yapmak doğru sonuçlar vermeyecektir. Bunun için, söz konusu örnekten yola çıkılarak, SDH'nin payında "Satılan Mamul Maliyeti" ve paydasında da "Ortalama Mamul Stoku"nun yer aldığı bir formül ve ayrıca payında "Satılan Ticari Mal Maliyeti" ve paydasında "Ortalama Ticari Mal Stoku"nun bulunduğu bir formül oluşturularak yapılacak olan analizler doğruya en yakın sonucu verecektir. Burada dikkati çekme ihtiyacı hissedilen bir nokta da; ana faaliyet konusu hizmet işletmeciliği (bu tür işletmelerde SDH hesaplanmaz) olan işletmelerde imalat veya ticari amaçlı başka faaliyetler de varsa bunun yukarıdaki formüller yardımıyla analizi mümkün olabileceğidir.

2.3. Borç Devir Hızı Rasyosu

Ticari borçların belirli bir dönemde ortalama ödeme süresini hesaplamaya yarayan borç devir hızı rasyosu (BDH);

Kredili Alışlar/Ortalama Ticari Borçlar (Formül 4)

formülüyle hesaplanmaktadır. Ticari borçların ortalama ödeme süresi (BOÖS) ise;

$360 \text{ gün} / (\text{Formül 4})$ yoluyla bulunur. "Formül 4"te payda, incelenen dönem sonundaki ticari borç toplamı ile dönem başı ticari borç toplamının aritmetik ortalamasıyla elde edilir. BOÖS, işletmenin tedarikçileri nezdindeki kredibilitelerini ölçmeye yardımcı olmaktadır.

Ticari borçların oluşumuna neden olan alışların vadeli yapılmış olması gerektiğinden formülün payında kredili alışları kullanmak doğruya en yakın sonucu verecektir. Ancak işletme içi analizlerde temini nispeten mümkün olan vadeli alış tutarına kredi analizi yapan finans kuruluşlarının ulaşması pek mümkün olamamaktadır. Diğer yandan, ticari alacakların devir hızıyla ilgili yaptığımız değerlendirme ile paralel olarak, sektörden sektöre farklılık göstermekle birlikte piyasalarda gözlenen ağırlıklı alış-satış yönteminin gerek bir senede bağlı gerekse açık hesap şeklinde ve senetsiz biçimde kredili olduğu bilinmektedir. Kredili alım rakamlarının saptanamadığı durumlarda anılan oranın, kuramsal açıdan bir ölçüde hatalı olmakla beraber, payına "Satışların Maliyeti" konularak hesaplanmaktadır (Akgüç, 1998:58).

Bununla birlikte uygulamada ve literatürde formülün paydasında incelenen dönem sonu itibariyle oluşan ticari borç toplamının alındığı görülmektedir. Burada satışların maliyeti belirli bir süreçte ulaşılan kümülatif rakamı (akım değişken) temsil ederken dönem sonu ticari borç tutarı (stok değişken) belirli bir gün sonundaki rakamı temsil etmektedir. Dolayısıyla tesadüfi olarak incelenen dönemin sonu olan günden bir gün önce yapılan bir ödeme ya da herhangi bir nedenden bir gün sonrasına ertelenen ödeme rasyonun hesaplanmasında yanlış sonuçlar doğurabilecektir. Bunun yanı sıra dönem başından analiz yapılan döneme kadar geçen sürede stok politikalarında gidilebilecek bir değişiklik de analisti yanlış sonuçlara götürebilecektir. Önceki dönemde optimum stok seviyesine yakın çalışmayı tercih edip piyasa borçlarının düşük olmasını isteyen bir işletmede sonraki dönemde sektörel koşulların değişmesi sonucunda meydana gelen beklentiler ya da alınan yüksek montanlı bir iş kapsamında stok seviyesinde büyük oranda yaşanacak bir artış ortalama ticari borcun gerçek durumdan çok farklı çıkmasına neden olabilecektir. Ayrıca belli dönemlerde ticari borçların ikamesi konumunda olan mali borçlar işletmeler için gerek vade gerekse maliyet açısından daha avantajlı olabilmektedir. Dolayısıyla ticari borç devir hızının analizinde alternatif kaynaklara yönelimin olup olmadığı da dikkate alınmalıdır.

ADH'nin hesaplanmasında ele aldığımız kur farkları ve KDV tutarının, genel olarak ticari borçların devir hızını hesaplarken de benzer bakış açısıyla ele alınması yararlı olacaktır. Ayrıca bu oranın hesaplanmasında uzun vadeli ticari borçların da paydaya dahil edilmesi gerekmektedir. Çünkü bazen makine veya taşıt alımlarında tedarikçi işletmeler tarafından uzun vadeli finansman sağlandığı bilinmekte ve 12 aydan daha uzun vadeli borçların rasyoya katılmaması yanlış analiz yapılmasına neden olmaktadır.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre; kuruluşun ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçların kaydedildiği hesapları kapsayan ticari borçlar grubu ile ilgili uygulamada genellikle karşılaşılan sorunlardan biri ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan ticari nitelikteki borçların "33- Diğer Borçlar" grubunda izlenmesidir.

VUK'na göre ticari borçlar mukayyet değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak bilanço gününde, senetli borçların tasarruf değeri ile değerlendirilmesini sağlamak üzere borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılan "322 ve 422 nolu Borç Senetleri Reeskontu" hesapları pasifi düzenleyen aktif karakterli hesaplar olup bilanço tarihinde

ticari borç toplamını azaltmaktadır. VUK'nun 285. maddesine göre; (3239 sayılı Kanununun 22'nci maddesiyle eklenen fıkra) alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.

Bilanço tarihini izleyen gün, alacak senetleri reeskontunda olduğu gibi dönemsellik kavramı gereği kapatılması uygun olan bu hesaplar BDH'nin hesaplanmasında ticari borçlarda değerlendirilmemelidir. Çünkü satışların maliyeti alış işleminin yapıldığı tutar üzerinden gelir tablosuna yansırken ticari borcun da mukayyet değer üzerinden analize dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca satıcıların fiyatlama yaparken vade farklarını da hesaba kattıklarından senetli borçların tasarruf değeriyle değil mukayyet değeriyle analize dahil edilmesi daha anlamlıdır. Dolayısıyla senetli borçlar da senetsiz borçlar gibi herhangi bir reeskont işlemine tabi tutulmadan kullanılmalıdır.

İşletmeler tarafından üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği "326 ve 426 Nolu" hesaplar; karşılıklı satışların maliyetinde yer almadığı için BDH'nin hesaplanmasında ticari borçlar içinde yer almamalıdır. Nitekim bu hesaptaki değerlerin geri verilmek üzere alınmış olmaları, BDH'nin hesaplanmasında ticari borçlarda yer almamaları için bir diğer önemli sebep olarak görülmektedir.

MSUGT'ne göre ticari borçlar grubu içindeki 320-420, 321-421 ve 326-426 nolu hesaplarının hiç birinin kapsamına alınamayan ticari borçların izlendiği "329 ve 429 nolu Diğer Ticari Borçlar" hesapları, yukarıda vurguladığımız kur değerlemesi ve KDV tutarları ilişkin önemli hususlar dikkate alınarak BDH'nin hesaplanmasında ticari borçlara dahil edilebilir. Ancak uygulamada ve konuya ilişkin bazı kaynaklarda kredi kartı ile mal ve hizmet alımı gerçekleştiren işletmeler için bu tür borçların "32-Ticari Borçlar" grubunda izlendiği görülmektedir(Yıldırım ve Tek, 2004:598). Özünde mali borçlar grubuna dahil olması gereken kredi kartı borçlarının yoğunlukla kullanıldığı "329-Diğer Ticari Borçlar" hesabından bu tür borçların çıkarılarak BDH hesaplanması gerekmektedir.

2.4 Diğer Devir Hızı Rasyoları ve Bazı Devir Hızı Rasyoları Yardımıyla Hesaplanan Göstergeler

Yukarıda detaylı şekilde incelenenler dışında literatürde bilinen başlıca devir hızı rasyoları Hazır Değerler Devir Hızı (HDDH), Dönen Varlık

(İşletme Sermayesi) Devir Hızı (İSDH), Maddi Duran Varlık Devir Hızı (MDVDH), Duran Varlık Devir Hızı (DVDH), Aktif (Varlık) Devir Hızı (VDH), Özsermaye Devir Hızı (ÖDH) ve Net İşletme Sermayesi Devir Hızı (NİSDH) olarak sıralanabilir. Söz konusu rasyolar hakkında bugüne kadar yapılan çalışmalarda tanımlama ve fonksiyonları hakkında bilgilendirmeler yapılmıştır. Dolayısıyla bu rasyoların tanımlarına çalışmamızda yer verilmemiştir. Bahsi geçen devir hızlarının hesaplanmasında da tartışmaya açık birçok husus bulunmaktadır. HDDH'nin hesaplanmasında 108 nolu diğer hazır değerler hesabının formülün paydasında yer alıp almaması ve kredi kartı sliplerine ilişkin tartışmalar literatürde devam etmektedir. Ayrıca değerlendirme işleminden sonra maddi duran varlıklarda ortaya çıkan artışın yeni bir yatırım yapılmış gibi ele alınması MDVDH'nin yorumunda hatalı sonuçlar vermektedir. Yine değerlendirme işlemiyle ortaya çıkan özsermaye içerisindeki fon hesaplarının performansa katkısının olup olmadığı da bir başka tartışma konusudur. Uygulamada çok da yaygın bir kullanıma sahip olmayan bu devir hızı rasyolarına ilişkin hususlar için çalışmamızda detaya inilmemiştir. Fakat Dönen Varlık Devir Hızı, Aktif Devir Hızı ve Net İşletme Sermayesi Devir Hızı'nın hesaplanmasında ADH, SDH ve BDH'nin hesaplanmasıyla ilgili yukarıda belirtilen hususların dikkate alınması gerekliliğini belirtmekte yarar bulunmaktadır.

Yukarıda ayrı ayrı bölümlerde haklarında bilgi verilen ADH, SDH ve BDH rasyoları ile bu rasyolardan temin edilen AOTS, SOTS ve BOÖS gibi veriler yardımıyla başka göstergelere ulaşmak mümkündür. Bunların başlıcası Etkinlik Oranı'dır. "ADH+SDH" şeklinde hesaplanan bu oran bir işletmede hammaddenin nakde dönüşmesine kadar geçen süreyi göstermektedir. Üretim, satış, dağıtım ve tahsilat sürelerinin bir bileşimidir. Genelde bu süre ne kadar kısalsa o kadar iyi ve olumludur. "365/Etkinlik Oranı" olarak hesaplanan Etkinlik Süresi nakde dönüşüm süresi olarak da ifade edilebilir. (Akgüç, 2006:437) Etkinlik süresi "AOTS+SOTS" olarak da hesaplanabilir.

Alacak, borç ve stok devir süreleri, işletmenin likidite durumuna ilişkin önemli ipuçları vermektedir. Bu üç devir süresi; "AOTS+SOTS-BOÖS" şeklinde bir hesaplama tabii tutulduğunda Nakit Çevirme Süresi'ni (NÇS) temsil etmektedir. Nakit Dönüşüm Süresi olarak da adlandırılan NÇS, etkinlik süresinden (AOTS+SOTS) ticari borçların ortalama ödeme süresinin düşülmesi suretiyle hesaplanmakta ve şirketlerin kasasından çıkan nakdin net olarak ne kadarlık süre zarfında geri döndüğünü ölçmeye imkan sağlamaktadır (Sakarya, 2008:228). Aynı zamanda işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan ortalama olarak kaç günlük nakit ihtiyacının

bulunduğunu gösteren NÇS, önemli bir likidite ölçüm aracıdır. İşletmenin döneme ait net satış tutarının “NÇS/360” ile çarpılması sonucunda ortalama nakit ihtiyacı hesaplanabilmektedir. Bulunan sonucun işletmenin nakit varlıkları (hazır değerler ve menkul kıymetler) ile karşılaştırılması sonucunda nakit fazlası veya açığı görülebilecektir. Nakit açığı söz konusu ise işletmenin dönem içinde başvurabileceği kısa vadeli alternatif nakit kaynaklarının bulunup bulunmadığı (cari hesap şeklinde çalışan açık krediler, ortakların finansman gücü vs.) sorgulanmalıdır.

Nadir de olsa (-) negatif nakit dönüşüm süresi durumu da oluşabilmektedir. Bu durum işletmenin işletme sermayesine ihtiyaç duyduğunu, fakat tedarikçiler tarafından finanse edildiğini gösterir. Bu durum daha ziyade Ülkemizde hızlı tüketim malları sektöründe çalışan büyük market zincirlerinde görülen bir durumdur. Yüklü miktarlarda ve vadeli mal alan işletmelerin düşük stok tutma süresi ve nakit ağırlıklı satış yapmaları neticesinde bu durum oluşmaktadır. (Sakarya, 2008:232)

Etkinlik Süresi ve NÇS gibi göstergelerin yanı sıra AOTS ve BOÖS arasındaki ilişkinin incelenmesi de büyük önem taşımaktadır. Söz konusu iki göstergenin en azından dengeli bir yapıda olması kabul edilebilir, BOÖS lehine fazla veren bir durum ise tercih edilen durumlardır. AOTS ve BOÖS arasında uyumsuzluk varsa bu çeşitli nedenlerden kaynaklanabilir. Bunlardan biri işletmenin üretime soktuğu hammadde piyasasındaki vade koşulları ile üretim sonucu ortaya çıkan mamulün piyasasındaki vade koşulları arasındaki farktır. Bir diğeri ise; işletmenin müşterilerine tanıdığı/ tanıyabildiği kredi imkanları ile tedarikçileri nezdindeki kredibilitesi arasındaki farklılıktır.

3. Türkiye’de Devir Hızı Rasyolarının Analistler Tarafından Kullanımına Yönelik Araştırma

Faaliyet devir hızı rasyoları gerek işletme yöneticileri ve gerekse kreditorler açısından önemli birer veri niteliğindedir. Söz konusu veriler işletmenin ana faaliyet konusundan doğan nakit akışının etkinliğini ölçme yolunda aydınlatıcı göstergeler olarak kabul edilmektedir. Bahsi geçen göstergelerin Ülkemizde finans kuruluşlarında görev yapan analistler tarafından kullanım düzeyleri, yaklaşımları ve doğru kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi amacıyla yapılan bu çalışmanın araştırma detayları aşağıda verilmektedir.

3.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Ülkemizde finans kuruluşlarında görev yapan analistlerin faaliyet devir hızı rasyolarını kullanım düzeyleri, temel yaklaşımları ve bu rasyoları doğru

kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi amacını taşıyan çalışmamızda araştırma yöntemi olarak anket uygulanmıştır. Toplam 12 sorudan oluşan anketimizi 61'i banka, 2'si leasing ve 10'u faktoring kuruluşunda görev yapan toplam 73 analist yanıtlamıştır. Anketimize yanıt veren analistlerin kurum bazında detayları incelendiğinde 13 banka, 2 finansal kiralama şirketi ve 6 faktoring kuruluşunun bulunduğu görülmüştür. Sonuç olarak örneklemimizin; analist bazında %83'ünü bankalar, %14'ünü faktoring şirketleri, %3'ünü leasing şirketleri oluştururken kurum bazında %62'si bankalar, %29'u faktoring şirketleri ve %9'u leasing şirketlerinden meydana gelmiştir. Gelen anketler incelendiğinde aynı finans kuruluşunda görev yapan analistler tarafından devir hızı hesaplamaları ve uygulamalarına yönelik sorulara farklı cevaplar verildiği görülmüş ve dolayısıyla kurum bazındaki yanıtların heterojen bir yapıda olmaları nedeniyle cevapların değerlendirilmesinde kurum sayısı yerine analist sayıları üzerinden analizler yapılmasının daha uygun olacağı kanısına varılmıştır.

3.2. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

Anketimizi yanıtlayan analistlerin tamamı kredi analizinde faaliyet devir hızı rasyolarından yararlanmaktadır. Kredi analizinde en çok yararlanan rasyo %93 ile ADH olup ardından %86 ile SDH, %77 ile BDH gelmektedir. Diğer devir hızı rasyolarından İşletme Sermayesi Devir Hızı %33, Özsermaye Devir Hızı %16 ve Varlık Devir Hızı %10 kullanım oranına sahiptir.

Araştırmamızın örneklemini oluşturan analistlerin %89'u faaliyet devir hızı rasyolarını kredi analizinde faydalı bulurken %11'i faydasızın bulunmadığı kanısını ortaya koymuştur. Devir hızı rasyolarını faydalı bulmayan kesimin %80'i gerekçe olarak analiz ettikleri işletmelerin mali tablolarını sağlıklı bulmalarını, %10'u mali verilerin sağlıklı olmasına rağmen hesapladıkları rakamlarla işletmelerden aldıkları bilgilerin örtüşmemesini ve kalan %10'u da bu rasyoların kredi analizinde bir anlam ifade etmemesini öne sürmüşlerdir.

Analistlerin ADH'nı hesaplarlarken sadece %41'i ticari alacakları; "Senetli Alacaklar+Senetsiz Alacaklar+Diğer Ticari Alacaklar" olan doğru biçimiyle ele aldıkları görülmüştür. "Senetli Alacaklar+Senetsiz Alacaklar+Diğer Ticari Alacaklar+Verilen Depozito ve Teminatlar-Reeskont ve Karşılıklar"ı kullanan analistlerin oranı da %41 olarak hesaplanmıştır. Analizlerinde ticari alacakları sadece "Senetli Alacaklar+Senetsiz Alacaklar" olarak değerlendiren analistler %11 ve "Senetli Alacaklar+Senetsiz Alacaklar+Diğer Ticari Alacaklar+Verilen Depozito ve Teminatlar" olarak değerlendiren analistler ise %7 paya sahiptir. Sonuç olarak ADH

hesaplanmasında analistlerin %59'u ticari alacakları içerik bakımından yanlış uygulamaktadır. Bununla birlikte analistlerin %52'si ticari alacakları hesaplarken uzun vadeliyi hesaplama dahil ederken %48'i sadece kısa vadeli ticari alacakları kullanmaktadır.

SDH rasyosunun hesaplanmasında stok toplamını sadece %45'lik bir kitle "Hammadde+Y.Mamul+Mamul+Emtia+Diğer Stok+Verilen Sip. Avansları" olan doğru yöntemle hesaplamaktadır. %25'lik kesim değer düşüş karşılığı ayrıldıktan sonraki net tutarı kullanırken analistlerin %23'ü brüt tutarı kullanmakta fakat verilen sipariş avanslarını dikkate almamaktadır. Anketlerin %7'sinde ise stokların en yalın hali olan "Hammadde+Y. Mamul+Mamul+Emtia" formülüyle hesaplama yapıldığı tespit edilmiştir.

SDH oranının payında satışların maliyetini kullananların oranı %66 iken net satışları kullananların oranı %34 düzeyindedir. Buna karşın paydada maliyet bedeliyle hesaplanan stokların kullanım oranı %71 ve satış fiyatıyla hesaplanan stokların kullanım oranı %29 seviyesinde olmuştur. Rasyonun payında %66'lık kesim satışların maliyetini kullanmasına rağmen paydada maliyet bedeliyle hesaplanan stokların kullanım oranının %71 ve formülün payında net satışları kullanan kesimin %34 paya sahipken satış fiyatı ile hesaplanan stokları kullananların oranının %29 olması yaklaşık %5'lik kesimin SDH rasyosunu;

"Net Satışlar/Ortalama (Maliyet bedeliyle hesaplanan) Stoklar"

veya

"Satışların Maliyeti/Ortalama (Satış fiyatıyla hesaplanan) Stoklar"

şeklinde kullandığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu sonuçlara göre SDH'nin hesaplanmasında analistlerin %66'lık kısmı, yukarıda da detaylarını vererek önerdiğimiz "Satışların Maliyeti/Ortalama (Maliyet bedeliyle hesaplanan) Stoklar" formülünü kullanmaktadır. Buna karşın %29'luk kesim gerek hesaplama zorluğu ve gerekse değerlemede emsal bedeli uygulamasının belirli şartlar taşınması nedeniyle her dönem uygulanamayacağı ve yatay analizde tutarlı olmayan sonuçlar doğurabilmesi nedeniyle kullanımını önermediğimiz "Net Satışlar/Ortalama (Satış fiyatıyla hesaplanan) Stoklar" formülünü kullanmaktadır. Ancak burada eğer yukarıda belirttiğimiz bazı hususlar dikkate alınıyorsa SDH'nin ikinci formülle hesaplanması sonucunda da doğru bilgilere ulaşmanın mümkün olduğu vurgulanmalıdır. Elde edilen sonuçlara göre bankalar, leasing kuruluşları ve faktoring şirketlerinde görev yapan ve anketimizi yanıtlayan analistlerin %5'i SDH rasyosunu tamamen yanlış hesaplamaktadır.

Analistlerin BDH rasyosunu hesaplarken sadece %38'i ticari borçları; "Senetli Borçlar+Senetsiz Borçlar+Diğer Ticari Borçlar" olan doğru şekliyle hesapladıkları görülmüştür. Ticari borçları "Senetli Borçlar+Senetsiz Borçlar+Diğer Ticari Borçlar+Alınan Depozito ve Teminatlar-Reeskontlar" şeklinde hesaplayan analistlerin toplam örnekleme oranı %36'dır. %15'lik kesim karşılıkları dikkate almamakta fakat alınan depozito ve teminatları hesaplama dahil etmektedir. BDH oranının hesaplanmasında %11'lik kesim ticari borçları "Senetli Borçlar+Senetsiz Borçlar" formülüyle hesaplamaktadır. Diğer yandan, ankete katılan analistlerin %55'i uzun vadeli ticari borçları hesaplama dahil etmekte, buna karşın %45'i BDH'nin hesaplanmasında sadece kısa vadeli ticari borçları kullanmaktadır.

Çalışmamızda anketlerde en yoğun kullanıldığı görülen üç faaliyet devir hızı rasyosuna odaklanılmıştır. Anket araştırması sonucunda elde edilen tüm bu bulgular dikkate alındığında bazı noktalar göze çarpmaktadır. Bunlar:

- Analistlerin tamamının kredi analizinde kullandığı faaliyet devir hızı rasyoları %89'luk bir kesim tarafından faydalı bulunmaktadır.
- Devir hızı rasyolarını faydalı bulmayan kesimin %80'i gerekçe olarak analiz ettikleri işletmelerin mali tablolarını sağlıklı bulmalarını, %10'u mali verilerin sağlıklı olmasına rağmen hesapladıkları rakamlarla işletmelerden aldıkları bilgilerin örtüşmemesini ve kalan %10'u da bu rasyoların kredi analizinde bir anlam ifade etmemesini öne sürmüşlerdir.
- Söz konusu rasyoların kredi analizinde yüksek düzeyde önem taşıdığı genel kabul görmüş bir olgudur. Ancak devir hızı rasyolarını sağlıklı bulmayan kesimin öne sürdüğü diğer iki husus dikkate alınmalıdır.
- Sağlıksız mali tablolar genel bir sorun olup, analiz sürecinde yapılacak ilave, aktarım ve tenzilat gibi düzeltme işlemleriyle kısmen azaltılması mümkündür. Ancak öne sürülen diğer gerekçe olan mali verilerin sağlıklı olmasına rağmen hesaplanan rakamlarla işletmelerden alınan bilgilerin örtüşmemesi oldukça önem taşımaktadır. Bu uyumsuzlukta işletme yöneticilerinin yanlış değerlendirme yapmış olmaları veya bilerek analiste yanlış bilgi vermeleri gibi etkenler söz konusu olabilmektedir. Fakat analistlerce bu rasyoların yanlış hesaplanıyor olması da göz ardı edilmemelidir.
- Analistlerin ADH'nı hesaplarken içerik bakımından (pay ve paydada yer alan unsurların muhteviyatları) sadece %41'i ve vade bakımından ise %52'si doğru uygulama yapmaktadır.

- SDH'nin hesaplanmasında içeriği doğru oluşturan analistlerin oranı %45 seviyesinde kalmıştır.
- SDH'yi kullanan analistlerin %5'i rasyoyu tamamen yanlış kullanmakta, satış fiyatıyla temsil edilen değerleri maliyet bedeliyle ifade edilen unsurlarla analiz etmektedir.
- BDH rasyosunun sadece %38'lik bir analist kesimince içerik bakımından doğru hesaplandığı görülmüştür. Uzun vadeli ticari borçları hesaplamaya dahil ederek vade bakımından doğru uygulamayı yapan analistlerin oranı ise %55 düzeyindedir.

Genel olarak bakıldığında içerik bakımından analistlerin yarısından daha fazlası faaliyet devir hızlarını yanlış hesaplamaktadır. Vade bakımından ise analistlerin yarısından biraz fazlası doğru uygulamalar yapabilmektedir. SDH'nda hatalı rasyo kullananlar da dikkate alındığında analistler içinde çoğunluk bir kesim tarafından faaliyet devir hızı oranlarının yanlış hesaplandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

4. Sonuç ve Öneriler

İşletmelerde finansal performansın ölçümünde kullanılan yaygın ve önemli bir teknik olarak kabul edilen rasyo analizinde önemli yere sahip olan ve işletme faaliyetlerinin etkinliğini ölçmeye yarayan faaliyet devir hızı rasyoları pratik birer tahlil aracı olmakla birlikte hesaplanmalarında dikkat edilmesi gereken bazı noktalar bulunmaktadır. Elde edilen anket sonuçlarına göre finans kuruluşlarının mali tablolar analizine ilişkin personel eğitimlerinde bu hususlara daha çok yer vermesi gerekmektedir. Çünkü %50'nin altında kalan doğru uygulamacıların payı, gelişmekte olan finans piyasaları için pek de iç açıcı bir gösterge olarak yorumlanamamaktadır.

Kaynakça

- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2001). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Akgüç, Ö. (1991). *Kredi Taleplerinin Değerlendirilmesi*. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın
- Akgüç, Ö. (1998). *Finansal Yönetim*. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın
- Akgüç, Ö. (2006). *Mali Tablolar Analizi*. İstanbul: Arayış Basım ve Yayıncılık
- Ceylan, A. (2001). *İşletmelerde Finansal Yönetim*. Bursa: Ekin Kitabevi
- Müftüoğlu, T. (2005). *İşletme İktisadı*. Ankara: Turhan Kitabevi

Sakarya, Ş. (2008). Nakit Yönetiminde Nakit Dönüş Süresi Analizinin Kullanılması: İMKB'deki KOBİ'ler Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 13(2): 227-248

Usta, Ö. (2005). *İşletme Finansı ve Finansal Yönetim*. Ankara: Detay Yayıncılık

Üreten, S. (2002). *Üretim/İşlemler Yönetimi, Stratejik Kararlar ve Karar Modelleri*. Ankara: Gazi Kitabevi

Yıldırım, O. ve Tek, N. (2004). *Finansal Muhasebe*. İzmir: Birleşik Matbaacılık
1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 tarih ve Mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete)

2 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete)

11 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (31.07.2003 tarih ve 25185 sayılı Resmi Gazete)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete)

238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete)

FİNANSAL TABLO DÜZENLEME SIKLIĞINA ve KULLANILAN HESAP DÖNEMİNE GÖRE CANLI VARLIKLARDA DEĞERLEME

Yrd. Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL*

ÖZET

Muhasebe Standartlarından 41 no.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) tarımsal faaliyet muhasebesi alanında birçok yenilikleri bünyesinde barındırmaktadır. Bu yeniliklerden en önemlisi değerlemeye ilişkin esaslardır. TMS 41 ile birlikte değerlendirme işlemi canlı varlıkların sadece fiyatlarında değil, miktarlarında meydana gelen değişimleri de kapsamaktadır. Bu nedenle canlı varlıklarda muhasebe uygulamaları daha kapsamlı bir yapıya bürünmüştür. Bu çalışmada finansal tablo düzenleme sıklığı ve biçimine göre canlı varlıkların hangi durumlarda değerlendirme konusu yapıp, hangi durumlarda değerlendirme dışı bırakılması gerektiği nedenleriyle birlikte incelenmiştir.

Anahtar sözcükler: Canlı varlık, değerlendirme, tarımsal faaliyet muhasebesi

Jel Kodları: M41, M49

ABSTRACT

TMS 41 Agricultural Activities is an accounting standard in which have many new issues. The most important issue of them is about valuation principles. After TMS 41, valuation does not only depend upon the difference in the price of biological assets, but also difference in the amounts of them. Therefore, it made accounting issues for biological assets more detailed. The aim of this paper is considering the conditions of valuation for biological assets based on the frequency of financial reports and their type.

Keywords: Biological assets, valuation, agricultural accounting

Jel Classifications: M41, M49

1.GİRİŞ

* Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, omerfarukd@hotmail.com

Son yıllarda tarım sektöründe yaşanan sermaye yoğun gelişmelerden dolayı sermaye şirketleri tarım alanına yatırım yapmaya başlamıştır. Tarımsal faaliyetlerin ve tarım işletmelerinin geleneksel yapıdan çıkması ile birlikte muhasebe sistemi de bu etkileşimden payını almış, sermaye şirketlerinin muhasebeye kâr / zararın tespiti ve vergi boyutunun ötesinde bakması tarımsal faaliyet muhasebesini geliştirici bir etki oluşturmuştur.

Çalışmamızda TMS 41'de üzerinde önemle durulan değerlendirme konusu canlı varlıkların tek yıllık - çok yıllık olma durumuna ve finansal tabloların düzenlenme sıklığı ile kullanılan hesap dönemine göre ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir.

2. DEĞERLEME- HESAP DÖNEMİ - BİLANÇO İLİŞKİSİ

Değerleme işlemi tek yıllık ve çok yıllık canlı varlıklar açısından benzer özellikler göstermektedir. Aradaki fark çok yıllık canlı varlıklarda değerlemenin uzun döneme yayılmasıdır. TMS 41'in canlı varlıkların değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemesinden önce varlıkların fiyatlarında meydana gelen değişim olarak görülen değerlendirme, TMS 41'deki düzenlemelerle birlikte canlı varlıkların fiziki durumlarında meydana gelen miktar değişikliklerini de kapsamıştır.

İşletmeler, finansal tablolarını düzenlerken ihtiyaçları ölçüsünde özel hesap dönemi¹ veya takvim yılını kullanmakta, ayrıca finansal tablolarını da yıllık veya ara dönemler halinde çıkarmaktadır. İhtiyaçlara, tercihlere veya zorunluluklara göre değişiklik gösteren bu uygulamalar sonucunda kullanılan hesap dönemi ve düzenleme sıklığı birbirinden farklı finansal tablo bileşenleri oluşmaktadır. Bu seçenekleri aşağıda şekilde sınıflandırmak mümkündür.

- i. Özel hesap dönemi- yıllık finansal tablo,
- ii. Takvim yılı – yıllık finansal tablo,
- iii. Özel hesap dönemi- ara dönem finansal tablo,
- iv. Takvim yılı- ara dönem finansal tablo.

Yukarıdaki sınıflandırmaya göre canlı varlıkların değerlemesini taşıdıkları önem açısından iki başlık altında inceleyeceğiz. Birinci başlıkta değerlemeyi önemsiz kabul ettiğimiz (tek yıllık canlı varlıklarda) özel hesap dönemi – yıllık finansal tablo ile ilgili açıklamalar yer alacaktır. İkinci başlıkta ise değerlemeyi önemli kabul ettiğimiz (tek ve çok yıllık canlı varlıklarda) takvim yılı – yıllık finansal tablo, özel hesap dönemi – ara dönem finansal tablo ve takvim yılı – ara dönem finansal tablo seçenekleri yer alacaktır.

¹ VUK md. 174: "...Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık hesap dönemleri belli edebilir..."

Ara dönem finansal tablo çıkaran işletmelerin takvim yılını veya özel hesap dönemini kullanmış olmasının değerlendirme açısından bir farkı yoktur. Bu nedenle takvim yılı ya da özel hesap dönemini kullanarak ara dönem finansal tablo düzenleyen işletmeler '*ara dönemde finansal tablo düzenleyen işletmeler*' başlığı altında hesap dönemlerinden bağımsız olarak incelenecektir.

3. ÖZEL HESAP DÖNEMİNİ KULLANARAK YILLIK FİNANSAL TABLO DÜZENLEYEN İŞLETMELER AÇISINDAN DEĞERLEME

Gerçeğe uygun değer kavramı, *canlı varlıkların finansal tablolarda güncel haliyle gösterilmesi* amacını taşımakta ve bu nedenle bu iki kavram (gerçeğe uygun değer ve finansal tablo) genellikle birlikte telaffuz edilmektedir. Gerek uluslararası gerek ulusal düzenlemelerin "*finansal tablo raporlama standartları*" şeklinde isimlendirilmesi ve elde edilen sonuçların *finansal tablolarla* ilişkilendirmesi, finansal tabloların önemini vurgulamaktadır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini, *özel hesap dönemini kullanarak yıllık finansal tablo düzenleyen işletmeler* açısından önemsiz kabul etmekteyiz. Bunun nedeni hesap dönemi sonunda, işletme aktifinde canlı varlık bulunmayışıdır. Bir başka ifade ile; *özel hesap dönemini kullanarak yıllık finansal tablo düzenleyen işletmeler* açısından, canlı varlıklar ile finansal tabloların yıl içinde ve yıl sonundaki kesişim kümesi, '*boş kümedir*'.

Yukarıdaki ifadeyi açacak olursak; özel hesap döneminin başlaması ile birlikte veya hesap döneminden sonra edinilen canlı varlıklar (örneğin; fide, piliç, balık vb.) hesap döneminin kapanmasından önce veya hesap dönemi ile birlikte canlı varlık özelliğini yitirmektedir. Bir başka ifade ile dönem başı bilançosu düzenlenirken canlı varlıklar henüz edinilmediği için (örneğin; fideler henüz dikilmediği için) dönem sonu bilançosu düzenlenirken ise hasat neticesinde canlı varlık olma özelliğini yitirdiği için (örneğin; fideler söküldüğü, piliçler ve balıklar satıldığı için) *finansal tablolarda yer almamaktadır*. Yer almış olsa bile edinim tarihinin yeni olmasından dolayı tarihi maliyet, gerçeğe uygun değere yakın olmaktadır.

Gerçeğe uygun değerlerin amacı, *canlı varlıklarını finansal tablolarda güncel haliyle göstermek* olduğuna göre, *finansal tablolarda yer almayacak* canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi *bize göre* önemsiz olduğu gibi, fayda/ maliyet analizinin ruhuna da aykırıdır.

Ayrıca, Uluslararası Finansal Muhasebe Standardı (International Financial Reporting Standards, IFRS) ‘ilke esaslı’ olması nedeniyle uluslararası alanda ‘kural esaslı’ olarak bilinen Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (United States Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP)’na karşı tercih edilen bir standart olmuştur. Tüm bunlara ilave olarak gerçeğe uygun değer, esnek ve öznel (sübjektif) esaslara dayandığının altını çizmekte de fayda vardır.

Görüşümüzü fide örneğini vererek dönem başı ve dönem sonu bilançosu açısından irdeleyecek olursak şu sonuçlara varabiliriz.

i. Dönem başı bilançosu açısından: Fidelerin dikiminden önce genellikle sürüm, taban gübresi, çukur açma vb. hazırlık sürecinin yapılmasından dolayı fideler bu işlemleri takiben edinilmekte ve edinim tarihi dönem başı bilançosundan sonraki tarihe denk gelmektedir. Bilanço tarihi ile edinim tarihinin aynı olması durumunda da herhangi bir değişiklik söz konusu olmamakta, gerçeğe uygun değer olarak, tarihi maliyet değeri alınabilmektedir. Bu durum standartta şu şekilde yer almıştır².

Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:

a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin bilanço tarihinden hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri); veya

b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme).”

Görüldüğü gibi standardın (a) seçeneğinde yer alan durum, görüşümüzü desteklemekte, bir başka ifadeyle standart bu durum için görüşümüzü örnek olarak vermektedir.

ii. Dönem sonu bilançosu açısından: Tek yıllık canlı varlıkların özelliği adından da anlaşıldığı gibi, fiziki ömürlerinin en fazla bir yıl, sebze fidelerinde ortalama dokuz ay olmasıdır. Bazı bitkilerde (buğday) bitkinin ömrü hasatla birlikte sona ererken, bazı bitkilerde (sebze fideleri) ise hasat sayısının birden fazla olması nedeniyle bitkinin ömrü hasattan sonra bitkinin sökülmesi ile sona ermektedir. Canlı varlıkların dönem sonu bilançosundan önce aktiften çıkarılması nedeniyle işletmenin dönem sonu bilançosunda, UMS 41 kapsamında *gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek herhangi bir canlı varlık bulunmamaktadır*. Örneğin hasat dönemi sonra

² UMS 41: md. 34.

ermiş ve ekonomik bir değer ifade etmeyen fidelerin sökülmemesi durumunda da sonuç değişmeyecektir.

Tek yıllık canlı varlıkların üretildiği tarım işletmeleri genellikle özel hesap dönemini kullanmaktadır. Canlı varlıkların finansal tablolarda görünmeyecek olmasından dolayı gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeyecek, sadece tarımsal ürünler net gerçeğe uygun değerle değerlendirilecektir. Bu nedenle UMS 41 bu tür işletmelerde rahatlıkla uygulanabilecektir.

4. TAKVİM YILINI KULLANARAK YILLIK FİNANSAL TABLO DÜZENLEYEN VE ARA DÖNEM FİNANSAL TABLO DÜZENLEYEN İŞLETMELER AÇISINDAN DEĞERLEME

UMS 41; canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünlerin ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri ve taşıma maliyetlerinin indirilmesi sonucunda bulunan net gerçeğe uygun değerle değerlendirileceğini açıklamıştır. Bu açıklamanın canlı varlıklar için istisnası, ilk muhasebeleştirme döneminde gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenememesi durumunda 'ilk bilanço dönemine kadar' tarihi maliyetle değerlendirilebileceğidir. Standardın altı ay veya bir yıl gibi belirli bir zaman dilimini değil de '*ilk bilanço dönemini*' işaret etmesi, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin finansal tablolarda bir an önce gerçeğe uygun değerle görünmesine verdiği önemden kaynaklanmaktadır.

İlk bilanço dönemi, finansal tabloları düzenleme sıklığına göre değişiklik gösterecektir. Bu durumda canlı varlıklar gerçeğe uygun değerleri veya tarihi maliyet değerleriyle muhasebeleştirilip, ilk finansal tablo döneminde (yıllık olarak düzenleyen işletmelerde dönem sonu bilançosu, ara dönem şeklinde düzenleyen işletmelerde canlı varlığın edinimini takip eden ilk bilanço dönemi) gerçeğe uygun değerle değerlendirilecektir.

Canlı varlıklar ile gerçeğe uygun değer kavramı, ilk muhasebeleştirme işleminden sonra ikinci kez finansal tablo döneminde keşifindedir. Bu noktada gerçeğe uygun değerinin tespiti özellik göstermektedir. Çünkü gerçeğe uygun değere esas teşkil edecek aktif bir piyasanın yokluğu halinde farklı seçeneklerden yararlanılarak gerçeğe uygun değer belirlenebilmektedir³.

³ Bknz: Ömer Faruk DEMİRKOL, "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi", *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (Eylül, 2008).

5. SONUÇ

Çalışmamızda özel hesap dönemini kullanarak yıllık finansal tablo düzenleyen işletmelerde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi önemsiz kabul edilmiştir. Tarımsal faaliyetler özel hesap dönemi ile veya özel hesap döneminden bir müddet sonra başlayıp, özel hesap döneminden önce veya özel hesap dönemi ile bitmektedir. İşletmelerinin tarımsal faaliyet konusu olan canlı varlıkları hasat bitimi ile birlikte canlı varlık olma özelliğini yitirdiği için dönem sonu bilançolarında değerlemeye konu olacak herhangi bir canlı varlık bulunmamaktadır. Canlı varlığın hasat sonucunda canlı varlık özelliğini yitirmemesi de sonucu değiştirmeyecektir. Örneğin fidelerin sökülmeyip toprakta bırakılması veya kurumaya terk edilmesi durumunun da değerlendirme açısından bir önemi yoktur. Bununla birlikte takvim yılını kullanan işletmeler ile ara dönem finansal tablo çıkaran işletmeler canlı varlıklarını UMS 41'e göre değerlemek zorundadır.

KAYNAKÇA

Demirkol, Ö.F. 2006. Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, (Danışman: Prof.Dr. Yurdakul ÇALDAĞ) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Vergi Usul Kanunu

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, endeksemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

II. ÖZET/GİRİŞ

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

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

III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil ayrı bir sayfada görünmeli ve metnin sonuna yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
2. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır.
3. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
4. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir.
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 atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca üst simge şeklinde numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında yer almalıdır.

VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirilmediği 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.

Dr. Tuğba UÇMA	HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMADA İÇ DENETÇİ VE DENETİM KOMİTESİ SORUMLULUĞUNUN BELİRLENMESİ: BİR YAPISAL EŞİTLİK MODELİ UYGULAMASI1
Yrd. Doç. Muhammet BEZİRCİ Yrd. Doç. Ahmet BÜYÜKŞALVARI	BASEL-II'YE GEÇİŞTE KOBİ'LERDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ UYUM SÜRECİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA 33
Yrd. Doç. Dr. Ali İhsan AKGÜN	KALİTE MALİYETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN ÖNEMİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ49
Mehmet BEYCAN	FAALİYET DEVİR HIZI RASYOLARININ HESAPLANMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR ve UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR81
Yrd. Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL	FİNANSAL TABLO DÜZENLEME SIKLIĞINA ve KULLANILAN HESAP DÖNEMİNE GÖRE CANLI VARLIKLARDA DEĞERLEME 103