

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.

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

Makale gönderme adresi
<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/muvu>
ganitekurt@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi: Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

Telefon: 850 770 03 12

Belgeç: 312 231 71 17

e-posta: muvu@asmmmo.org.tr

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Ziraat Gurup Matbaacılık

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi

Mehmet OKKALI

Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Prof. Dr. Ganite KURT

Editör Yardımcıları

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Yayın Türü

Yılda üç kez yayınlanan uluslararası hakemli, süreli yayın.

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

MUVU

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

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

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

SUNUŞ

Hesap verilebilirlik, karar alıcılarının ve uygulayıcıların yetkilerini kullanmalarından ve faaliyetlerinden dolayı sorumlu tutulmaları olarak tanımlanmaktadır. Kısaca karar alıcı mevkiinde olanlar aldıkları kararların sonucundan uygulayıcılar da uygulamalarının sonucundan sorumlu tutulurlar. Bu sorumluluk sürecine biz hesap verilebilirlik diyoruz. Hem karar alıcıların hem de bu kararları uygulayanların hakkaniyet içerisinde tarafsız bir şekilde hareket etmeleri sosyal sorumluluğun bir gereğidir.

Sanayi devriminin sonrası artan üretim ve ticaret dünya üzerinde güç kavramını da değiştirmiştir. Üretim ve ticaret yapamayan ülkeler yok olmuş, üretim ve ticaret yapan ülkeler ise hızla büyümüştür. Muhasebenin tarihi sanayi devriminin çok öncelerine gitmekle beraber sanayi devrimi ile birlikte işletmelerin ve devletin kaynaklarının nasıl sağlandığı ve nasıl harcandığının daha iyi hesaplanması gereği ortaya çıktı. Dolayısıyla hesap verilebilirliğin önemi arttı.

Muhasebe özü itibarıyla hesaplaşma olgusudur. Muhasebe meslek mensubu hem hesap veren hem de topluma karşı sosyal sorumluluğu olan bir meslektir.

Biz Meslek mensupları devamlı ve çok çeşitli kuruluşlara hesap vermekteyiz.

- 1- Müşteriye hesap veriyoruz,
- 2- Kamuya hesap veriyoruz,
- 3- Yatırımcı firmalara ve 3. Şahıslara hesap veriyoruz.

Şirket ortaklarına, şirket yetkililerine hesap veriyoruz.

Vergi Dairesine, Vergi Denetim Kuruluna, SGK'na, Sanayi Ticaret Bakanlığına, Çalışma Bakanlığına, Belediyelere, TUIK ve İşkur gibi bütün kamu kurum ve kuruluşlarına hesap veriyoruz.

Yatırımcı firmalara, kredi kuruluşlarına, Bankalara hesap veriyoruz. Genel başlıklar altında topladığımız bu hesap vermek zorunda olduğumuz kesimler geniş bir yelpazeye yayılmaktadır. Belki hesap vermediğimiz kesimleri saymamız daha kolay olurdu. Hesap verme işlemimiz konular itibarı ile de sınırlanmış değildir. Bizzat yatırımcı tarafından alınan yanlış yatırım kararlarından bile sorumlu tutulmakta, hesap vermeye zorlanmaktayız. Meslek mensubunun işverence yapılan ya-

tırımlara hiç dahil edilmemesi halinde bile “*bizi iyi yönlendirmedi*”
sitemi ve suçlaması ile karşı karşıya kalmaktayız.

Görüldüğü gibi hiç bir sektör bizim kadar hesap vermiyor. Ve mesuliyet altına girmiyor. Biz bu kadar hesap veriyoruz ve en ufak yanlışımızda 18 aydan 3 yıla varan hapis cezaları ve sorumluluk raporları ile karşı karşıya kalıyoruz.

Biz hesap vermekten asla kaçınmıyoruz, Ancak bu kadar hesabı verirken maddi ve sosyal haklarımızın daha iyi korunması için gerekli düzenlemelerin yapılması hususunda çalışmalara hem destek veriyoruz hem de çok önemsiyoruz.

Saygılarımızla,

Mehmet OKKALI

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları

Dergimizin 2014 yılının ikinci sayısında beş adet makaleyi sizlerin görüşlerinize sunuyoruz. Makalelerimiz teorik, araştırma ve uygulamaya dayalı olup hem akademisyenlerin, hem uygulamacıların yararlanaacağı çalışmalardır. Dergimiz Ulakbim Dergipark arşivde taramaktadır.

Saygılarımla.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü

İçindekiler

Yrd.Doç.Dr. Ahmet GÖKGÖZ	HİSSE SENEDİ GERİ ALIM VE MUHASEBESİ	1
Doç.Dr. Hakan ERKUŞ Yrd.Doç.Dr. İbrahim AKSU Ebru TURAN	KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN DİĞER MALİYET SİSTEMLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI	15
Özlem TUNCER TOKUR Onur YÜKSEL Dr. A. Engin ERGÜDEN Doç.Dr. A.R.Zafer SAYAR	BİLGİ SİSTEMLERİ DENETİMİ, VERGİ DENETİMLERİNDE UYGULANABİLECEK BİLGİ SİSTEMLERİ DENETİMLERİ VE UYGULAMALARI-BİLGİ SİSTEM DENETİMLERİNİN MESLEK MENSUPLARININ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	37
Yrd.Doç.Dr. Can Tansel KAYA Yrd.Doç.Dr. Ayşe Begüm ÖKTEN	KÜLTÜR OLGUSUNUN MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	63
Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI	MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN MUHASEBE TAHMİNLERİ	81

HİSSE SENEDİ GERİ ALIMI VE MUHASEBESİ*

Yrd.Doç.Dr. Ahmet GÖKGÖZ**

ÖZET

İşletmeler, temettü dağıtımını suretiyle kârlarının bir kısmını hissedarlarına aktarmaktadırlar. Hissedarlara yapılan nakit transferinin alternatif bir yöntemi de hisse geri alımı şeklinde olanıdır. Dünya ülkelerinde uzun süredir uygulanmakta olan yöntem, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki ilgili maddeler ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemelerle birlikte Türkiye'de de uygulama alanı bulmuştur. Hisse geri alımı yönteminin kullanılmasının tek nedeni hissedarlara nakit transfer etmek değildir. İşletmeleri hisse geri alımına götüren, hissedarlara nakit transferi dışında bir çok neden bulunmaktadır. Bunların başlıcaları; şirketlerin piyasadaki hisse değerlerinin yeteri kadar değerlendirmediği düşüncesi, yöntemin getirdiği vergisel avantajlar, şirketin finansal oranlarını iyileştirmek istemesi olarak sayılabilir. Literatürde, hisse senedi geri satın alımının avantaj ve dezavantajları, temettü dağıtım yöntemi ile kıyaslaması, yöntemin hisse senedi veya firma değeri üzerine etkileri gibi konularda birçok çalışmaya rastlanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; hisse senedi geri satın alımı yöntemini mevzuat açısından inceleyerek, hisse senedi geri alımı işlemlerinin mevzuat ve Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır. Ayrıca çalışmanın teorik alt yapısını oluşturması açısından; şirketleri hisse senedi geri alımına iten nedenlere ve hisse senedi geri alımında kullanılan yöntemlere de değinilecektir.

Anahtar Kelimeler: Hisse Geri Alımı, 6102 Sayılı TTK, Türkiye Muhasebe Standartları.

Jel Kodları: M40, M41, M49.

* Bu çalışma 30.05.2014 tarihli II. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu'nda sunulmuştur.

** Yalova Üniversitesi İİBF Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü Öğretim Üyesi, ahmetgokgoz83@gmail.com

SHARE REPURCHASING AND ACCOUNTING

ABSTRACT

Companies transfer a portion of their profits to shareholders by paying dividend. However, share repurchasing is another alternative method for cash transfer to shareholders. This method, which has been used for a long time in the number of countries, has been allowed in Turkey as stated in the New Turkish Commercial Code No. 6102, and regulated by the Capital Market Board. The reason of using share repurchasing is not only the cash transfer to shareholders, but also the number of motives such as the notion of actions are not sufficiently valued, tax-related advantages of this method, and enhancing financial rates of companies, etc. A considerable amount of literature has been published on share purchasing, for instance, the advantages/disadvantages of share repurchasing, comparison of share repurchasing with pay dividend, and the effect of this method on the share price or firm value. The aim of this study is to explain the accounting of share repurchasing by examining of it in terms of laws, legislations and Turkish Accounting Standards. Additionally, the reasons and methods for share repurchasing will be criticised theoretically .

Key Words: Share Repurchasing, Turkish Commercial Code No. 6102, Turkish Accounting Standards.

Jel Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

İşletmelerin kuruluş amaçlarının başında 'kâr elde etme' bulunmaktadır. Çünkü işletmelerin hayatını devam ettirebilmeleri kâr elde etmesine bağlıdır. İşletmelerin, kâr elde etmenin yanında, elde ettiği kârı nasıl kullanacağı, yönetsel olarak düşünülmesi gereken konular arasındadır. Yani, işletmenin elde ettiği kârı ortaklarına dağıtıp dağıtmayacağı, kâr payı dağıtılacaksa ne kadar ve ne şekilde dağıtılacağı, firma yönetiminin karar vermesi gereken konulardır (Anbar, 2006:217). Zira, işletmelerin belirlemiş oldukları kâr dağıtım politikası, firma ve hisse senedi değeri, otofinansman yapma olanağı, yatırım olanaklarını kaçırma, ortakların memnuniyeti gibi bir çok unsur etkilemektedir.

İşletmeler, temettü dağıtımını suretiyle elde ettikleri kârın belli bir kısmını hissedarlarına nakit olarak aktarabilmektedir. İşletmeler, hisse senetlerini geri satın alımı yöntemiyle, ortaklarına kâr payı ödemesi dışında da nakit

aktarımı yapabilmektedirler. Hisse senedi geri satın alımı yöntemi, temettü dağıtımına alternatif bir yöntem olarak görülmekte olup dünya sermaye piyasalarında uzun süredir yaygın olarak kullanılmaktadır.

1929 yılında ABD’de yaşanan Büyük Buhran’ı atlatabilmek için alınan önlemlerden birisinin de, şirketlerin hisselerini piyasadan hızla geri satın almaya davet edilmeleri olarak bilinmektedir (Anaral, 1982:28-29). Bir şirketin kendi hisse senedini satın alması, özellikle, ABD sermaye piyasalarında yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. S&P 500 endeksine dahil olan şirketler, 2007 yılında kendi hisse senetlerini geri satın almak için 589 Milyar ABD Doları ödeme yaptığı bilinmektedir (Emre, 2011:67).

Hisse senedi geri satın alımı ile işletmelerin piyasadaki hisse senedi miktarı azalmakta ve buna bağlı olarak hisse başına kazanç artmaktadır. Hisse başına kazancın artması sonucunda da, hisse senetlerinin piyasa fiyatı artmakta ve ortaklar kâr payı yerine, sermaye kazancı elde etmektedirler (Ertaş ve Karaca, 2010:64).

Literatürde, hisse senedi geri alımı ile ilgili çalışmalar incelendiğinde, genel olarak hisse senedi geri alımının temettü ödemesine alternatif bir yöntem olduğu üzerinde durulmuştur. Hisse senedi geri alımı ile temettü ödemesi karşılaştırılarak avantaj ve dezavantajları belirlenmiştir. Ayrıca, literatürde hisse senedi geri satın alımı yönteminin kullanımı sonucu işletmenin firma ve hisse senedi değerini nasıl etkilediğine yönelik bir çok çalışma yer almaktadır.

Bu çalışma, hisse senedi geri satın alımının finansal sonuçlarından ziyade, hisse senedi geri satın alımının SPK düzenlemeleri, TTK mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) perspektifinden incelenmesi ve hisse senedi geri alımı işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Çalışmaya teorik alt yapı oluşturması açısından, şirketlerin hisse senedi geri alma nedenleri ve hisse senedi geri alımı yapılırken kullanılan yöntemlere de çalışmada yer verilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

2. ŞİRKETLERİN HİSSE SENETLERİNİ GERİ ALMA NEDENLERİ

Literatürde şirketlerin kendi hisse senetlerini satın alma nedenleri üzerine yapılmış birçok çalışma mevcuttur. Söz konusu çalışmalar incelendiğinde, genel olarak şirketlerin kendi hisselerini alma nedenlerini yedi başlık altında toplayarak özetlemek mümkündür (Aktan, 2012:77-128, Arslan, 2013 ve Ergin, 2011:68-70):

1. Şirketler tarafından hisse senetlerinin piyasada gerektiği kadar değerlendirilmediğinin düşünülmesi: Şirket yönetimi tarafından hisse senetlerinin piyasada gerektiği kadar değerlendirilmediği düşünülebilir. Buna bağlı olarak yönetim, hisse geri alımına giderek şirket hisselerinin değerini artırmayı amaçlayabilir. Ancak bu amacın başarıya ulaşabilmesi için şirketin yatırımcıya güven vermesi ve ikna etmesi gerekir. Diğer türlü hisse geri alımı, hisse senetlerinin değerini daha da aşağılara düşürebilir.

2. Şirketlerin finansal oranlarını iyileştirmek istemesi: Şirketler Hisse Başına Kazanç, Özkaynakların Kârlılığı gibi finansal oranlarını iyi göstermek isterler. Bu amaca bağlı olarak, şirketler piyasada dolaşan hisselerini geri alarak dolaşımdaki hisse senedi sayısını azaltmaya çalışırlar. Dolayısıyla, hisse senedi sayısının azalması demek Hisse Başına Kazanç'ın artması demektir.

3. Şirketlerin hissedarlarına nakit aktarmak istemesi: Şirketler hissedarlarına iki yöntemle nakit aktarabilir. Birincisi temettü ödemesi şeklindedir. İkincisi ise hisse senetlerini geri almak suretiyle ortaklarına nakit aktarımıdır. Son zamanlarda, dünya piyasasında, hisse senedi geri alımı suretiyle nakit aktarımı yaygın olarak uygulama alanı bulmuştur.

4. Vergisel nedenler: Temettü ödemesi yerine hisse senedi geri alımının tercih edilmesi şirketlerin vergi yükünü azaltmaktadır. Çünkü temettü dağıtımına uygulanan vergi yükü, sermaye kazançlarına uygulanan vergi yükünden daha fazladır. Örneğin; ülkemizde temettü ödemesi % 15 oranında gelir vergisi stopajına tabi iken, hisse senedinin elden çıkarılması suretiyle elden edilen sermaye artış kazancı vergiden istisna tutulmuştur. Dolayısıyla, vergi avantajına bağlı olarak, şirketler hisse senedi geri alımı yöntemini tercih edebilmektedirler.

5. Elde bulunan atıl nakitlerin değerlendirilmek istenmesi: İşletmeler faaliyetleri sonucunda elinde biriken nakitleri değerlendirmek isterler. Eldeki nakitlerin yatırıma dönüştürülmesi amacıyla, şirket yönetimi çeşitli projeler arasında kârını maksimize edecek en uygun proje üzerinde karar vermeye çalışır. Bazen hisse senedini geri alım suretiyle, hisse senedinin değerini artırarak kâr elde etmek daha avantajlı bir yatırım olarak görülebilir. Bu durumda şirket yöneticileri hisse geri alımına giderek atıl duran nakitlerini bu şekilde değerlendirebilirler.

6. Sinyal etkisi: Şirket yöneticileri, şirketin durumu ve geleceği hakkında, doğal olarak piyasadaki yatırımcılardan daha fazla bilgiye sahiptirler. Finans literatüründe söz konusu bilgi "asimetrik bilgi" olarak isimlendirilmektedir.

Şirket yönetiminin hisse geri alımına gitmesi, piyasadaki yatırımcılarda, piyasada hisse senetleri gerçek değerinin altında kaldığı algısı oluşturmaktadır. Bu algı (sinyal) da piyasaya olumlu yansımaktadır. Yönetimin sahip olduğu asimetrik bilgiden etkilenen yatırımcılar, gelecekte hisse senetleri artacak diye şirketin hisselerine yönelmekte ve bu da şirket hisselerinin değerini artırmaktadır.

7. Şirketin kontrolünü rakiplere kaptırmama veya hisseleri belli hissedarlarda toplama isteği: Hisse senedinin piyasada dolaştığı durumlarda, şirketin hisseleri başkaları tarafından rahatlıkla alınabilmektedir. Hisseleri alanlar arasında kötü niyetli, şirketin yönetimini eline geçirmek isteyen yatırımcılar da olabilir. İşletme böyle durumlarda, hisse geri alımına giderek, dolaşımdaki hisse senedi sayısını azaltır ve rakiplerin kontrolü ele geçirmesini engelleyebilir. Kontrolü ele geçirmenin dışında, hisse senetlerinin önemli miktarını elinde bulunduran bir hissedar grubu, yönetimde alınacak kararları bloke edebilir veya sürekli muhalefet ederek yönetimi sabote edebilir. Dolayısıyla yönetimin rahat çalışabilmesi açısından, şirketler hisselerin belli hissedarlarda olmasını isterler. Bunu sağlamak için de hisse geri alımına başvurabilirler.

3. HİSSE SENEDİ GERİ ALIMINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

Şirket yönetimi hisse geri alım kararlarını farklı yöntemler kullanarak uygulamaya koyabilirler. Hisse geri alım işlemlerinde kullanılacak yöntemleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Aktan, 2012:12-41 ve Ergin, 2011:71-72):

1. Hissedarlara sabit fiyattan veya belirli bir fiyat aralığından hisse geri alım teklifi: Şirket bütün hissedarlarına, hangi tarihlerde, hangi fiyattan ve ne kadar hisse alacağını teklif niteliğinde bildirir. Yönetim geri alınacak hisselerin fiyatını doğru belirlemesi gerekir. Çok düşük fiyat belirlerse hisselerini satacak hissedar bulamayabilir. Yine çok yüksek fiyat belirlerse hisse geri alım işinden büyük zararlar edebilir. Eğer hisse geri alımına, hissedarlar tarafından çok fazla rağbet olursa, şirket bütün hissedarlarına eşit davranmak suretiyle hisse alımını gerçekleştirir. İşin doğası gereği hissedarların hisselerini satması için, hisselerin fiyatlarının piyasadaki fiyatın üzerinde belirlenmesi şarttır. Şirketin hisselerinin piyasa değeri ile hisse geri alım değeri arasındaki fark "premium" olarak isimlendirilir. Şirket hissedarlarına hisse geri alım teklifinde bulunurken, sabit bir fiyat belirleyebildiği gibi bir fiyat aralığı da belirleyebilir. Belli bir fiyat aralığının belirlenmesi halinde, şirket bir tavan bir de taban fiyat belirler. Hissedarlar da söz konusu

fiyat aralığında hangi fiyattan ne kadar hisse satmak istediklerini şirkete bildirirler. Şirket de gelen taleplere göre, belirlenen fiyat aralığında, hisse fiyatı sabitlenir ve sabitlenen bu fiyat üzerinden bütün hisselerin alımı gerçekleşir. Yani belirlenen taban ve tavan fiyat arasında, açık eksiltme esasına dayalı bir alım gerçekleşir.

2. Piyasa üzerinden hisse geri alımı: Piyasa veya borsa üzerinden hisse geri alım yöntemi, düşük maliyetli ve kolay bir yöntem olması nedeniyle, en yaygın kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde; şirket aracı bir kurumla anlaşarak piyasa veya borsadan, alım tarihindeki fiyat üzerinden hisse alımını gerçekleştirir. Genel olarak bu yöntem bir program dahilinde gerçekleştirilmektedir. Çünkü işletmelerin, bütün dünya ülkelerinde olduğu gibi, piyasadan günlük hisse alım limitleri bulunmaktadır. Dolayısıyla almak istediği hisse senetlerini bir anda şirket alamayabilir. Bu sebeple hisse alım programı uzun bir sürede gerçekleşebilir. Ayrıca piyasa üzerinden hisse geri alım yönteminde; hissedarlara çağrı yapılmaz, bir hisse fiyatı veya fiyat aralığı belirlenmez. Şirket bir piyasa oyuncusu gibi piyasaya girer ve o anki fiyattan hisse alımını gerçekleştirir.

3. Hızlandırılmış hisse geri alım programları: Bu yöntemde, şirket, hisselerini doğrudan piyasadan almak yerine, bir yatırım bankasıyla anlaşarak, daha önceki bir tarihte ve önceden belirlenmiş bir fiyat üzerinden hisse alımını gerçekleştirir. Hisselerin alımı için gereken meblağı şirket bankaya öder. Banka da belli aralıklarla şirketin istediği miktarda hisse alımını gerçekleştirir. Hisse alımının tamamlandığı tarihte, bankaya şirketin ödediği tutar ile bankanın hisse senetlerinin alımı için ödediği tutar farklıysa (az veya çok), aradaki farkı şirket ve yatırım bankası birbirlerine öderler.

4. Uzlaşarak yapılan hisse geri alımları: Şirket bazı hissedarlarına belli fiyattan hisse geri alımını teklif eder. Şirket ile hissedar uzlaştığı takdirde hisse alımı gerçekleşir. Hisse alımları, belli hissedarlardan gerçekleştirileceği için bütün hissedarlara hisse geri alım çağrısı yapılmaz. Genelde bu yöntem, şirketin kontrolünü ele geçirmek isteyen hissedarlara yönelik olarak uygulanır. Bu yöntemde, şirket, hisselerin gerçek değerinin çok üstünde bir bedelle hisse alımını gerçekleştirmek zorunda kalabilir.

5. Sentetik hisse geri alım programları: Sentetik hisse geri alım programlarında, türev ürünlerden faydalanılmaktadır. Bu yöntemde kullanılan türevler, genelde satış opsiyonu şeklinde olmaktadır. Satış opsiyonları; şirketler tarafından kendi hissedarlarına belli bir ücret karşılığında satılır. Satış opsiyonunu elde eden hissedar, belirli sayıdaki şirket hissesini belirli bir

zamana kadar belli bir fiyattan, şirkete geri satma hakkını elde eder. Satış opsiyonunu elinde bulunduran ortağın hisselerinin değeri düşmesi halinde, opsiyonu kullanarak belirlenen fiyattan, şirkete hisselerini geri satar ve hisse fiyatlarının düşmesi riskinden korunmuş olur. Şirkette bu şekilde hisse geri alımını gerçekleştirmiş olur.

4. HİSSE SENEDİ GERİ ALIMININ MEVZUAT AÇISINDAN İNCELENMESİ

Ülkemizde, şirketlerin tüzel kişilik olarak kendi hisselerinin alımı 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 379. maddesinde yer alan düzenleme ile mümkün olmuştur. Daha öncesinde, zaruri haller dışında, şirketlerin çağrı yoluyla veya piyasadan alım yapmak yoluyla kendi hisselerini alması yasaklanmıştı. Yürürlükten kaldırılan 6762 Sayılı Türk Ticari Kanunu'nun 329 maddesinde yer alan; "Şirket kendi hisselerini temellük edemeyeceği gibi rehin olarak da kabul edemez. Bu senetlerin temellükü veya rehin alınması neticesini doğuran aktitler hükümsüzdür" ibaresine istinaden şirketler kendi hisse senetlerini alamamaktaydı. Ancak, söz konusu kanun maddesinin devamında, şirketlerin kendi hisselerini alımları ile ilgili istisna hükümlere yer verilmekteydi. Şirketlerin kendi hisselerini almasına olanak tanıyan zaruri haller, yürürlükten kaldırılan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 329. maddesinde şöyle sıralanmaktaydı;

1. Hisse senetlerinin, şirketin sermayesinin azaltılmasına dair bir karara dayanılarak geri alınması,
2. Hisse senetlerinin şirketin alacakları karşılığında geri alınması,
3. Hisse senetlerinin bir malvarlığı veya bir şirketin devralınması neticesinde şirkete geçmesi,
4. Hisse senetlerinin devir veya rehin olarak alınmasının, esas sözleşmeye göre, anonim ortaklığın faaliyet konusuna giren işlemlerden olması,
5. Yönetim kurulu üyeleri, müdürler ve memurlar tarafından, hisse senetlerinin, kendilerine düşen sorumluluk dolayısıyla rehin olarak yatırılmış olması,
6. Hisse senetlerinin karşılıksız geri verilmesi.

Ülkemizde ilk olarak hisse geri alım işlemleri, tasarısında hisse geri alımına izin veren maddelerin de yer aldığı 6102 Sayılı TTK'nin Meclis Genel Kurulu'nda görüşmeleri devam ederken, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) 01.09.2009 tarih 27/748 sayılı İlke Kararı'nı yayınlaması ile başla-

mıştır. SPK almış olduğu ilke kararı ile Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesini beklemeden hisse geri alımı ile ilgili olarak düzenleme yapmıştır. Söz konusu kararda, SPK, payları Borsa'da işlem gören aracı kurumlar ve yatırım ortaklıklarının kendi paylarını satın almaları durumunda uymaları gereken ilke ve esasları belirlemektedir (SPK 39 Sayılı Haftalık Bülten, 2009:3). Daha sonra yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 379 maddesinde, hisse senedi geri alımı ile ilgili olarak, pay senetleri borsa-da işlem gören şirketler hakkında gerekli düzenlemeleri Sermaye Piyasası Kurulu'nun yapacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda SPK da 10.08.2011 tarih ve 26/767 sayılı kararı ile İMKB'de işlem gören şirketlerin kendi hisselerini satın alırken uyacağı ilke ve esasları açıklamıştır. Söz konusu ilke ve esaslar 2011/32 sayılı haftalık bültende yayınlanmıştır. SPK'nın yayınladığı bülten doğrultusunda, payları Borsa'da işlem gören şirketlerin kendi hisselerini satın almaları sırasında uyacakları ilke ve esasları ana hatlarıyla aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (SPK 32 Sayılı Haftalık Bülten, 2011:3-4):

- Geri alım işlemleri, genel kurul tarafından onaylanmış geri alım programı çerçevesinde ve azami 18 aylık bir süre için verilebilecek yetki dahilinde yönetim kurulu tarafından yapılır. Ancak 6102 Sayılı TTK'nın 379. maddesinde yönetim kurulu yetkilendirme süresi 5 yıl olarak yer almaktadır. SPK ilke kararı 6102 Sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce alınmıştır. Dolayısıyla şu an 6012 Sayılı TTK gereği yönetim kurulu yetkilendirme süresi 5 yıldır. Ayrıca, yine TTK gereği, yönetim kuruluna verilen yetkide; geri alınabilecek hisselerin nominal değerleri ile söz konusu hisselerle ödenebilecek alt ve üst limitlerin de belirtilmesi gerekmektedir.
- Geri alım işlemine konu olan hisseler, Borsa'da işlem gören nitelikte olmalı ve alım işlemleri yalnızca Borsa'da gerçekleştirilmelidir.
- Daha önce alınanlar dahil olmak üzere, geri alımı yapılacak hisselerin toplam nominal değeri, şirketin ödenmiş sermayesinin % 10'unu aşamaz. Bu oranın aşılması halinde, aşan kısım, alım tarihinden itibaren 6 ay içerisinde elden çıkarılmalıdır.
- Yönetim kurulu tarafından hazırlanan geri alım programı, genel kurula onay için sunulma tarihinden en az 15 gün önce, şirketin web sitesinde yayınlanarak kamuya duyurulur. Yine ilerleyen zamanlarda geri alım programı ile ilgili yapılan değişiklikler hakkında kamuya açıklama yapılması gerekir.
- Alınan payların bedelleri düştükten sonra, kalan şirketin özkaynağı, en az ödenmiş sermaye ile kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına

izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olmalıdır.

- Geri alınan payların azami elde tutma süresi 3 yılı aşmamak üzere, şirket tarafından serbestçe belirlenebilecek olup, bu süre zarfından elden çıkarılmayan paylar sermaye azaltımı yapılmak üzere iptal edilir.
- Geri alınan paylar, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı gereği, bilançoda özkaynaklar arasında bir indirim kalemi olarak izlenir ve dipnotlarda gerekli açıklamalar yapılır.
- Geri alınan payların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilmez.
- Şirketin satın aldığı kendi payları ile şirketin tam konsolidasyona tabi tuttuğu iştirak veya bağlı ortaklıkları tarafından satın alınan şirket payları, şirketin genel kurul toplantı nisabının hesaplanmasında dikkate alınmaz.
- Borsa’da yapılan alım işlemlerinde borsanın belirlediği kurallara ek olarak aşağıdaki kurallara da uyulmalıdır;
 - Açılış seansı, birinci seansın son 15 dakikası ile ikinci seansın ilk ve son 15 dakikası içinde geri alım emri verilemez.
 - Geri alım için verilen fiyat emri, mevcut fiyat tekliflerinden veya en son gerçekleşen satış fiyatından daha yüksek olamaz.
 - Şirket tarafından bir günde geri alımı yapılacak toplam pay miktarı, paylarının son üç aydaki günlük işlem miktarı ortalamasının % 25’ini geçemez.
- Geri alımı yapılan paylar, sadece borsada satış yoluyla ve ancak açıklanan geri alım programı son erdikten sonra elden çıkarılabilir. Ayrıca satış işleminden sonra kamuya gerekli açıklamalar yapılır.
- Şirket sermaye artırımı kararı almışsa, kararın alındığı tarihten sermaye artırımının tamamlandığı tarihe kadar, geri alım işlemi yapılamaz.

5. HİSSE SENEDİ GERİ ALIMINI İLE İLGİLİ OLARAK TÜRKİYE’DEKİ ŞİRKETLERİN DURUMU

Sermaye Piyasası Kurulu’nun 01.09.2009 tarihinde ilke kararını yayınlamasının ardından, ilk olarak Akfen Holding, Kamuyu Aydınlatma Platformu’na (KAP) yaptığı açıklamada, şirketin SPK’nın aldığı ilke kararlar çerçevesinde esas sözleşmesini değiştireceğini belirtmiştir. Daha sonra 12.09.2011 tarihinde yaptığı Genel Kurul’da şirketin esas sözleşmesinde değişikliğe gitmiş ve Yönetim Kurulu’nu 18 ay boyunca hisse geri alımı için yetkili kılmıştır.

SPK'nın yaptığı düzenlemelerden sonra Türkiye'de ilk hisse senedi geri alımını Sinpaş GYO A.Ş. yapmıştır. Tablo 1'de belli tarih aralıklarında Türkiye'deki işletmelerin hisse geri alımlarına ilişkin istatistik verilmiştir.

Tablo 1: Türkiye'deki İşletmelerin Hisse Geri Alımları

Borsa İstanbul'daki Şirketler ve Kısaltmaları	Hisse Senedi Geri Alım Tutarı (TL)	Geri Alınan Hisse Senedi Tutarlarının Ödenmiş Sermaye İçerisindeki Payı (%)	Zaman Aralığı
MARTI GYO-MRGYO	1.891.438	1,72	17.08.2011-25.11.2011
MARTI OTEL-MARTI	2.537.167	2,91	17.08.2011-25.11.2011
KARKİM AŞ-KARKM	375.000	5	18.08.2011-05.09.2011
DAGI GİYİM-DAGI	660.000	2,28	28.01.2013-03.06.2013
TORUNLAR GYO-TRGYO	273.295	0,12	21.11.2011-14.03.2011
AKFEN HOLDİNG-AKFEN	3.390.916	1,17	23.11.2012-04.06.2013
LOGO YAZILIM-LOGO	911.415	3,65	04.07.2012-04.06.2013
MCT DANIŞMANLIK-MCTAS	99.000	1,93	17.09.2012-05.06.2013
GLOBAL YATIRIM-GLYHO	17.025.516	7,57	30.05.2012-06.06.2013
İNDEKS BİLGİS.-İNDES	54.790	0,10	04.06.2013-06.06.2013
REYSAŞ LOJ.-RYSAS	1.500.000	1,36	12.11.2012-11.03.2013
UTOPIYA TURİZM-UTPYA	1.000.000	4	09.04.2013-10.05.2013
ULAŞLAR TURİZM-ULAS	99.000	0,89	24.04.2013-25.04.2013
SINPAŞ GYO-SNGYO	3.300.000	0,66	14.07.2010-13.08.2010

Kaynak: Dizkırıncı (2013:81)

6. HİSSE SENEDİ GERİ ALIM İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmenin geri satın alınan hisse senetlerine ilişkin işlemler, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı'nın 32 ve 33. maddeleri ile UR36. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu standart maddeleri ve 6102 Sayılı TTK hükümleri doğrultusunda, hisse senedi geri alım işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde uyulacak ilkeleri şöyle özetleyebiliriz;

- ✓ İşletmenin geri alınan kendi hisseleri, özkaynaktan mahsup edilir.
- ✓ İşletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarının (geri alınan hisselerinin) alışından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı ortaya çıkan kazanç veya kayıp, herhangi bir şekilde kâr veya zarara yansıtılmaz. Alınan ya da ödenen tutarlar doğrudan özkaynak içerisinde muhasebeleştirilir.
- ✓ TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyarınca, işletmenin geri satın alınan kendi hisselerinin elde bulundurulmuş tutarı ya finansal durum

tablosunda (bilançoda) ya da dipnotlarda ayrı bir şekilde kamuoyuna açıklanır.

- ✓ İşletme, özkaynağına dayalı finansal araçlarını ilişkili taraflardan geri satın alması durumunda, TMS 24 ilişkili Taraf Açıklamaları Standardı ile uyumlu olarak kamuoyuna açıklamada bulunur.
- ✓ İşletme, müşterisi adına kendi hisselerini elinde tutuyorsa ortada bir acentelik ilişkisi vardır. Dolayısıyla elde tutulan söz konusu finansal araçlar, işletmenin finansal durum tablosuna dahil edilmez.
- ✓ Şirket, almış olduğu kendi payları için alım değerlerini karşılayan tutarda yedek akçe ayırması gerekmektedir. Bu yedek akçeler, söz konusu paylar devredildikleri veya yok edildikleri takdirde, alım değerlerini karşılayan tutarda çözülebilirler (TTK, md.520).

TMS 32 ve Yeni TTK'de yapılan düzenlemeler ile bu düzenlemelere bağlı olarak Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 20.05.2013 tarihinde yayınlanan "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" başlıklı dokümanın, hisse geri alımı ile ilgili kısımları doğrultusunda, hisse geri alım işlemlerinde kullanılmak üzere aşağıdaki hesaplar önerilebilir;

51X Geri Alınmış Paylar Hesabı (-): İşletmenin kendi hisselerini alması durumunda, bu paylara ilişkin alım bedelleri özkaynaktan düşülmek üzere 51X Geri Alınmış Paylar Hesabı'nda izlenebilir.

51X Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi Hesabı (-): İşletmenin payları konsolidasyona tabi olan diğer taraflarca satın alınması halinde, alınan paylar geri alınmış paylar kapsamına girmekle birlikte, bu tutarlar 51X Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi Hesabı gibi ayrı bir hesapta izlenebilir.

52X Paylara İlişkin Primler Hesabı: İşletmenin geri alınan hisselerini satması sonucu elde ettiği kârlar 52X Paylara İlişkin Primler Hesabı'nda izlenebilir.

54X Kârdan Ayrılmış Kısıtlanmış Yedekler: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 520. maddesi uyarınca geri alınan paylar için alım değerlerini karşılayan tutarda yedek akçe ayrılması gerekmektedir. Ayrıca bu yedekler, sadece geri alınan paylar devredildiğinde ya da iptal edildiklerinde çözülmektedirler. Dolayısıyla geri alınan paylara ilişkin ayrılan yedeklerin 54X Kârdan Ayrılmış Kısıtlanmış Yedekler Hesabı gibi bir hesapta izlenmesi uygun görünmektedir.

Örnek: ABC A.Ş. 15.04.2014 tarihinde, genel kurul tarafından onaylanan geri alım programı kapsamında; nominal değeri 2 TL ve piyasa değeri 3,50 TL olan hisse senetlerinden 100.000 adetini 5 TL ortalama fiyatla geri satın almıştır. Daha sonra 15.07.2014 tarihinde hisse senetlerinin % 50'sini birim fiyatı 6 TL'den satmıştır. Yine 25.07.2014 tarihinde hisse senetlerinin % 25'ini daha birim fiyatı 3,50 TL'den satmıştır. Geri kalan hisse senetlerini ise 3 yıl içerisinde elde çıkaramadığı için iptal etmiştir.

Geri Alınan Hisse Senetlerinin Kaydı

51X GERİ ALINMIŞ PAYLAR HESABI	500.000	
102 BANKALAR HESABI		500.000

Geri Alınan Hisse Senetleri İçin Kârdan Yedek Ayrılması

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI	500.000	
54X KARDAN AYRILMIŞ KISITLANMIŞ YEDEKLER HS.		500.000

Geri Alınan Hisse Senetlerinin % 50'sinin Satışı Kaydı

102 BANKALAR HESABI	300.000	
51X GERİ ALINMIŞ PAYLAR HS.		250.000
52X PAYLARA İLİŞKİN PRİMLER HS.		50.000
Satılan hisse senedi adeti + 100.000 x %50 = 50.000 adet		
Alış fiyatı = 50.000 adet x 5 TL/adet = 250.000 TL		
Satış fiyatı = 50.000 adet x 6 TL/adet = 300.000 TL		

Geri Alınan Hisse Senetlerinin % 25'inin Satışı Kaydı

102 BANKALAR HESABI	87.500	
52X PAYLARA İLİŞKİN PRİMLER HS.	37.500	
51X GERİ ALINMIŞ PAYLAR HS.		125.000
Satılan hisse senedi adeti = 100.000 x %25 = 25.000 adet		
Alış fiyatı = 25.000 adet x 5 TL/adet = 125.000 TL		
Satış fiyatı = 25.000 adet x 3,50 TL/adet = 87.500 TL		

Gerı Alınan Hisse Senetlerinden Kalan % 25'lik Kısmın İptali Kaydı

500 SERMAYE HESABI	50.000	
52X PAYLARA İLİŞKİN PRİMLER HESABI	12.500	
54X KARDAN AYRILMIŞ KISITLANMIŞ YEDEKLER HS.	62.500	
51X GERİ ALINMIŞ PAYLAR HS.		125.000
İptal edilen hisse adeti = 100.00x %25 = 25.000 adet		
Nominal fiyatı = 25.000 adet x 2 TL/adet = 50.000 TL		
Alış fiyatı = 25.000 adet x 5 TL/adet = 125.000 TL.		

7. SONUÇ

Dünya ülkelerinde uzun süredir uygulanmakta olan hisse senedi geri alımı, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilen ilgili maddeler ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun hisse senedi geri alımına yönelik olarak yaptığı düzenlemeler ile birlikte Türkiye'de de uygulama alanı bulmuştur. Söz konusu düzenlemelerden sonra, düzenlemelere uygun olarak şirket esas sözleşmesini değiştiren ve hisse geri alımı gerçekleştiren birçok şirkete rastlanmaktadır.

TTK ve SPK düzenlemelerine göre; hisse geri alımı görevi, genel kurul tarafından onaylanan bir geri alım programı dahilinde yönetim kuruluna 5 yıl süreyle verilmektedir. Şirketler geri alımını yaptığı hisselerin nominal değerleri, şirketlerin ödenmiş sermayesinin % 10'unu geçemeyecektir. Eğer geçtiği takdirde limiti aşan kısmın altı ay içerisinde elden çıkarılması gerekmektedir. Yine geri alınan hisse senetlerinin üç yıl içerisinde satışı gerçekleştirilmelidir. Şayet gerçekleştirilmezse, hisse senetleri sermayeyi azaltacak şekilde iptal edilmesi gerekmektedir.

Hisse senedi geri alım işlemlerinin muhasebeleştirilmesi hususunu düzenleyen TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı'na göre geri alınan hisse senetleri özkaynaklar içerisinde indirim kalemi olarak izlenmesi gerekmektedir. Geri alınan hisse senetlerinin satışından doğan kazançlar, kâr veya zarar içerisinde değil özkaynak içerisinde kayıtlanması gerekmektedir. Ayrıca, TTK'ya göre geri alınan hisse senetlerinin alım bedeli kadar yedek ayrılması yasal olarak zorunludur. Ancak hisse senetleri satıldığında veya iptal edildiğinde ayrılan yedekler çözülmektedir.

KAYNAKÇA

Akfen Holding 12.09.2011 Tarihli Olağanüstü Genel Kurul Toplantı Tutanağı, <http://www.akfen.com.tr/doc/GenelKurul-ToplantiTutanaği-12092011.pdf>, 22.09.2013.

Aktan, Mehmet Fatih (2012), Şirketlerin Kendi Hisselerini Geri Satın Alması, Ankara Üniversitesi SBE, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Anaral, H. (1982), Anonim Ortaklıklarda Kayıtlı Sermaye, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara.

Anbar, Adem (2006), "Hisse Senetleri İmkb'de İşlem Gören İşletmelerde Kâr Payı Dağıtım Politikası", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:75.

Arslan, Ahmet (2013), "Şirketler Kendi Hisse Senetlerini Neden Geri Satın Alır?", Dünya Gazetesi, <http://www.dunya.com/sirketler-kendi-hisse-senetlerini-neden-geri-satin-alir-193138h.htm>, 07.09.2013.

Dizkırıcı, Ahmet Selçuk (2013), Stock Repurchasing in Turkey, International Journal of Business and Social Science, Vol. 4 No. 11: 76-81, http://ijbs-snet.com/journals/Vol_4_No_11_September_2013/9.pdf, 05.12.2013.

Ergin, Emre (2011), "İMKB Şirketleri İçin Yeni Olanak: Hisse Senedi Geri Satın Alımı", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 49:66-74.

Ertaş, Fatih Coşkun ve S.Serdar Karaca (2010), "Kâr Dağıtımının İlanı ve Gerçekleşmesi Arasında Geçen Sürenin Firma Değerine Etkisi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 47:58-68.

Kamu Gözetim Kurumu (2013), Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf, 24.09.2013.

Sermaye Piyasası Kurulu 2009/39 Sayılı Haftalık Bülten (2009), <http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/displaybulten.aspx?yil=2009&sayi=39&ext=.pdf>, 21.09.2013.

Sermaye Piyasası Kurulu 2011/32 Sayılı Haftalık Bülten (2011), <http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/displaybulten.aspx?yil=2011&sayi=32&ext=.pdf>, 21.09.2013.

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN DİĞER MALİYET SİSTEMLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Doç.Dr. Hakan ERKUŞ*

Yrd.Doç.Dr. İbrahim AKSU**

Ebru TURAN***

ÖZET

İşletmelerin, günümüz iş dünyasında avantaj sağlayabilmeleri için etkili bir maliyet sistemi kullanmaları gerekmektedir. Geleneksel maliyet sistemleri, özellikle hacim tabanlı olmalarından dolayı günümüz işletmelerinin ihtiyaçlarını yeterince karşılayamamış ve işletmeleri yeni maliyet sistemleri arayışına itmiştir. Bu arayışın sonucu olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi ortaya çıkmıştır. 1980'lerden 2000'li yıllara kadar sistem muhasebe literatüründe çok büyük hayranlıkla ele alınmıştır. Bu sistemin atıl kapasiteyi dikkate almaması ve kısa vadeli kararlar vermede kullanımının pratik olmaması ise Kaynak Tüketim Muhasebesi'nin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Detaylı ve geniş kapsamlı bir maliyet sistemi olan Kaynak Tüketim Muhasebesi, yöneticilerin hem kısa hem de uzun vadeli kararlar almasına imkân tanımaktadır. Bu çalışmada, Kaynak Tüketim Muhasebesinin gelişimi, dayandığı temel ilkeler özetlenmiş örnek uygulamalar yardımıyla geleneksel ve faaliyet tabanlı maliyet muhasebesiyle arasındaki farklılıklar anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Sistemleri, Kaynak Tüketim Muhasebesi, Faaliyete Tabanlı Maliyetleme.

Jel Kodlar: M40, M41.

* İnönü Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

** İnönü Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

*** İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi.

THE COMPARISON OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING WITH OTHER COSTING SYSTEMS

ABSTRACT

In order to have advantage in today's business world, the entities need an effective cost system. Since they are volume based traditional cost systems could not meet the needs of entities and this is directed them searching new cost systems. As a result of this search Activity Based Costing (ABC) has emerged. It has studied with a great admiration in accounting world from 1980s to 2000s. Its impracticability in short term decisions and take no notice of idle capacity caused the entities to observe Resource Consumption Accounting (RCA). As broad and detailed cost system RCA lets managers to take right decisions both in short and long term. In the study the development and fundamental principles of RCA is summarised and the differences among traditional cost systems, ABC and RCA are tried to explain by the help of model implementation.

Key Words: Costing Systems, Resource Consumption Accounting, Activity Based Costing

Jel Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), temel olarak bir yönetim muhasebesi yöntemi olup yöneticilere bilgi sağlayarak işletmelerini optimize etmeye yardımcıdır. KTM'nin dayandığı temel fikir kaynakların bütün maliyetlerin sebebi olduğudur. Kaynaklar (binalar, ekipmanlar, işgücü vb.) bir işe tahsis edildikçe maliyetler oluşmaya başlamaktadır (White 2009, 65-71). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) 2009' da yayınladığı ve maliyetlemenin geçmişten bugüne nasıl geliştiği ve olgunlaştığını gösterdiği çalışmada KTM, faaliyete dayalı kaynak planlamasının avantajlarını kullanarak ve esas üretim ve destek departmanlarda orantısız maliyetlemeye yer veren, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Sürece Dayalı FTM'den daha gelişmiş bir maliyetleme şeklidir. KTM, her biri işletme çapında karar destek sistemleri olan; Alman maliyet muhasebesi (GPK) ile FTM'nin bir birleşimidir. KTM, Alman maliyet muhasebesinin kaynaklara verdiği önemin avantajları ile FTM'nin faaliyet bakış açısının avantajlarını kullanan çağdaş bir yönetim muhasebesi yöntemidir (Clinton ve Keys 2002, 1; Van-

der Merwe ve Keys 2002, 31; Webber ve Clinton 2004, 1; Zhao 2007, 42; Krumwiede ve Suessmair 2008, 37; White 2009, 71). Bu yöntem “geleneksel maliyet muhasebesinin” ötesinde (daha fazla elde edilebilen ve daha yüksek doğruluk payıyla) farklı raporlama ve planlama sistemleri arasında tam anlamıyla bütünleşmiş üstün bilgi sağlamayı amaçlamaktadır.

2. GELENEKSEL MALİYETLEME SİSTEMİ

Geleneksel üretim ortamlarında üretim yapan sanayi işletmelerinin kullandığı maliyet yöntemleri, geleneksel maliyet muhasebesi olarak adlandırılır. Geleneksel üretim ortamları genellikle standart mamullerin üretildiği, otomasyonun fazla olmadığı, üretimin daha çok emeğe dayalı olarak yapıldığı üretim ortamlardır. Bu ortamlarda maliyet muhasebesinin temel görevi, stok değerlendirme ve finansal tabloların hazırlanması amacıyla üretilen mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasıdır.

Geleneksel yaklaşımlarda, Genel Üretim Giderleri ilk önce esas ve yardımcı üretim gider yerlerinde toplanarak I. dağıtım gerçekleştirilir. Daha sonra ise, yardımcı üretim gider yerlerindeki giderler esas üretim gider yerlerine dağıtılarak II. dağıtım gerçekleştirilir. Üçüncü aşama olarak da esas üretim gider yerlerindeki giderler o merkezlerde üretilen mamullere yüklenir. (Acar 2005 106-107)

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri, teknolojinin sabit olduğu sınırlı üretim durumlarında, baskın faktörler olan direkt işçilik ve malzeme kullanılması durumunda faydalı maliyetleme sistemleridir.

Bilindiği gibi mamul ve hizmet maliyetleri direkt hammadde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt hammadde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri doğrudan üretilen mamul veya hizmet ile ilişkilendirilebildiği için söz konusu maliyetlerin ürüne yüklenmesinde bir problemle karşılaşılmamaktadır. Genel üretim giderleri ise üretim faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için gerekli diğer girdilere ait bulunan, fakat üretilen mamul veya hizmetlere direkt olarak yüklenemeyen giderlerdir (Altuğ 2006, 90).

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerine bakıldığında, söz konusu sistemlerde, genel üretim giderlerinin belirli ürünlere yüklenmesinde direkt işçilik saati, makine saati, satış miktarı gibi hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının kullanıldığı görülmektedir. Fakat gerçekte birçok ürünün kaynaklardan aldığı payın üretim veya satış miktarı ile doğru orantılı olmadığı

görülmektedir. Bu nedenle ürünün tasarlanması, üretimi, satışı ve teslim edilmesi gibi faaliyetlere ilişkin ürünler tarafından tüketilen maliyetler geleneksel maliyet sistemleri vasıtasıyla doğru olarak ölçülememektedir. Söz konusu bu yetersizlik 1980'lerde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

3. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ (FTM)

FTM, stratejik amaçların gerçekleştirilmesine yönelik, her bir faaliyetle ilgili maliyet havuzlarının oluşturulması ve bu yerlerdeki endirekt maliyetlerin saptanan maliyet dağıtım anahtarları ile ürünlere yüklenmesidir (Acar ve Papatya 1997, 162). Bir başka tanıma göre FTM, maliyet etkenleri, faaliyetler, kaynaklar ve performans ölçümleri hakkında ayrıntılı bilgi sunan bir veri tabanıdır (Çakır Eker 2002, 239).

FTM'nin temel ilkesi; maliyetlere **ürünlerin değil faaliyetlerin neden olduğu ve ürünlerin faaliyetleri tükettiğidir** (Çakıcı 2001, 106). Daha geniş bir tanımlama ile FTM, "Bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. FTM, gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet **tüketimlerini yansıtır** (Karacan, Aslanoglu 2005, 19).

FTM'nin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Çakır Eker 2002, 240):

- **Ürün ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri** ortadan kaldırmak veya en aza indirmek,
- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi alt yapısı sağlamak,
- Sorunların ana nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- **Önyargılar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,**
- **İşletmenin faaliyet tüketimi, maliyet ve ilgi alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi vermek,**
- **İşletme yöneticilerine alacakları kararlarda kullanılmak üzere doğru maliyet bilgileri sağlamak.**

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde kaynakların tüketilmesinden başlayıp, maliyetlerin mamullere yüklenmesi ile sonuçlanan iki aşamalı sürecin ilk aşamasında, faaliyetlerin maliyetleri belirlenirken, ikinci aşamada ise faaliyetlerin maliyetleri ürünlere yüklenmektedir. (Tanış ve Güner 2003, 4-5) Bu iki aşamayı oluşturan beş adım ise şöyledir:

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi,
- Maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması,
- Maliyetlerin mamullere yüklenmesi.

Birinci aşamada faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetleri maliyet havuzlarına paylaştırılır. Bu amaçla önce faaliyetler kategorilere ayrılır. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır. Dolayısıyla, endirekt faaliyetlerin bir maliyet havuzunda yer alabilmesi için bu faaliyetlerin mantıksal olarak birbirleriyle ilişkisi olması ve bu faaliyetlerin tüm mamuller için aynı tüketim oranına sahip olması gerekmektedir. İkinci aşamada, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetler mamullere paylaştırılır. Bu paylaşımın yapılması için, öncelikle yapılması gereken her mamulün tükettiği kaynak miktarının ölçülmesidir. Daha sonra birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamullere yüklenir (Alkan 2005, 45).

4. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ (KTM)

KTM; operasyonel/lojistik bilgisi ile finansal bilgiyi; kurumsal kaynak planlamasının en detaylı bilgiyi takip etmesi, muhafaza etmesi ve gruplandırması özelliğinin avantajına dayanarak bütünleştirmektedir. Bu detay, en düşük seviyedeki analizlerin (bir makine veya operatörü seviyesinde) büyük bir kesinlikle yapılmasını sağlayacak ve kolay bir şekilde bir araya getirilerek özet düzeyinde stratejik bilgi veya başka bir seviyedeki bilgi grubu sağlanabilecektir (Webber ve Clinton 2004, 1).

Tablo 1. maliyet sistemlerinin zaman içerisindeki basit olandan karmaşık olana gelişimini ve KTM'nin diğer maliyet sistemleri arasındaki yerini göstermektedir. (Aksu 2013, 170)

Tablo 1. Maliyetleme Süreçleri Olgunluk Dönemleri

1	Defter tutma	Sadece Kayıt	Geleneksel Standart Maliyetleme	GİDER İZLEME, MALİYET RAPORLAMA ve TÜKETİM ORANLARI
2	Süreç ve yalın muhasebe	Süreç Görüşü		
3	Direkt maliyetler	Çıktı Görüşü		
4	Direkt Maliyetler + Destek Maliyetleri			
5	Bireysel çıktılara standart maliyetleme (Proje maliyetlemesi, sipariş maliyeti)	Gelişmiş Çıktı Bilgisi/Yaklaşık Doğruluk		
6	İtme FDM (Ürün maliyetleri)	Endirekt Maliyetlerin Gelişmiş Uygulaması	Faaliyete Dayalı Maliyetleme	
7	6 ile birlikte kanal ve müşteri karlılığı raporlaması (Hizmet maliyeti)	Müşteri Talep Duyarlılığı		
8	Atıl kapasite maliyetleri (Tahmini)	Atıl Kapasite Bilinci		
9	Tahmini sürücü miktarı X birim tüketim oranı (Sürücü tabanlı bütçeleme)	İtme Faaliyete Dayalı Kaynak Planlaması		
10	Tahmini sürücü miktarı X zaman tüketim oranı (Tekrarlayan iş şartları)	Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme		
11	9 ile birlikte esas ve yardımcı hizmet yerlerinde orantısal maliyetleme	Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe		
				KAPASİTE DUYARLILIĞI İLE TALEBE DAYALI PLANLAMA

Tablodan anlaşıldığı üzere KTM maliyetlerin simülasyonundan önceki son aşama olarak ifade edilmiştir. Yani bir anlamda KTM, IFAC tarafından en gelişmiş maliyetleme sistemi olarak kabul edilmektedir.

KTM’de kaynaklar bütün giderlerin (ve gelirlerin) nedenidir. Kaynaklar belirli bir yatırıma yönlendirildiğinde giderler ortaya çıkar. Bir faaliyeti durdursanız bile söz konusu faaliyet için tahsis olunan kaynağı ortadan kaldırmadıkça veya başka bir yere dağıtmadıkça tasarruf sağlayamazsınız (Aksu 2013, 170).

KTM ile ilgili olarak üç temel ilkedden bahsedilir. Bunlar KTM’nin kaynaklara bakış açısı, maliyetin yapısına bakış açısı ve KTM’nin maliyet modellemesinde miktara dayalı yaklaşımıdır (Van der Merve ve Keys 2002, 31). Ayrıca, yerine koyma amortisman yöntemi ile katkı payı gelir tablosu yaklaşımı KTM’nin kökeni Alman maliyet muhasebesi GPK’ya dayanan uygulamalardır.

4.1. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Kaynaklara Bakışı

Karar destek modelleri, işletmenin kaynaklarının akışına odaklanmaktadır. İşletmeler kaynaklarını büyük ölçüde homojen çalışma grupları veya kaynak havuzları çerçevesinde düzenlemektedirler. Her kaynak havuzu başka bir kurumsal kaynak havuzunu destekleyen bir çıktı üretmek veya müşteri için bir ürün ya da hizmet üretmek için girdilerine başvurmaktadır. Kaynak havuzları homojen olmalıdır. Bütün kaynaklar diğer kaynak havuzları için ölçüde hizmet üretmektedir (White 2009, 65-68). KTM, geniş kapsamlı ve temel olarak kaynak odaklı bir yöntemdir. KTM'deki kaynak havuzları bütün kaynakları (diğer kaynaklara hizmet etme maliyetleri de dâhil olmak üzere) içermektedir ve KTM anlayışında bazı kaynaklar diğer kaynaklara hizmet etmek için var olmaktadır. Böylelikle, bunların maliyetleri hizmet verilen kaynaklara tahsis edilmektedir. KTM'nin bu gerekliliği tam maliyetlendirilmiş kaynakları oluşturmaktadır.

KTM'de bütün kaynak havuzu, tüketici ilişkisi için etkenler belirlenmektedir (bu kaynakların tüketicisi olmalarından dolayı hem faaliyetler hem de diğer kaynak havuzları, bu ilişki çerçevesinde düşünülmelidir). Bu gerekliliğin amacı; maliyet tahsisinde operasyonel maliyetlerin doğru bir şekilde yansıtılması için neden-sonuç ilişkisinin tesis edilmesidir (Clinton ve Keys 2002, 2). Nedensellik ilkesi; kaynak akışlarının ve onlara ait maliyetlerin, tedarik zincirinde kaynaklardan tüketiciye doğru akan modellemede sıkı bir neden sonuç esasını gerektirmektedir. KTM modelinde kaynaklar arasında nedensellik ilişkisi; kaynak miktarları ve ilgili maliyetleri kapsamında ciddi bir şekilde ele alınmaktadır.

KTM, atıl kapasitenin o kapasitenin denetiminden veya ortaya çıkmasından sorumlu kişi veya bölüme yüklenmesi gerekliliğini savunmaktadır (Clinton ve Keys 2002, 4). Nedensellik ilkesinde izlenemeyen sabit maliyetler, KTM maliyet tahsisinin dışında bırakılmaktadır (Webber ve Clinton 2004, 12). Eğer bir kaynak havuzu diğer kaynak havuzundan çıktıya ihtiyaç duymuyorsa, o kaynak havuzundan herhangi bir maliyet de kendisine tahsis edilmeyecektir. Böylelikle, nihai ürün ve hizmetler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile tanımlanmış tam maliyeti yansıtamayacaktır. Tam maliyetleme birim bazında ürün veya hizmete nedensel olmayan maliyet dağıtımını gerektirmektedir. Nihai ürün veya hizmetin nedensellik ilkesini tam manasıyla taşıyan maliyeti için kullanılacak uygun terim ise *atanabilir maliyet (attributable cost)*'tir. (White 2009, 67). Atanabilir maliyet; ortalama olarak, işletmenin yapısını değiştirmeden bir ürün veya işlevin bütününüyle durdurulması ile kaçınılabilecek birim maliyettir. Diğer bir deyişle,

atanabilir maliyet; neden-sonuç bütünlüğünü korumak suretiyle hesaplanan tam maliyete en yakın değerdir. İstendiği takdirde tam maliyet bilgisi de KTM’de kolaylıkla elde edilebilecektir. Atanabilir maliyet; kurum bazında yönetim kararlarının alınmasının geliştirilmesine odaklanan yönetim muhasebesi için doğru bir maliyet türüdür (White 2009, 67-76).

4.2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Maliyetin Yapısına Bakışı

KTM’de maliyetler birincil ve ikincil maliyetler şeklinde sınıflandırılır. Birincil maliyetler, öncelikli olarak bir maliyet merkezinde oluşan maliyetlerdir (Keys ve Van Der Merwe 1999, 4; Webber ve Clinton 2004, 4, White 2009, 74). Bu yüzden, maliyet merkezi bu maliyetler üzerinde birincil kontrole sahiptir. İkincil maliyetler ise bir maliyet merkezine kapsamlı bir transfer fiyat sistemiyle ya da gider yansıtmasıyla aktarılan maliyetlerdir (Keys ve Van Der Merwe 1999, 4). Diğer bir deyişle, ikincil maliyetler tüketici nesneye açık bir şekilde yansıtılabilen veya diğer üretim kaynak havuzlarında oluşan maliyetlerdir (Webber ve Clinton 2004, 4). Tüketici maliyet merkezi (hizmeti kullanan maliyet merkezi) bu maliyetler üzerinde ikincil bir kontrole sahiptir.

Tedarikçi maliyet merkezinden talep edilen hizmetin miktarı tüketici maliyet merkezinin kontrolü altındadır. Fakat fiyat veya birim başına oran tüketici maliyet merkezinin kontrolü altında değildir. Bu ayırım yöneticilerin maliyet merkezlerinde neleri kontrol edebiliyorlarsa onunla ilgili sorumluluk taşımalarını sağlamaktadır. Bu yüzden üst yönetimin keyfi dağıtımlar gibi bireyin kontrol edemeyeceği maliyet ve miktarlar için birini sorumlu tutması çok olası değildir (Keys ve Van Der Merwe 1999, 4-5). Kaynakların maliyet merkezlerine aktarılması, genel giderlerin oranlarının belirlenmesinde kaynak tüketimi hakkında ve böylelikle ürün satış fiyatlarının belirlenmesi hususunda netlik sağlayacaktır (Krumwiede ve Suessmair 2007, 54).

4.3. Miktar Temelli Yaklaşım

KTM’nin temel prensiplerinden biri ölçü olarak miktarı temel almasıdır. Yani bütün tüketim ilişkileri miktarlar temelinde ifade edilmektedir (Clinton ve Keys 2002, 2; Van der Merve ve Keys 2002, 33; Webber ve Clinton 2004, 4; Zhao 2007, 45; White 2009, 68-70). Daha sonra maliyet tahsisi bu miktarlar çerçevesinde finansal değere dönüştürülebilmektedir. Ancak hesaplanan maliyet, tüketim ilişkisinin ifadesinde kullanılmamaktadır (Clinton ve Keys 2002, 2; Webber ve Clinton 2004, 4)

KTM'nin miktar temelli yaklaşımı kaynakların tüketimi ve maliyetlerin yüklenmesi arasında açık bir ayırım sağlamaktadır. Tüketim miktarı ile tüketim değerini ayırmak sapma analizini kolaylaştırmaktadır. Fiili tüketimin izlendiği sürekli veri için sadece belirlenen ilişkide miktarların belirlenmesi yeterlidir. Ayrıca kaynak maliyetleri sadece kullanıldıkları zaman tahsis edildikleri için kapasite analizi kolaylaşmaktadır (Clinton ve Keys 2002, 3).

4.4. Yerine Koyma Maliyeti Amortismanının Kullanılması

KTM'deki bir diğer uygulama da yerine koyma maliyeti amortismanıdır (Thomson ve Gurowka 2005, 32). Alman maliyet yönetim sistemlerinde varlıkların değerlemesinde tarihi maliyetlerin yerine, yerine koyma maliyeti kullanılmaktadır (Keys ve Van Der Merwe 1999, 7). Geleneksel yaklaşımda ise büyük defter kayıtlarına bağlı normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemi gibi yöntemler kullanılmakta ve bu yöntemler ekonomik gerçekliği yansıtamamaktadır. Örneğin; mevcut eski bir makinenin bakım onarım maliyetleri, ürünün yaşam seyri maliyetlerinin daha da artmasına neden olacaktır ki geleneksel muhasebe bu durumu yansıtamamaktadır. (Thomson ve Gurowka 2005, 32).

Tarih maliyet üzerinden değil de yerine koyma maliyeti üzerinden amortisman ayrılması hem daha güncel üretim maliyetleri sağlanmasına ve hem de günün şartlarına uymayan (teknolojisi eskimiş, demode olmuş) makinelerin bir an önce elden çıkarılmasına yardımcı olmaktadır (Thomson ve Gurowka 2005, 32; Krumwiede ve Suessmair 2007, 7; Krumwiede ve Suessmair 2007, 55). Yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yöntemiyle ayrıca genel giderlerin sapmalarının yarattığı yanlışlıklar da ortadan kalkacaktır. (Krumwiede ve Suessmair 2007, 8). Ayrıca firma içi maliyet kararlarına destek bilgisi için yerine koyma maliyetine dayalı amortisman yönteminin kullanılması, benzer kaynakları tüketen ve benzer faaliyetleri destekleyen özdeş ürünlerin eşit olamayan maliyet dağıtımını riskini de engellemektedir (Webber ve Clinton 2004, 12; Clinton ve Webber 2004, 23).

5. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ ARASINDAKİ FARKLAR

KTM, FTM gibi maliyetlerin mamullere veya diğer maliyet unsurlarına dağıtımında kullanılabilecek bir maliyetleme yöntemidir. KTM, FTM yönteminin temel değerlerini dikkate alarak oluşturulmuştur. FTM, 1980'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde tasarlanmış, yönetim muhasebesinin 20. yüzyılda icat ettiği en önemli yöntem olarak kabul edilmektedir (Wegmann

2009, 7). FTM yöntemi, 1980'li yıllardan itibaren artan teknolojik gelişim nedeniyle mamul maliyeti içinde yer alan maliyet unsurlarının paylarında meydana gelen değişim sonucu Kaplan ve Cooper tarafından geliştirilmiştir. Üretim teknolojilerindeki ilerleme, mamul maliyetleri içinde sabit ve endirekt maliyetlerin artmasına yol açmıştır. Önceleri mamul maliyetleri içinde çok düşük düzeylerde bulunan genel üretim giderleri (GÜG) ve bu giderlerin direkt işçilik saati gibi geleneksel hacim tabanlı dağıtım ölçütleriyle mamullere dağıtılması çok fazla sorun yaratmazken, teknoloji maliyetleri nedeniyle GÜG'nin artması, böyle bir dağıtımla elde edilen mamul maliyetlerinin geçerliliğinin sorgulanmasına yol açmıştır. FTM yöntemi işletmelerin kaynakları kullandığını ve faaliyetlerin maliyetlere yol açtığını varsaymaktadır. FTM yöntemini uygulamak için (Grasso 2005, 14):

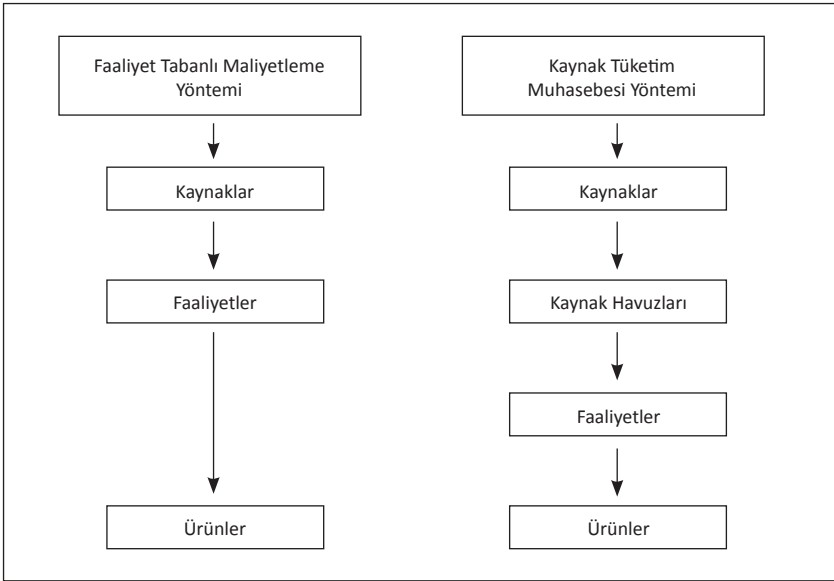
1. İşletmede gerçekleştirilen faaliyetler tanımlanmalıdır.
2. Faaliyetleri gerçekleştirmek için kullanılan kaynakların maliyetleri faaliyet (maliyet) havuzlarına ya doğrudan ya da bir dağıtım anahtarı (kaynak etkeni) kullanılarak dolaylı olarak dağıtılmalıdır.
3. Maliyetler, maliyet havuzlarından ürünlere ya da diğer maliyet unsurlarına bir maliyet etkenine dayalı olarak dağıtılmalıdır.

FTM temel olarak genel üretim giderlerinin doğru bir şekilde dağıtımının gerçekleştirilmesi için geliştirilmiş bir yöntemdir. Bu yöntem daha sonra çeşitli tekniklerle pekiştirilmiştir. (Kaplan ve Anderson 2007, 8), FTM'ye yöneltilen eleştiriler ise şöyle sıralanmaktadır:

- FTM sisteminin kurulması için çalışanlarla yapılması gereken görüşmeler ve inceleme süreci zaman alıcı ve yüksek maliyetlidir.
- FTM sisteminin kurulması için gerekli (çalışanlardan elde edilen) veriler öznel ve verilerin geçerliliğini doğrulamak zordur.
- Verileri depolama, işleme ve raporlama işlemlerinin maliyeti yüksektir.
- FTM modellerinin çoğu lokaldir ve işletmenin bütününe yönelik karlılık fırsatlarını bütünleştiren bir bakış açısı sağlamaz.
- FTM modellerinin, değişen koşullara uyum sağlamak için güncelleştirilmesi zordur.
- FTM modelleri, kullanılmayan kapasite potansiyelini göz ardı ettiği için teorik olarak doğru değildir.

Şekil 1, FTM ile KTM'nin maliyetleri ürünlere nasıl dağıttığını göstermektedir. FTM, kaynak maliyetlerini faaliyetlere oradan da maliyet unsuru olarak ürünlere iki aşamada dağıtmaktadır. KTM ise, kaynak maliyetlerini faaliyetlere doğrudan dağıtmayıp, önce kaynak havuzlarında toplamakta, oradan faaliyetlere aktarmaktadır. Maliyetlerin ürünlere dağıtımını yine faaliyet havuzlarından olmaktadır. FTM yönteminde, ikinci aşama (faaliyet havuzlarından maliyet unsurlarına dağıtım) göreceli olarak kolay gerçekleşirken; birinci aşama (kaynakların faaliyetlere dağıtılması) gerçekleştirilmesi çok daha zor bir aşamadır. Bu nedenle çok fazla sayıda kaynak etkenine ve dağıtım ihtiyacı duyulmaktadır. İşte bu noktada KTM, bir işletmenin farklı bölümlerine ait kaynakları daha sınırlı sayıda kaynak havuzunda toplayarak, kaynakların faaliyetlere dağıtımını kolaylaştırmaktadır (Wegmann 2009, 14-15).

Şekil 1: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi



Kaynak: Wegmann, (2009, 14)

FTM ve KTM, dağıtım anlamında kavramsal olarak benzerdir. Fakat, farklı yönelimlere sahiptirler. KTM faaliyetlerden çok kaynaklara odaklanmaktadır. KTM, marjinal analizler, giderler ve sorumluluklar için kısa vadeye vurgu yaparken, FTM yönetim sistemleri, uzun vadeli kaynak tüketimine vurgu yapmaktadır. FTM sistemlerinin ilk uygulamalarında, maliyetleri tamamıyla dağıtmak için kullanılmayan kapasite göz ardı edilmektedir. KTM yöntemi bu eksikliği gidermektedir (Grasso 2007, 198). KTM'nin belki de en önemli üstünlüğü, atıl kapasitenin izlenmesine ve yönetilmesine olanak sağlamasıdır.

6. ÖRNEK UYGULAMA¹

KLM işletmesi A, B ve C adında üç tür ürün üretmektedir. İşletmenin ilgili döneme ilişkin gider, üretim miktar ve mamul başına gerekli işçilik saatleri aşağıda verilmiştir.

Bu bölümde söz konusu KLM işletmesinin ürettiği mamullerin maliyeti sırasıyla; tekli, çoklu dağıtım anahtarlarının kullanıldığı geleneksel yöntemler FTM ve KTM'ye göre hesaplanmaktadır. Yöntemlerin gerektirdiği ek bilgiler her bir aşamada örneğe ilave edilmiştir.

GÜG	13.234.500 TL			
Pazarlama ve Satış Giderleri	1.460.000 TL			
Genel Giderler Toplamı	14.694.500 TL			
	A	B	C	Toplam
Üretim Miktarı (adet)	20.000	12.000	4.000	36.000
Mamul başına işçilik (saat)	6	7,5	9	246.000

6.1. Bu Veriler İle Geleneksel Hacim Esaslı Maliyetleme Yöntemine Göre; GÜG İşçilik Saati Esas Alınarak Mamullere Yüklenir

Yükleme Oranı= $13.234.500/246.000 = 53,80$ TL/saat

	A	B	C	Toplam
Mamul başına GÜG(TL)	322,79	403,49	484,19	
Mamul grubuna yüklenen toplam GÜG (TL)	6.455.853,66	4.841.890,24	1.936.756,10	13234500

6.2. Bu Veriler İle Çoklu Maliyet Havuzu Kullanıldığında

6.2.1. Gider Yerlerince Tüketilen Kaynakların Bilgisi

İşletmede İşleme ve Montaj olmak üzere iki esas, Lojistik ve Fabrika Yönetimi olmak üzere iki de yardımcı gider yeri bulunmaktadır. Söz konusu gider yerlerine ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

	İşleme	Montaj	Lojistik	Fabrika Yönetimi	Toplam
Çalışan Sayısı	40	75	10	5	130
Alan (metrekare)	20.000	100.000	1.500	800	122.300
İşçilik Saati	82.000	164.000	-	-	246.000
Makine Saati	72.000	-	-	-	72.000
Lojistik	%60	%30	-	%10	%100

¹ Balakrishnan, Labro ve Sivaramakrishnan, (2012), s. 8-13'den uyarlanmıştır.

6.2.2. Mamuller Tarafından Tüketilen Kaynakların Bilgisi

	A	B	C
Üretim Miktarı	20.000	12.000	4.000
Gerekli işçilik saati	4	5	6
Gerekli makine saati	2	2	2

6.2.3. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı (Birinci Dağıtım)

	İşleme	Montaj	Lojistik	Fabrika Yönetimi	Toplam
Maaş ve Ücretler	1.400.000	2.550.000	750.000	350.000	5.050.000
Amortismanlar	4.500.000	0	0	0	4.500.000
Alana İlişkin Dağıtımlar	300.000	1.500.000	22.500	12.000	1.834.500
İşletme Malzemeleri	1.500.000	300.000	40.000	10.000	1.850.000
1. Dağıtım Toplamı	7.700.000	4.350.000	812.500	372.000	13.234.500

6.2.4. Yardımcı Gider Yerlerindeki Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı (İkinci Dağıtım)

	İşleme	Montaj	Lojistik	Fabrika Yönetimi	Toplam
1. Dağıtım Toplamı	7.700.000	4.350.000	812.500	372.000	13.234.500
Lojistik	509.431	254.716	-849.052	84.905	
Fabrika Yönetimi	146.210	274.143	36.552	-456.905	
2. Dağıtım Toplamı	8.355.641	4.878.859	0	0	13.234.500

Esas Üretim Gider Yeri Yükleme Oranları

İşleme: $8.355.641/72.000$ makine saati = **116,05 TL/m.s.**

Montaj: $4.878.859/164.000$ işçilik saati = **29,75 TL/i.s.**

6.2.5. Esas Üretim Gider Yerlerindeki Giderlerin Mamullere Dağıtımı (Üçüncü Dağıtım)

	A	B	C	Toplam
İşleme	4.642.023*	2.785.214	928.405	8.355.641
Montaj	2.379.931**	1.784.948	713.979	4.878.859
Toplam	7.021.954	4.570.162	1.642.384	13.234.500

* $4.642.023 = 8,355641 \times (20.000 \text{ adet} \times 2s / 36.000 \text{ adet} \times 2 s)$

** $2.379.931 = 4878859 \times 20.000 \text{ adet} \times 4 \text{ i.s.} / (20.000 \text{ adet} \times 4 \text{ i.s.}) + (12.000 \text{ adet} \times 5 \text{ i.s.}) + (4.000 \text{ adet} \times 6 \text{ i.s.})$

Görüldüğü üzere gerek tekli gerekse de çoklu dağıtım anahtarının kullanıldığı geleneksel yöntem ürün maliyetlerine “Pazarlama ve Satış Giderleri”nden pay vermemektedir.

6.3. FTM’ye Göre Maliyetleme

FTM uygulaması açısından işletmede, İşleme, Montaj, Dağıtım, Üretim Siparişi, Müşteri Siparişi, Tasarım, Pazarlama, Fabrika Yönetimi ve Pazarlama ve Satış Yönetimi olmak üzere toplam 9 faaliyetin varlığı kabul edilmiştir. Bunlardan İşleme, Montaj ve Dağıtım birim düzeyinde, Üretim ve Müşteri Siparişi faaliyetleri parti düzeyinde, Tasarım ve Pazarlama mamul düzeyinde, Fabrika ve Pazarlama ve Satış Yönetimi ise işletme düzeyinde faaliyet havuzlarını oluşturmaktadır.

6.3.1. FTM İçin Gerekli Ek Bilgiler

6.3.1.1. Diğer GÜG’lerin Kaynak Maliyeti Havuzlarına Dağıtım

	Dağıtım	Pazarlama	Pazarlama ve Satış Yönetimi	Toplam
Maaş ve Ücretler	400.000	225.000	300.000	925.000
Alana İlişkin Dağıtımlar	250.000	75.000	25.000	350.000
İşletme Malzemeleri	125.000	35.000	25.000	185.000
Toplam	775.000	335.000	350.000	1.460.000

6.3.1.2 Giderlerin Faaliyet Havuzlarına Dağıtım (Üretim Maliyetleri)

	İşleme	Montaj	Lojistik	Fabrika Yönetimi	Pratik Kapasite (saat)	Fiili Kapasite (saat)
İşleme (Birim Düzeyi)	%100		%30	%7	75.000	72.000
Montaj (Birim Düzeyi)		%100		%15	175.000	164.000
Lojistik (Hizmet Maliyeti)				%8	Dağıtılmadı	
Fabrika Yönetimi (Hizmet Maliyeti)			%10		Dağıtılmadı	
Üretim Siparişi Süreci (Parti Düzeyi)			%30	%15	60 sipariş	54 sipariş
Tasarım Maliyeti (Mamul Düzeyi)			%20	%20	4 mamul	3 mamul
Üretim İdame Giderleri (İşletme Düzeyi)			%10	%35	Dağıtılmadı	

6.3.1.3. Kaynakların Tüketimi: Maliyet Havuzları

	Dağıtım	Pazarlama	Pazarlama ve Satış Yönetimi	Pratik Kapasite	Fiili Kapasite
Dağıtım (Birim Düzeyi)	%75			36.000 saat	36.000 saat
Müşteri Sipariş Süreci (Parti Düzeyi)	%25	%50	%10	60 sipariş	54 sipariş
Pazarlama (Mamul Düzeyi)		%50	%20	4 mamul	3 mamul
Pazarlama ve Satış Yönetimi (İşletme Düzeyi)			%70	Dağıtılmadı	

6.3.1.4. Mamuller İçin Tüketim Bilgileri

	A	B	C	Toplam
Üretim Miktarı (adet)	20.000	12.000	4.000	36.000
Parti Sayısı	20	24	10	54
İşçilik Saati	4	5	6	164.000
Makine Saati	2	2	2	72.000

6.4. FTM'ye Göre Hesaplamaların Yapılması

6.4.1. Maliyetlerin Faaliyet Havuzlarına Dağıtım ve Yükleme Oranlarının Hesaplanması (Üretim Maliyetleri)

	İşleme	Montaj	**Lojistik	**Fabrika Yönetimi	Faaliyet Havuzlarında Biriken Toplam Maliyet	Pratik Kapasite	GÜG Yükleme Oranı
İşleme (Birim Düzeyi)	*7.700.000		254.716	31.983	7.986.699	75.000 s	106,49
Montaj (Birim Düzeyi)		*4.350.000		68.536	4.418.536	175.000 s	25,25
Üretim Sipariş Süreci (Parti Düzeyi)			254.716	68.536	323.252	60 sipariş	5.387,53
Tasarım Maliyeti (Mamul Düzeyi)			169.810	91.381	261.191	4 mamul	65.297,88
Üretim İdame Giderleri (İşletme Düzeyi)			84.905	159.917	244.822	Dağıtılmadı	
Toplam	7.700.000	4.350.000	764.147	420.353	13.234.500		

* Birinci dağıtım toplamlarından.

** İkinci dağıtım payları eklendikten sonra bulunan tutarlar.

6.4.2. Giderlerin Maliyet Havuzlarına Dağıtımı (Pazarlama ve Satış Yönetimi)

	Dağıtım	Pazarlama	Pazarlama ve Satış Yönetimi	Faaliyet Havuzlarında Biriken Toplam Maliyet	Pratik Kapasite	GÜG Yükleme Oranı
Dağıtım (Birim Düzeyi)	581.250			581.250	36.000	16,15
Müşteri Sipariş Süreci (Parti Düzeyi)	193.750	167.500	35.000	396.250	60	6.604,17
Pazarlama (Mamul Düzeyi)		167.500	70.000	237.500	4	5.9375
Pazarlama ve Satış Yönetimi (İşletme Düzeyi)			245.000	245.000	Dağıtılmadı	
Toplam	*775.000	*335.000	*350.000	1.460.000		

*6.3.1.1.'den gelen tutarlar.

6.4.3. Mamul Maliyetlerinin Hesaplanması

	A	B	C	Kullanılmayan Kapasite	Toplam
İşleme (Birim Düzeyi)	4.259.573	2.555.744	851.915	*319.468	7.986.699
Montaj (Birim Düzeyi)	2.019.902	1.514.927	605.971	277.737	4.418.536
Dağıtım (Birim Düzeyi)	322.917	193.750	64.583		581.250
Üretim Sipariş Süreci (Parti Düzeyi)	107.751	129.301	53.875	32.325	323.252
Müşteri Sipariş Süreci (Parti Düzeyi)	132.083	158.500	66.042	39.625	396.250
Tasarım (Mamul Düzeyi)	65.298	65.298	65298	65.298	261.192
Pazarlama (Mamul Düzeyi)	59.375	59.375	59.375	59.375	237.500
Üretim İdame Giderleri (İşletme Düzeyi)					244.822
Pazarlama ve Satış Yönetimi (İşletme Düzeyi)					245.000
Toplam	6.966.898	4.676.894	1.767.058	793.828	14.694.500

* 319.468 = 7.986.699 - (7.986.699 x 72.000 s/ 75.000 s)

6.4.4. KTM'ye Göre Maliyetleme

KTM'de kaynaklar teknoloji, yetenek ve benzerliklerine bakılarak gruplandırılır. Örneğin işletme malzemeleri üretim makinelerinin faaliyet gücü ile ilgili unsurlardan oluşuyorsa amortismanlarla işletme malzemeleri aynı gruba dahil edilebilir. Her bir kaynak grubunun sürücüsü kullanılarak maliyetler sabit veya orantısal olarak sınıflandırılır. Tüm bu hesaplamalarda yenileme maliyetleri kullanılır. Daha sonra maliyet havuzları arasındaki etkileşimler hesaplanır. Kaynak havuzları için direkt olan maliyetler "birincil", dağıtım yoluyla gelen maliyetler ise "ikincil" maliyet olarak sınıflandırılır. Bu uygulama her bir faaliyet maliyet havuzu için tekrarlanır (bu örnekte faaliyet maliyeti havuzları hem FTM ve hem de KTM'de aynı olmasına rağmen, söz konusu havuzlar her zaman için FTM'de oluşturulan havuzlara karşılık gelmeyebilir). Bir sonraki aşamada her bir faaliyet maliyet havuzunda yer alan maliyetlerin sabit ve orantısal kısmı için ayrı oranlar tespit edilir. Son olarak ürünlerin tükettiği her bir kaynak grubu sürücü miktarı söz konusu oranlarla çarpılmak yoluyla ürün maliyetleri hesaplanmış olur.

Örnek uygulamada kaynakların gruplandırılması ve birincil-ikincil maliyetlerin belirlenmesi işlemi anlatımda kolaylık sağlanması amacıyla sadece "işleme" gider yeri açısından yapılmıştır.

6.4.5. Yöntem İçin Gerekli Yerine Koyma Maliyetleri, Kaynakların Gruplandırılması, Birincil ve İkincil Maliyetlerin Belirlenmesi (Sadece "İşleme" Esas Üretim Gider Yeri İçin)

	Yenileme Maliyeti	Sabit Maliyet	Orantısal Maliyet
Maaş ve Ücretler	1.400.000	150.000	1.250.000
Amortismanlar	5.000.000*	1.500.000	3.500.000
Alana İlişkin Dağıtımlar	300.000	250.000	50.000
İşletme Malzemeleri	1.500.000		1.500.000
TOPLAM BİRİNCİL MALİYET	8.200.000	1.900.000	6.300.000
Lojistik	254.716	105.000	149.716
Fabrika Yönetimi	31.983	20.000	11.983
TOPLAM İKİNCİL MALİYET	286.699	125.000	161.699
TOPLAM "İŞLEME" MALİYETİ	8.486.699	2.025.000	6.461.699

* Amortismanların yenileme maliyeti alındı. Bu nedenle artık amortismanlar 5.000.000 TL.

6.4.6. Her Bir Faaliyet İçin Sabit ve Orantısal Yükleme Oranlarının Geliştirilmesi

GÜĞ	% Değişim (Varsayılan)	6.5.2.'dekine Benzer Hesaplamalar	Maliyet Etkeni	Dağıtım Anahtarı (Sabit)	Sabit Y.O.	Dağıtım Anahtarı (Orantısal)	Orantısal Y.O.
İşleme (Birim Düzeyi)	6.5.2.'e bakınız!	8.486.699*	Makine saati	75.000*	27*	72.000*	89,75*
Montaj (Birim Düzeyi)	0,8	4.418.536	İşçilik saati	175.000	5,05	164.000	21,55
Üretim Sipariş Süreci (Parti Düzeyi)	0,5	323.252	Sipariş sayısı	60	2.693,76	54	2.993,07
Tasarım (Mamul Düzeyi)	0,2	261.191	Mamul sayısı	4	52.238,31	3	17.412,8
Üretim İdame Giderleri (İşletme Düzeyi)		244.822	Dağıtılmadı	Dağıtılmadı		Dağıtılmadı	
Diğer GÜĞ							
Dağıtım (Birim Düzeyi)	0,9	581.250	Birim	36.000	1,61	36.000	14,53
Müşteri Sipariş Süreci (Parti Düzeyi)	0,6	396.250	Sipariş Sayısı	60	2.641,67	54	4.402,78
Pazarlama (Mamul Düzeyi)	0,3	237.500	Mamul Sayısı	4	41.562,5	3	23.750
Pazarlama ve Satış Yönetimi (İşletme Düzeyi)		245.000	Dağıtılmadı	Dağıtılmadı			

* 8.486.699 TL, 6.5.2.'den Yenileme Maliyeti.

2.025.000 TL/75.000 M.s. = 27 TL/M.s. (Sabit Yükleme Oranı için *pratik kapasite* kullanıldı).

1.1.699 /72.000 M.s. = 89,75 TL/M.s. (Orantısal Yükleme Oranı için *fiili kapasite* kullanıldı).

6.4.7. Her Bir Faaliyet İçin Sabit ve Oransal Yükleme Oranlarının Geliştirilmesi

	A	B	C	Kullanılmayan Kapasite*	Toplam
(Birim Düzeyi) İşleme	4.669.833	2.801.900	933.967	81.000	8.486.699
(Birim Düzeyi) Montaj	2.128.287	1.596.215	638.486	55.547	4.418.536
(Birim Düzeyi) Dağıtım	322.917	193.750	64.583	0	581.250
(Parti Düzeyi) Üretim Sipariş Süreci	113.737	136.484	56.868	16.163	323.252
(Parti Düzeyi) Müşteri Sipariş Süreci	140.889	169.067	70.444	15.850	396.250
(Mamul Düzeyi) Tasarım	69.651	69.651	69.651	52.238	261.192
(Mamul Düzeyi) Pazarlama	65.312	65.312	65.312	41.563	237.500
(İşletme Düzeyi) Fabrika					244.822
(İşletme Düzeyi) Pazarlama ve Satış Yönetimi					245.000
Toplam	7.233.565	4.836.894	1.820.392	813.828	15.194.500

* Kullanılmayan Kapasite = (Pratik Kapasite-Fiili Kapasite) x Sabit Yükleme Oranı

6. SONUÇ

Teknolojide yaşanan hızlı değişim bir yandan işletmelerin maliyet yapısını sabit maliyet ağırlıklı bir şekle dönüştürürken öte yandan işletmede karar alma süreci için kullanılabilir süreleri de azaltmıştır. Geleneksel maliyet sistemleri bu değişime ayak uyduramamış ve bu nedenle işletmeler farklı maliyet sistemleri arayışlarına yönelmişlerdir. Bu süreç 1980'lerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin oluşturulması ile biraz durulsa da özellikle atıl kapasite problemi ve kısa vadeli kararlar noktasındaki yetersizliği nedeniyle eleştirilmeye başlanmış ve tahtını söz konusu yetersizliklere daha iyi cevap verme iddiası olan Kaynak Tüketim Muhasebesine bırakmıştır.

İşletme yöneticileri, karlılığı arttırmak, organizasyonu iyi yönlendirmek ve yönetmek için etkin bir maliyet sistemi kullanmak zorundadırlar. Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Alman

Maliyet Muhasebesi (GPK) ilkelerinin bir araya getirildiği, kapsamlı ve entegre bir yönetim muhasebesi sistemidir.

KTM, sistematik bir yaklaşım olduğundan uygulanması zor bir sistem değildir. Şöyle ki; KTM maliyetleri dağıtmada kaynaklar üzerine odaklanır. Kaynaklar, doğrudan faaliyetlere dağıtılmaz öncelikle kaynak havuzlarında toplanır ve daha sonra faaliyetlere, oradan da maliyet nesnelere dağıtmaktadır. Böylece, yöntem sistematik bir hal almaktadır bu da yöntemin uygulanabilirliğini arttırmaktadır.

Öte yandan, KTM kaynak havuzlarında toplanan maliyetleri önce birincil-ikincil maliyetler, ardından bu iki maliyet grubunu da sabit-orantısız maliyet şeklinde gruplayarak izlemektedir. Maliyetlerin bu kadar ayrıntılı izlenmesi, en az bu kadar ayrıntılı maliyet bilgisi anlamına gelmektedir. Böylece farklı kararlarda farklı maliyet bilgisi sunan bir yöntem olarak yöneticilere karar verme aşamalarında muhasebe bilgi sisteminden daha etkin yararlanmasına katkıda bulunmaktadır. KTM sistemi hem kısa hem de uzun vadeli kararlar almada kullanılabilir sonuçlar üretmektedir. Bu da bir rekabet avantajı sağlamak açısından şirketlere yardımcı olacaktır.

KTM sayılan üstünlüklerine rağmen ülkemiz açısından düşünüldüğünde uygulanması için çokça zaman ve maliyetin gerektiği bir sistem gibi görünmektedir. Dahası planlama ve kontrol amaçlarına uygunluk ve maliyetlerle çıktılar arasındaki ilişkilerin gerçeğe uygun bir biçimde kurulabilmesi için bilgisayar destekli modellemenin kaçınılmaz bir son olacağı düşüncesi yönetim muhasebesi camiasında günden güne daha çok dillendirilmeye başlanmıştır.

7. KAYNAKÇA

Acar, D. ve N. Papatya, (1997). "Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi". Sdü. İibf. Dergisi S: 2 Güz s. 162.

Acar, D. (2005). Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: **Tekstil Sektörü** İle İlgili Bir Araştırma. 1. Baskı. Asil Yayın Dağıtım. Isparta.

Aksu, İ. (2013). "Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama". Nwsa- Social Sciences, Cilt: 8. Sayı: 4. Sayfa: 165-182.

Alkan, H. (2003). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta.

Altuğ, O. (2006). "Maliyet Muhasebesi". Türkmen Kitabevi. 14. Baskı. İstanbul.

Balakrishnan, R. E. Labro ve K. Sivaramakrishnan. (2012). "Product Cost as Decision Aids: an Analysis of Alternative Approaches (Part 1)". Accounting Horizons. Vol. 26. No. 1. pp. 1-20.

Buys, P.W. (2006). "Strategic Costing Techniques". Accountancy Sa; Jun 2006; *Accounting & Ta*. pp. 14-16.

Çakıcı, C. (2001). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi. S: 12. Ekim s.106.

Çakır Eker M. (2002). "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı". Uludağ Üniv. İibf Dergisi. S:1 s. 239.

Clinton, D. ve E. D. Keys. (2002). "Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems" Focus Magazine (5): 1-6.

Grasso, Lawrence P. (2005). "Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management?". *Management Accounting Quarterly*. Fall. Vol. 7. No. 1. pp. 12-18.

Grasso, L. (2007). "Obstacles to Lean Accountancy". Stenzel, Joe (Ed.). *Lean Accounting: Best Practices for Sustainable Integration*. John Wiley & Sons, Inc.. Usa, pp. 177- 207. "Based Costing". *Cost Management*. Mar/Apr. Vol. 21. No. 2. pp. 5-15.

Gurowka, J. - Lawson, R.A. (2007). "Selecting The Right Costing Tool for Your Business Needs" *The Journal of Corporate Accountin & Finance* March/April pp. 21-27.

IFAC. (2009). "Evaluating and Improving Costing in Organizations" Professional Accountants in Business Committee July. http://www.fasab.gov/pdf/files/ifac_eval_and_improv_costing.pdf (Erişim Tarihi 02.01.2014).

Karacan, S. ve S. Aslanoğlu. (2005). "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri". Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Eylül s. 19.

Kaplan, Robert S. – Anderson, S. R. (2007). "The Innovation of Time-Driven Activity Based Costing". *Cost Management*. Mar/Apr. Vol. 21. No. 2. pp. 5-15.

Keys, D. E. ve A. Van Der Merve. (1999). "German vs. United States Cost Management" *Management Accounting Quarterly* (Fall) 1 (1): 1-8.

- Krumwiede, S. ve A. Suessmair. (2008). "A Closer Look at German Cost Accounting Methods" *Management Accounting Quarterly* (Fall) 10 (1): 37-50.
- Mackie, B. (2006). "Merging GPK and ABC on The Road to RCA" *Strategic Finance* (Nov) 88 (5): 32-39.
- Sharman, P. A. (2003). "Bring on German Cost Accounting". *Strategic Finance*. December. pp. 30-38.
- Sharman, P. A. ve K. Vikas. (2004). "Lessons From German" *Strategic Finance* (Dec) 86 (6): 28-35.
- Taniş, V. N. ve M. F. Güner. (2003). "Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Konfeksiyon İşletmesinde Uygulama." *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Cilt 5. Sayı 3 Eylül. s. 1-21.
- Thomson, J. ve J. Gurowka. (2005). "Sorting Out The Clutter" *Strategic Finance* (Aug) 87 (2): 27-33.
- Webber, S.A. ve D. Clinton. (2004). "Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case" *Management Accounting Quarterly* (Fall) 6.
- Wegmann, G. (2009.). "The Activity-Based Costing Method: Development and Applications". *The Iup Journal of Accounting Research*. Vol. 8. No. 1 pp. 7-22.
- White, L. (2009). "Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting" *The Journal of Corporate Accounting & Finance* (May/June) 20 (4): 63-77 (1): 1-14.
- Van Der Merwe, A. ve D. E. Keys. (2002). "The Case for Resource Consumption Accounting" *Strategic Finance* (Apr) 83 (10): 31-36.
- Zhao, X. (2007). "Authorized Variance Analysis with Consumption Rate" *Journal of Modern Accounting and Auditing* (Apr) 3 (4): 42-46.

BİLGİ SİSTEMLERİ DENETİMİ, VERGİ DENETİMLERİNDE UYGULANABİLECEK BİLGİ SİSTEMLERİ DENETİMLERİ VE UYGULAMALARI - BİLGİ SİSTEM DENETİMLERİNİN MESLEK MENSUPLARININ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Özlem TUNCER TOKUR*

Onur YÜKSEL, SMMM, CRMA**

Dr. A.Engin ERGÜDEN, SMMM, CRMA***

Doç.Dr. A.R. Zafer SAYAR, SMMM, Drucker MBA****

ÖZET

Dünya ekonomisi ve iş dünyasında meydana gelen hızlı değişimler ve artan rekabet olgusu işletmeleri fonksiyonları açısından çarpıcı gelişime zorlamaktadır. Teknolojik gelişmeler son 20- 30 yıllık periyotta işletmelerin tüm fonksiyonlarını etkilemiştir ve günümüzde de etkilemeye devam etmektedir. Özellikle reel sektördeki sanayileşme ve bunun getirdiği teknolojik gelişmeler beraberinde finans sektörünün de gelişmesini tetiklemiş ve yönetimin bilimsel temellere oturtulabilmesi ve geleceğe yönelik derinlemesine bilgilerin üretilebilmesi, doğru ve etkin çalışabilen bilgi sistemlerini gerektirmiştir. İşletme yönetiminde rasyonel kararlar alabilmek için oluşturulacak bilgi sistemi yapıları, örgütün tüm işlevsel yönetim alanlarını içermelidir. Günümüz iş dünyasında bilgi teknolojisi ve internetin kullanılmadığı bir işletmenin bulunmaması hemen hemen imkansızdır. Ayrıca, hiçbir sektörün bilgi teknolojileri ve internet olmadan ayakta durması da mümkün değildir. Dinamik bir biçimde gelişen bilişim teknolojileri diğer alanlarda olduğu gibi çeşitli denetim disiplinlerinde de gelişme ve değişimlere neden olmuştur. Elektronik veri ve bilgi ortamının varlığı çeşitli dene-

* T.C. Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Doktora Programı, Doktora Öğrencisi, Eski Baş Hesap Uzmanı, Anadolu Endüstri Holding A.Ş., Vergi Yönetimi Koordinatör Yrd., ozlem.tt@hotmail.com

** T.C. Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Doktora Programı, Doktora Öğrencisi, Gap Pazarlama A.Ş., Mali İşler Müdürü, onryuksel@hotmail.com

*** T.C.Yeditepe Üniversitesi İ.İ.B.F. İngilizce İşletme Bölümü, Yarı Zamanlı Öğretim Görevlisi, Erişim SMMM ve

**** Muhasebe Denetim Hizmetleri Ltd. Şti - Yönetici Ortak, engin.erguden@erlerdenetim.com TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, zsayar@etu.edu.tr

timlerin genel amacını ve kapsamını değiştirmemektedir.

Bu çalışmanın amacı, teknolojik olarak hızla gelişen dünyamızda bilgi sistemleri denetimleri ile vergi denetimlerinde uygulanabilecek bilgi sistemlerinin denetimlerinin ele alınması ile bilgisayar destekli denetim aracı kullanan meslek mensubu vergi denetçisinin, bilgi teknoloji denetimi algısı üzerine yapılan araştırma sonuçlarının irdelenmesidir.

Anahtar Kelimeler:

Jel Kodlar: M40, M41.

ABSTRACT

The world obligates the businesses a remarkable improvement about their functions because of rapid change in economy and business world and increasing fact of competition. Technological improvements affected all functions of businesses in last 20-30 years and today, they still continue to affect. Especially, industrialization in real sector and technological improvements, that come with the industrialization in real sector, provide to develop in finance sector. Information systems, which can work correct and effective, are needed to place management to scientific bases and to create thorough information for the future. To take rational decisions in business administration, the structure of constituted information system should involve all operational management area of organization. Today, in the business world, there are no business which does not use information technology and internet. Also, any sector without information technology and internet, can not survive. Dynamicly, developed information technology causes improvements and changes in other areas and kind of audit disciplines. Electronic data and information environment do not change general purpose and scope of various audits.

The purpose of this study, in our rapidly developing world about technology, to handle information systems' audits which can be applied in tax audits with information systems' audits and to scrutinize research outcomes of tax auditor, that uses computer-assisted audit tools, which are done for audit perception of information technology.

Key Words:

Jel Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Günümüz dünyasında, küreselleşme ve globalleşme ile birlikte her alanda olduğu gibi iş dünyasında artan rekabet ortamı ile teknoloji dünyasında sayısız gelişmeler özel sektör iş çevreleri ve kamu sektörünü farklı yönlerde etkilemektedir. İşletmeler bu rekabet ortamında ayakta kalabilmek ve koşullara olabildiğince çabuk tepki verebilmek için detaylı bilgi ve raporlama sistemlerine ihtiyaç duymaktadırlar. Günümüzde bilgiye olan ihtiyaç artışı ile bir araya geldiğinde, hemen hemen tüm kuruluşların muhasebe fonksiyonu da dahil olmak üzere tüm süreçlerinin bilgi sistemlerinin desteği ile yönetildikleri ortaya çıkmaktadır.

Mali raporlama süreçlerinde bilgi sistemlerinin kullanılması, finansal girdilerin işlenmesi, depolanması ve raporlanmasını direkt etkilemekte ve mali raporlamayı etkileyen kontrol ortamının dinamiğini de değiştirmektedir. Bu dinamikler mali denetimin doğasını da etkilemiş, bilgi sistemleri denetimi ile beraber yürütülen mali denetimin önemi günden güne artmaktadır. Bu önemin günden güne artmasının bir önemli nedeni de, işletmelerde gerçekleşen suiistimallerin karmaşık bilgi teknolojilerinden yararlanılarak meydana geldiğini, yapılan araştırmaların ortaya koymasıdır. Devletin kamu harcamalarını karşılamak için önemli kaynağının vergi gelirleri olduğu göz önünde tutulduğunda gerek kamuda gerekse kamu adına yetkilendirilmiş meslek mensupları tarafından yapılan ve işlemler nedeni ile karmaşıklaşan vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinin kullanılması gerektiğini gün geçtikçe artmaktadır.

Çalışmamızda genel olarak bilgi teknolojileri denetimi, vergi denetimlerinde uygulanabilecek bilgi sistemleri denetim ve uygulamaları detaylı olarak ele alınacak ve vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinin kullanılması algısı üzerine vergi denetimi yapan meslek mensupları üzerinde yapılan anket çalışmasının sonuçları irdelenecektir.

2. BİLGİ SİSTEMLERİ, BİLGİ TEKNOLOJİLERİ YÖNETİMİ

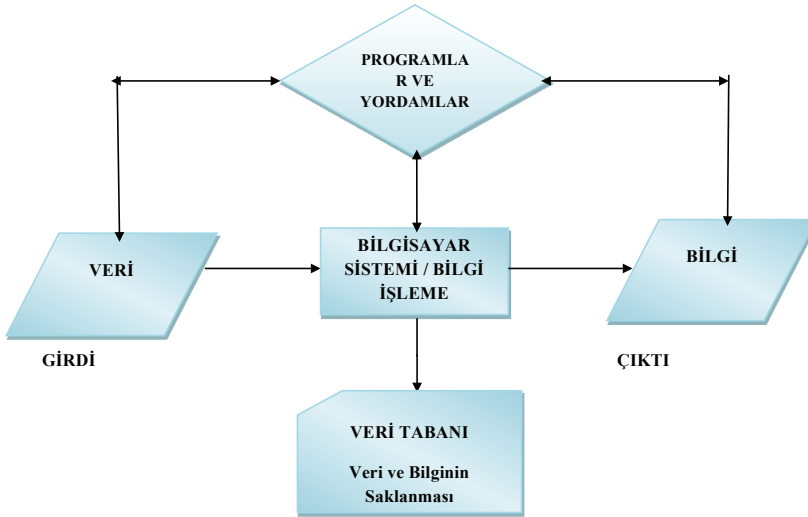
2.1. BİLGİ SİSTEMLERİ

Bilgi sistemi yönetimine ve bilgi sistemi tanımlarına geçmeden önce günümüzde vazgeçilmez bir yeri olan bilgisayar kavramını tanımlamak gerekmektedir. Temel olarak bilgisayar, belli bir sonuç üretmek amacıyla verilen girdilerle çeşitli işlemleri gerçekleştirmek üzere tasarlanmış çeşitli elektronik manyetik ve mekanik donanımın oluşturduğu bir sistemdir. Diğer bir

ifadeyle çok temel olarak tanımlamak gerekirse, bilgisayar önceden tanımlanmış biçimde veriler kabul eden, sonrasında bu verileri işleyen ve işlem sonuçlarını da yine belirlenen amaçta ve şekilde kullanıcılara sunan veya diğer sistemlere aktaran yazılım ve donanım birimlerinden oluşan bir makinedir (Erdoğan, 2006: 133).

Bilgi sistemi, verileri girdi olarak kabul ederek işleyen, kontrol eden, saklayan ve bilgi çıktısı olarak veren bir sistemdir. Hedeflenen amaca uygun bir biçimde, girdileri kabul ederek çıktılar üreten ve birbirleriyle ilişkili bileşenlerden oluşan bir süreçtir. Tüm bilgi sistemlerinde girdilerle sisteme giriş sağlanmakta, bu girdiler ihtiyaçlara yönelik olarak işlenmekte ve anlamlı bir sonuç oluşturacak şekilde çıktılar elde edilmektedir.

Bu noktada hem organizasyonun amaçlarına destek olunması hem de organizasyona değer katılması amaçlanmaktadır. Bu yönetim sürecinin doğal bir parçası da bilgi sistemlerinin denetimi ve kontrol altında tutulmasıdır. Bilgi sistemlerinin denetim ilkelerine ve yöntemlerine diğer bölümlerde yer vermeden önce, temel bilgi sistemleri kavramlarını değinmekte yarar vardır. Bilgi sistemi ve işleyişi temel olarak aşağıdaki şekil yardımıyla tanımlanabilmektedir (Akocak, 2009: 11).



Şekil 1: Bilgi Sisteminin İşleyişi

Bilgi sistemleri donanım, yazılım ve insan faktörleri temelinde veri giriş, veri işleme ve çıktı süreçlerinden oluşmaktadır (Erdoğan, 2006:133).

Veri girişi süreci; işlemlerin kayıt altına alınması ile bilgi sistemlerinin ilk

basamağını temsil etmekte ve bilgi sistemi sürecinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Bundan dolayı, sisteme başından hatalı ve yanlış olarak girilen bir verinin doğru bir sonucu vermesi de imkansız hale gelecektir. Verilerin sisteme girişi temel olarak üç aşamada ele alınabilmektedir (Akokak, 2009: 12):

1. Kaynak belgelerin içeriğinin incelenerek bilgi işlem süreci için gerekli olan bilgi türleri belirlenmektedir.
2. Verilerin sisteme girişinin yapılmasına uygun hale getirilmesi veya düzenlenmesidir.
3. Verilerin sisteme doğru bir şekilde aktarıldığından emin olmak için giriş işlemleri kontrol edilmesidir.

Verilerin kaynağından bilgi sistemlerine ya da uygulamaya ait programlara aktarılmasındaki temel amaç değişmese de günümüzde veri girişi ile ilgili olarak birçok yöntem ve araç geliştirilmiştir. Başlıca veri giriş tekniklerinden aşağıda örnekler verilerek bahsedilmiştir (Saka, 2001: 8).

1. Bar Kod Sistemi: Bilginin makineler tarafından okunabilir şekilde görsel olarak bir yüzey üzerinde sunulması, optik okuyucular ve özel veri tanıma programları aracılığıyla bu verilerin otomatik olarak bilgisayara aktarılmasını sağlayan sistemlerdir.

2. Elektronik Veri Değişimi: Genel olarak bir sistemdeki bilginin diğer bir sisteme entegre olması sağlanmaktadır. Daha geniş bir tanımla, organizasyonlar arası bilgi paylaşma ve değişim yeteneğine sahip olan bir iletişim paketi kullanılarak, bir bilgisayar ve diğeri arasında elektronik olarak bilgi değişiminin yapıldığı bir sistemdir. Bu noktada bankalar ile TCMB arasındaki EFT uygulamaları güzel bir örnek teşkil etmektedir.

3. Terminaller: Ana bilgisayar sistemine bağlı olarak çalışan, üstünde veri ve uygulama bulundurmayıp kullanıcının genellikle sisteme sadece veri girişi amacıyla ve ana bilgisayar sisteminden çıktı olarak gönderilen bilgileri görüntülemek amacıyla kullanılan bilgisayarlardır.

4. Görüntü Tarama ve İşleme Birimleri: Kağıt üzerindeki görüntülerin belirli formatta optik okuyucular vasıtasıyla taranması ve bilgisayara girildi olarak aktarılmasıdır. Bankalarda, kredi kartı başvuru formlarının optik okuyucular ile okunarak sisteme aktarılması bu veri girişi tekniğine güzel bir örnek oluşturmaktadır.

5. Ses Tanıma Sistemleri: Konuşmaların otomatik olarak bilgisayar sistemine girdi olarak aktarılması tekniğidir. Günümüzde gelişme aşamasında

olan bir tekniktir. Özellikle bankaların dağıtım kanallarından biri olan telefon bankacılığında gelişim göstermektedir.

Veri çıkış süreci; Bilgi sistemi süreçlerinin son aşamasını olan veri çıkış süreciyle girilen verilerin işlenmesi sonucunda çıkan bilgiler çıktı olarak adlandırılmaktadır. Çıktılar;

- Güncellenmiş veri dosyaları
- Bilgisayar ekranındaki görüntüler
- Basılı halde olan rapor veya dokümanlar olabilmektedirler.

Çıktılar bilgi sistemlerinde kullanılan çıkış birimleri vasıtasıyla kullanılabilir hale getirilmektedir. Genel olarak bilgisayar ekranları, yazıcılar, çiziciler, ses çıktı birimleri, taşınabilir bellek ve diskler gibi kayıt ortamları çıktı birimi olarak sayılabilir. Çıktıların doğruluğu ve güvenilirliği yüksek oranda veri girişi ve veri işleme süreçlerindeki iç kontrollerin etkinliğine bağlıdır. Ancak kesin doğruluğu ve güvenilirliği sağlamak amacıyla çıktıların bilgisayardan alınma aşamasında da kontroller oluşturmak gerekmektedir. Bir finansal bilgi sistemi olan muhasebe de, mali karakterdeki bilgilerin oluşturulduğu bir sistemdir. Muhasebe bilgi sisteminde de her bir muhasebe işlemi girdi-işlem-çıkış döngüsünde işlemektedir.

2.2. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ YÖNETİMİ

Bilgi teknolojileri; bilginin toplanması, işlenmesi, saklanması ve gerektiğinde herhangi bir yere iletilmesini ya da herhangi bir yerden bu bilgiye erişilmesini sağlayan teknolojiler olarak, bir diğer tanımda; bilginin toplanması, saklanması, işlenmesi, ulaşılması ve dağıtılmasına hizmet eden teknolojiler (bilgisayar, veri depolama araçları, ağ ve iletişim araçları, yazılım geliştirme araçları) uygulama ve hizmetlerin (bilgi-işlem, uygulama yazılımı geliştirme, bilgi bankaları ve bilgi erişim hizmetleri vb.) bütünü ve sistem üzerindeki bilgilerin tümü bilgi teknolojileri olarak açıklanmıştır (Alahverdi, 2012: 163).

Bilgi sistemleri yönetimi, organizasyon içindeki bilgi sistemlerinin organizasyonun hedef ve amaçlarına destek olacak şekilde idare edilmesini ve bununla birlikte organizasyona amaçları doğrultusunda değer katmaya yönlendirilmesini ifade etmektedir. Bilgi sistemlerinin yönetimine yönelik faaliyetler genel olarak dört alana ayrılarak açıklanabilmektedir (Everett, Robert, 2007: 1-2).

1. Sistem ve Alt Yapı Yönetimi

2. Bilgi Sistemleri Servis Sunumu ve Destek
3. Bilgi Varlıklarının Korunması
4. İş Sürekliliği ve Felaketten Kurtarma Süreci

Bilgi Teknolojileri Yönetimi, sadece ürün ve süreçleri üretmek ve geliştirmek için değil, aynı zamanda var olan teknolojiyi geliştirmek ve rekabetçi iş ortamında yeni bilgi ve yetenekler üretmek için teknik bilgi ve yeteneklerin etkin şekilde kullanılması yeteneğidir. Bilgi Teknolojileri Yönetimi, teknolojiyi şirketlerin en üst düzey müşteri tatmini, üretkenlik, karlılık ve rekabetçilik amacıyla ürün ve servisleri tasarlar ve üretirken, şirketlerin stratejik ve operasyonel yeteneklerini belirleyen bir şirket kaynağı olarak araştıran ve ifade eden bir alandır.

Bilgi Teknolojileri (BT) Yönetimi, Kurumsal Yönetim'in bilgi sistemleri ile bu sistemlerin performans ve risklerinin yönetimine odaklanan bir alt koldur. BT Yönetimine olan ilginin artması; SOX ve Basel II gibi standartlarla uyum sağlama niyetinden kaynaklandığı gibi, Bilgi Sistemleri projelerinin kolaylıkla kontrol dışına çıkması ve kurumun performansını tamamen etkileyebileceğinin anlaşılmasından da kaynaklanmaktadır.

Bilgi teknolojileri; verilerin kayıt edilmesi, saklanması, belirli bir işlem sürecinden geçirmek suretiyle bilgiler üretilmesi, üretilen bu bilgilere erişilmesi, saklanması ve nakledilmesi gibi işlemlerin etkili ve verimli yapılmasına olanak tanıyan teknolojileri tanımlamada kullanılan bir terimdir. Bilgi teknolojisi; donanım, yazılım, veri tabanları, ağlar (iki veya daha fazla bilgisayarı birbirine bağlayan teknoloji) ve diğer ilgili bileşenlerden oluşur (Gupta, 1999: 17).

3. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ DENETİMİ

Bilgi sistemleri kullanımının iş hayatında yaygınlaşması ve gün geçtikçe artan verilerin elektronik ortamda saklanması ve işlenmesi sürecinde yaşabilecek sıkıntıların artan riski BT denetimini daha da önemli kılmıştır. Bu bakımdan verileri elektronik ortamda saklanan ve işlenen tüm işletmeler için BT denetimi konusu göz ardı edilemez bir hale gelmiştir.

Verilerin otomatik olarak işleme ve elektronik ortamda saklanma verimliliğiyle ilgili genellikle göz ardı edilen bir yön vardır. Bilgi sistemleri, iyi şekilde uygulanmadığı, izlenmediği ve kontrol edilmediği zaman önemli bir risk oluşturabilen iş süreçlerini temel alır. Teknik bilgi sistemleri, karmaşık olmalarına karşın yanılmaz da değildir.

Süreç ve kontrollerin uygulamada olmamaları halinde, eksik, yanlış ve geçersiz veri üretme olasılığı vardır. Artan kurumsal BT yönetişimi, sorunları, güvenlik tehditleri, veri kalitesi konuları ve gizlilikle ilgili mevzuatla birlikte, günümüzde kuruluşlar bilgilerin bütünlüğünü, gizliliğini ve kullanılabilirliğini hiç olmadığı kadar güvence altına alma ve temelini oluşturan sistemleri koruma ihtiyacı içindedirler. İş süreçleri, bilgisayar uygulamaları ve sistemlerle ilgili kontrollerin uygulanması ve dengelerin kurulması bu risklerin azaltılmasına yardımcı olabilmektedir.

Bilgi teknolojileri denetimi; elektronik veri işleme denetimi (electronic data processing-EDP) ve bilgisayar denetimi olarak da bilinmektedir. Bir BT denetimi (Information Technology Audit-IT Audit) veya bilgi sistemleri denetimi (Information System Audit-IS Audit), bir işletmenin BT altyapısının (information technology infrastructure) içerdığı kontrollerin incelenmesidir. Bu incelemeler finansal denetim (bağımsız denetim), iç denetim ve diğer güvence (tasdik) hizmetleri ile birlikte yürütülebilmektedir (Gallegos, Manson, Gonzales, 1987:43) .

BT denetimi, günümüzde işletmelerin bilgi sistemleri, uygulamaları ve süreçlerine yönelik kanıt toplama ve değerlendirme işlemlerinin bütünü olarak geniş kapsamlı şekilde tanımlanmaktadır. Toplanan kanıtların değerlendirilmesi bilgi sistemlerinin; işletmenin varlıklarını koruyup koruyamadığı, veri bütünlüğünü sürdürüp sürdüremediği, işletmenin amaçlarına ulaşmada etkin ve etkili bir biçimde işleyip işleyemediği konularında güvence sağlamaktadır (Allen-Senft, Gallegos, 1996:15).

BT denetçileri, yukarıda açıklanan sistematik yaklaşımları kullanarak bir işletmenin pazardaki yerini, güçlü ve zayıf yönlerini belirlemektedir. Bunun sonrasında da işletmenin bilgi sistemlerinin uygunluğu, gizliliği ve bütünlüğünü dikkate alarak bulgularını rapor etmektedirler (COBIT,2002).

BT denetimi, bağımsız denetim - finansal tablo denetiminden farklıdır. Örneğin iç kontrollerin değerlendirilmesi BT denetiminde isteğe bağlı iken; bağımsız denetimde iç kontrollerin değerlendirilmesi ve denetim sürecinin iç kontrollere göre oluşturulması söz konusudur. Çünkü bağımsız denetçi, denetçi görüşü oluştururken uygulayacağı testlerin sayısını ve yoğunluğunu iç kontrollere göre belirlemektedir. Başka bir ifade ile, denetçi iç kontrollerinin güvenlik seviyesi yüksek olan bir işletmenin denetim testlerinin yoğunluğunu azaltabilmektedir. Diğer yandan BT denetimi, bilgi varlıklarına ilişkin risklerin belirlenmesine ve bu risklerin azaltılması veya yok edilmesi için kontroller oluşturulmasına (risk yönetimi) odaklanmaktadır.

3.1. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ DENETİMİNDE YAKLAŞIMLAR

Yaşanan gelişmeler, ulusal ve uluslararası düzenlemeler ışığında BT denetimi uygulamalarına yeni yaklaşımlar getirilmektedir. Şirket ve kurumların artışı, veri ve teknoloji yönetiminin artan önemi, küreselleşme atılımlarıyla firmaların artık daha şeffaf hale gelme çabaları, veri ve teknoloji üretimindeki artışa paralel olarak güvenilirlik ve verimliliğin de ön planda tutulmak istenmesi ve yasal düzenlemelerle getirilen yaptırımlar bu yaklaşımları etkilemektedir.

BT denetimi uygulamalarında üç sistematik yaklaşım bulunmaktadır (Godman, Lawless, 1996):

1. Teknolojik yenilik süreci denetimi (Technological innovation process audit): Burada amaç; organizasyonun seçilmiş teknolojilerde, pazarlarda, proje organizasyonunda ve sanayi yapısında deneyimini tayin ederek mevcut ve yeni (potansiyel) projeler için risk profili oluşturmaktır.
2. Yenilikçi karşılaştırma denetimi (Innovative comparison audit): Burada işletmenin rakiplerine karşı yenilikçi olabilme kabiliyeti (innovative abilities) analiz edilmektedir. Analizde işletmenin yeni ürün geçmişi, ar-ge olanakları ve bunlara benzer diğer faktörlerin incelenmesi gerekmektedir.
3. Teknolojik durum denetimi (Technological position audit): Burada işletmenin ihtiyaç duyduğu bilgi teknolojileri incelenmektedir.

3.2. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ DENETİM SÜRECİ

Bilgi teknolojileri denetimi; elektronik veri işleme denetimi (electronic data processing-EDP) ve bilgisayar denetimi olarak da bilinmektedir. Bir BT denetimi (Information Technology Audit-IT Audit) veya bilgi sistemleri denetimi (Information System Audit-IS Audit), bir işletmenin BT altyapısının (information technology infrastructure) içerdiği kontrollerin incelenmesidir. Bu incelemeler finansal denetim (bağımsız denetim), iç denetim ve diğer güvence (tasdik) hizmetleri ile birlikte yürütülebilmektedir (Allen-Senft, Gallegos, 1996: 39).

Bağımsız denetçiler, işletmenin bilgisayar işlemleri üzerindeki kontrol prosedürlerinin finansal tabloları nasıl etkilediğini değerlendirmek için, öncelikle işletmenin bilgisayar destekli muhasebe bilgi sistemlerini (MBS-AISs) incelemektedir (attest objective). Mevcut kontroller denetimin kapsamını direkt olarak etkilemektedir. Örneğin eğer bilgisayar kontrolleri zayıfsa veya hiç yoksa, denetçiler daha fazla bağımsız testler (substantive testing) yapmak ihtiyacı duymaktadır. Bağımsız testler, işlemlere ve hesap bakiye-

lerine ilişkin detaylı testlerdir.

Bilgi sistemleri uzmanlığının özel bir alan olarak algılandığından beri, kurumsal yönetimi benimsemiş firmalar, bilgi sistemleri denetçilerini işe almaktadır. Maalesef, bu durum iç denetim için özel bütçeye sahip olan büyük firmalar için geçerlidir. Öncelikli etkileri birleştiren, BRSA (BDDK) kurallarına göre hareket eden bu büyük kuruluşlar, bankalardır. Küçük kapsamlı firmalar, az bilgili ya da bilgisiz bilgi sistemleri denetçilerini işe alan aracı kurumlardır. (Kaya , Aslan 2014: 29)

Alicılar hesabında yer alan müşterilerle yapılan bakiye mutabakatları, bağımsız testlere örnek olarak gösterilebilmektedir. Eğer işletmenin bilgisayar destekli muhasebe bilgi sistemleri (MBS-AISs) üzerindeki kontrol prosedürleri güçlüyse, denetçiler alıcılar hesabında yer alan bakiyelere ilişkin az sayıda işlemi inceleyerek, denetimlerinin kapsamını sınırlandırabilmektedir. Örneğimizde bu sınırlandırma, yeterince veya hiç güvenilmeyen bilgisayar destekli kontrollerin olduğu bir duruma oranla, bakiye mutabakatı yapmak için daha az sayıda müşteri ile temasa geçilmesi anlamına gelmektedir (Cangemi, 2003: 24)

Bilişim sistemleri denetimine başlamadan önce incelenen sistemin risk odaklı faaliyet kriterleri göz önünde bulundurularak önem sırasına göre yazılı bir plan çıkarılır. Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirileceği sisteme özgü denetim planının gerçekleştirilmesinin ardından riskler belirlenmeye çalışılır. Yüksek risk taşıyan alanlar BT denetimde öncelikli kontrol alanına girmektedir. Riskli alanlarının belirlenmesiyle beraber denetim faaliyetlerine başlanır. Bu plana göre önemlilik kriterleri esas alınarak ilgili sistem, uyumluluk, yetkinlik, yeterlilik açısından incelenip denetim kanıtları ışığında faaliyet gerçekleştirilir. İlgili raporlamaların ve testlerin yapılmasıyla kanıtlarla beraber denetim raporu çıkarılarak ilgili yöneticilere sunulmaktadır.

Kısaca BT denetimi safhalarını aşağıdaki şekilde maddeler halinde sıralamak mümkündür.

- Planlama
- Alan çalışması ve belgeleme
- Bulguların keşfi ve doğrulama
- Çözüm geliştirme
- Raporlama

3.3. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ YÖNETİM İLKELERİ

Bilgi teknolojileri yönetimi kurumsal yönetim uygulamalarının bir parçası olarak düşünülerek, kurumun faaliyetlerinin verimli ve rekabetçi sürdürülebilmesi, hedeflerin gerçekleştirilebilmesi, ve istikrarlı bir şekilde ilerleyebilmesi için önem teşkil etmektedir. Bu doğrultuda politika, prosedür ve süreçlerin doğru yönetilmesi ve bu alanlardaki değişikliklerin düzenli olarak gözden geçirilmesi çok önemlidir.

BT yönetim ilkelerinin yer aldığı uluslararası standartların en önemlileri, bir İngiliz kuruluşu olan "Office of Government Commerce" tarafından hazırlanmış olan ITIL, "International Organization for Standardisation ve International Electrotechnical Commission" tarafından bilgi sistemlerine ilişkin olarak ISO 27001 Bilgi güvenliği yönetim sistemi ve "IT Governance Institute" tarafından ortaya konulan Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT) çerçeve dokümanıdır. COBIT yöneticilere, denetçilere ve Bilgi Teknolojileri kullanıcılarına ulaşmaları için gereken hedefleri ortaya koyar.

COBIT denetçilere, bilgi teknolojileri ortamına ilişkin iş risklerini saptama ve kontrolde rehber olmaktadır. COBIT 4. sürüm, kontrollerin etkinliğini değerlendirmedeki kontrol hedefleri ve denetim kurallarını içermektedir. Yöneticiler ve denetçiler bu paketi kullanarak, BT kaynakları ve işlemleri için maliyet etkili kontrol sistemleri tasarlayabilmektedir. COBIT paketi, BT kaynaklarının iş süreçlerine bilgi sağladığı yaklaşımını kabul etmektedir. Denetçilerin bir işletmenin bilgi gereksiniminin karşılandığından emin olmaları için; kontrolleri tanımlaması, uygulaması ve denetlemesi gerekmektedir.

Bir işletmenin COBIT kullanımına ilişkin Sun Microsystems'te yaşananlar örnek verilebilir: Sun Microsystems tüm dünyada donanım ve yazılım çözümleri sunmaktadır. İşletmenin bilgi teknolojileri departmanı, bilgi teknolojilerinin stratejik değerini artırmak ve Sarbanes-Oxley kanunlarına uyum için, bilgi teknolojileri ile kurumsal strateji arasındaki ilişkiyi değerlendirmek ve ölçmekte COBIT'i kullanmaya karar vermiştir. Sonuçta altı veri merkezi ve 600'den fazla bilgi teknolojileri uygulaması olan bir bilgi teknolojileri işletmesinde, COBIT bir kontrol yapısı olarak başarıyla kullanılmıştır. Üst düzey bilgi teknolojileri yöneticileri, Sun Microsystems'in bilgi teknolojileri süreçlerini ve faaliyetlerini COBIT için ayrıntılı olarak planlayan bir Sun BT/COBIT Faaliyet Listesi (Sun IT/COBIT Activities Listing) oluşturmuşlardır (www.isaca.org).

COBIT, dört ana başlık altında yer alan 34 ana kontrol hedefi ve bunların altında yer alan 318 ayrıntılı kontrol hedefini içeren, bilişim sistemleri yönetimi ve denetimi alanındaki bilişim standartları bütünüdür. COBIT'i, ITIL ve ISO standartlarından ayıran en büyük özellik, tüm BT fonksiyonlarını kapsayan, BT yönetiminin her alanını ele alan bir çerçeve sunuyor olmasıdır (Andrea Pederiva, 2003:3). Olgunluk Modeli, COBIT olgunluk süreçlerinin ne kadar olgun şekilde yönetildiğinin belirlenebilmesi ve diğer şirketlerle karşılaştırılabilmesi için COBIT in ortaya koyduğu bir modeldir. Bu model, 0 ile 5 arasında 6 seviyeden meydana gelen ve her seviye içerisinde süreçlere ait detayların belirtildiği kısımlardan oluşur (IT Governance Institute, 2008:6).

Seviye 0: Tanımlanmış süreç bulunmuyor.

Seviye 1: Süreçler standartlaştırılmamış.

Seviye 2: Sorumluluk büyük oranda kişiye bağlı kılınmıştır.

Seviye 3: Prosedürler standartlaştırılmış fakat yeteri kadar geliştirilmemiştir.

Seviye 4: Prosedürlerle uyumun izlenip ölçülebildiği ve hataların tespit edilebildiği seviyedir.

Seviye 5: Sürekli bir gelişim içerisinde proseslerin en iyi seviyeye indirildiği kısımdır.

Türkiye'de farklı sektörlerdeki birçok şirkette COBIT kullanılmaya başlanmıştır. COBIT'in kullanılması firmalara maliyetlerin düşürülmesi, kaynakların daha verimli kullanılmasının sağlanması, kapasitelerin daha verimli kullanılması, ölçülebilirliğin artırılması, ve yüksek kalitede BT hizmetleri verilmesi gibi hususlarda şirketlere bir çok faydalar sağlamaktadır. COBIT'in uygulandığı firmalar hizmet kalitelerini yükselterek maliyetlerini kontrol altına almaya başlamışlardır. COBIT'in uygulanması ile organizasyonun ihtiyaçları göz önünde tutularak, daha önceden belirlenmiş hedeflere erişilmesinin güvence altına alınması sağlanır.

4. VERGİ DENETİMİNDE BİLGİ SİSTEMİ UYGULAMALARI

4.1. VERGİ DENETİMİ

Ülkemizde işletmelerin vergi mevzuatına uyum sağlayıp sağlamadıkları hususunda gerçekleştirilen vergi denetimi kamu otoriteleri veya Kanunla yetkilendirilmiş serbest muhasebeci mali müşavirler veya yeminli mali mü-

şavirler tarafından yerine getirilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hükme bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan söz konusu vergi denetimleri günümüzde büyük ölçüde Vergi Denetim Kurulu tarafından yerine getirilmektedir. Bir kamu otoritesi olarak Vergi Denetim Kurulu'nun denetimde kullandığı tekniklerin detayları açıklanmamakla birlikte söz konusu kurumun internet sitesinde gerek incelenecek mükelleflerin seçiminde gerekse mükelleflere ilişkin vergi denetim süreçlerinde, teknolojinin getirdiği yeniliklerden yararlandığı yönünde açıklama yer almaktadır (www.vdk.gov.tr).

Vergi denetiminde rol alan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler ise yetkilerini 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'ndan almaktadır. Bu kapsamda işletmelerde gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin yasal belgelere yansıtılması, hazırlanan bu belgelerin gerek vergi kanunları gerekse ticaret hukuku kapsamında yasal defterlere aktarılması ve nihayetinde söz konusu işlemlerin ilgili yasal mevzuata uygun olup olmadığının denetlenmesi anılan Kanun'la yetkilendirilmiş meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir.

Vergi denetim sürecinde denetçi genel olarak aşağıdaki soruların cevabını aramaktadır.

- İşletmenin varlıkları doğru tespit edilmiş mi? Örneğin Bankalar hesabında yer alan tutar ile bankadan temin edilecek hesap ekstrelere örtüşmekte mi?
- Varlıkları/yükümlülükler vergi mevzuatında öngörülen değerlendirme ölçüleri değerlendirilmiş mi? Örneğin stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmiş mi?
- Mal/hizmet satışları ve mal/hizmet alımları doğru olarak kayıtlara aktarılmış mı?
- Şüpheli alacak karşılığı, amortisman vb. hususlarda gerekli olan şartlar sağlanmış mı?
- Mevzuat uyarınca kabul edilmeyen giderler vergi matrahının tespitinde dikkate alınmış mı?
- Vergi istisnaları ile ilgili şartlar sağlanmış mı?,
- Vergi mevzuatının öngördüğü belge düzenine uyulmuş mu?

Yukarıdaki soruların cevabını bulabilmek için denetçi işletmenin ekonomik faaliyetlerini, iş çevresini ve muhasebe sistemini oldukça iyi kavramalıdır.

4.2. VERGİ UYGULAMALARINDA GÜNCEL GELİŞMELER

Daha önce ifade edildiği üzere bir finansal bilgi sistemi olan muhasebe, mali karakterdeki bilgilerin oluşturulduğu bir sistemdir. Muhasebe bilgi sisteminde de her bir muhasebe işlemi girdi-işlem-çıkıtı döngüsünde işlemektedir.

İşletmeler ekonomik faaliyetlerinde ve iş süreçlerinde teknolojik gelişmelere paralel olarak bilgi sistemlerinden yararlandıkça ekonomik faaliyetlerin finansal tablolara yansıtılması süreci de bu gelişmelerden etkilenmektedir. Bir başka deyişle, bilgi teknolojilerinin işletmelerin günlük faaliyetlerinin yürütülmesinden finansal tabloların üretilmesine kadar birçok alanda kullanılmaya başlanması, bilgilerin elektronik ortamlarda işlenip saklanması elektronik ortamların denetimlerinin yapılması kaçınılmaz hale getirmiştir. Muhasebe ve finansal raporlama ile finansal tablolara aktarılacak tutarlara dayanak teşkil eden işlemlerde bilgisayarların kullanımı bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte her geçen gün daha da karmaşık yapıların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Herhangi bir finansal olayın sonuçları bilgi işlem sistemi aracılığıyla ilgili oldukları alanlara doğrudan aktarılabilir hale gelmiştir. Dolayısıyla, günümüzde siparişin alınması, işletmenin üretim ve depolama faaliyetleri, faturalama, stok kayıtları, malların sevkiyatı ve alacakların takibi gibi bir işletmenin herhangi bir siparişe ilişkin sürecinin tamamı elektronik ortamda gerçekleşebilmektedir.

Diğer taraftan, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, gerek vergi mevzuatımızda gerekse Türk Ticaret Kanunu uygulamalarında defter ve belgelerin elektronik ortamlarda üretilmesine veya elektronik ortamlarda üretilen verilerin ispat edici vesika olarak kullanılmasına yönelik düzenlemelerin yapılmasını beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca 1 Sıra Nolu Elektronik Defter Genel Tebliği çıkartılmıştır. Söz konusu tebliğ ile birlikte isteyen işletmeler için yasal defterlerin elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması imkanı getirilmiştir (1 Sıra Nolu Elektronik Defter Genel Tebliği). Şu an için isteğe bağlı olan uygulama bazı mükellefler için 2014 yılı sonu itibarıyla zorunlu hale gelecektir (421 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Vergi uygulamalarındaki teknolojiye bağlı bir diğer yenilik elektronik fatura uygulamasıdır. 397 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik fatura uygulaması başlatılmıştır. Başlangıçta isteğe bağlı olan düzenleme sonradan yayımlanan tebliğlerle akaryakıt ve alkollü içecekler gibi bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler ile bu işletmelerden mal alan ve 2011 yılı hasılatı belirli bir rakamı aşan mükellefler için zorunlu hale ge-

tirilmiştir. Uygulamaya geçiş zorunluluğu 01.04.2014 tarihi itibarıyla başlamaktadır (421 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği). Elektronik fatura uygulamasından yararlanacak işletmeler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın oluşturduğu portal üzerinden veya bu konuda özel izin almış özel entegratörler aracılığıyla elektronik fatura düzenleyip alabilecekleri gibi kendi bilgi sistemlerini entegre etmek suretiyle de elektronik fatura düzenleyebilmektedirler (397 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

1 Temmuz 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek bir diğer düzenleme (431 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) ile birlikte akaryakıt ve tütün sektörlerinde faaliyet gösteren mükelleflere üretim, ihracat, satış vb. pek çok işleme ilişkin verileri belirli formatlarla elektronik olarak saklamak ve istendiğinde ibraz etmek zorunluluğu getirilmektedir. 431 Sıra Numaralı Genel Tebliği'nin "Amaç" kısmında "Gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin sunduğu imkânlar çerçevesinde mükelleflerin önemli bir bölümü, basit muhasebe programlarından kurumsal kaynak planlama sistemlerine kadar oldukça geniş bir yelpazede bulunan yazılımları, vergi ile ilgili olay ve işlemlerin takip edilmesi amacı ile kullanmaktadır. Artan faaliyet hacimlerinin de doğal sonucu olan bu durum, vergi ile ilgili kayıtların niteliğini değiştirmekte, neticede vergi denetim süreçleri ile ilgili yeni usul ve esasların belirlenmesini zorunlu kılmaktadır." ifadesine yer vermek suretiyle kamunun vergi denetim sürecinde bilgi sistemi uygulamalarından daha fazla yararlanacağı vurgusu yapılmaktadır. Son olarak, 433 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik arşiv düzenlemesi getirilerek işletmelere düzenledikleri belgelerin kendilerinde kalacak nüshalarını elektronik olarak saklama imkanı ile bazı koşullarla belgelerin elektronik ortamda gönderilmesi olanağı getirilmiştir (433 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

4.2. TEKNOLOJİK GELİŞMELERİN VERGİ DENETİMİ VE UYGULAMALARINA ETKİSİ

Elektronik bilgi sistemleri, denetimin genel amacı ve kapsamını değiştirmemekle birlikte denetim sürecinde kanıt toplama tekniklerinde değişikliklere neden olmaktadır. Dolayısıyla bilgi sistemlerinin kullanılması ile birlikte vergi denetçisinin daha önce yer verdiğimiz sorularına yeni sorular eklenmektedir. Bu kapsamda vergi denetçisi denetimi gerçekleştirirken aşağıdaki soruları da denetim planına dahil etmelidir.

- Sisteme aktarılabacak veriler doğru işleniyor mu?
- Tüm belgeler yasal defterlere işlenmiş mi?

- Sistem vergi mevzuatında yer alan sürelerle uyumlu bir şekilde belge ve kayıt oluşturuyor mu?
- Veriler istenilen formatta saklanıyor mu?
- Sistem yasal olarak belirlenmiş oran ve sınırlarda hata yapıyor mu? Örneğin, katma değer vergisi oranları doğru uygulanıyor mu?
- Defterlere kaydedilen bir bilginin değiştirilmesi mümkün mü?
- Yekili olmayan personel sisteme giriyor mu? Yekili olmayan kişilerin girişini engelleyecek güvenlik sistemi kurulmuş mu?
- Elektronik veriler doğru hesap kodlarına aktarıldı mı?
- Verilerin kaybolma, bozulma ihtimali var mı?
- Acil durumlarda kurtarma planı bulunuyor mu?

Vergi denetiminde yeni soruları gündeme getiren bilgi sistemlerindeki gelişmelere paralel düzenlemeler, vergi denetçilerinin bilgi sistemleri denetçileri ile işbirliği halinde çalışmalarını da beraberinde getirmektedir. Zira vergi denetçisinin denetim sürecinde sorduğu soruların bir kısmının kontrol testlerini gerçekleştirebilecek birim, işletmenin bilgi sistemlerini denetleyen birim olacaktır. Örneğin sistemdeki bir bilginin değiştirilip değiştirilmediğini sorgulayan bir vergi denetçisinin, sistemin altyapısını bilen ve sisteme yapılmış müdahaleleri uzmanlığıyla tespit edebilecek bilgi sistemleri denetçisi ile iletişim halinde olması denetim sürecinin daha verimli ve etkili bir şekilde sonuçlanmasını sağlayacaktır.

Özetle, teknolojik gelişmelerin neden olduğu güncel düzenlemeler vergi denetim sürecinde rutin sorular dışında araştırılması gereken yeni alanlar ortaya çıkarmakta, vergi denetçileri ile bilgi sistemleri denetçilerini daha fazla işbirliği halinde çalışma konusunda zorlamaktadır. Bu nedenle, vergi denetçileri artık denetime başlamadan önce işletmelerin bilgi sistemlerini çok iyi kavramalı ve gerektiğinde bilgi sistemleri konusunda uzman kişilerden destek almalıdırlar.

5. BİLGİ SİSTEM DENETİMLERİNİN MESLEK MESUBU ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bilgisayar destekli denetim teknik ve yöntemlerinin vergi denetimlerinde kullanılmasının bu mesleği icra eden meslek mensuplarının algısı üzerine

bu tekniklerin meslek mensuplarınca ne şekilde etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi çalışmanın ana amacını oluşturmaktadır.

5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Meslek mensubu vergi denetçilerinin, bilgi teknoloji denetimi algısının belirlenmesi amacıyla düzenlenen anket formu 83 kişiye uygulanmış ve anket sonuçlarına ilişkin özet bilgiye Tablo-1’de yer verilmiştir. Ankete katılanların demografik özellikleri incelendiğinde; çoğunluğun, lisans mezunu, 1-5 yıl arası iş tecrübesine sahip SMMM’lerden oluştuğu görülmektedir. Ankete katılanların %55’i SMMM, %21’i stajyer, %16’sı YMM olup, geri kalan %8’lik kısım meslek bilgisini paylaşmayanlardan oluşmaktadır. Katılımcılar, iş tecrübeleri açısından incelediğinde; 1-5 yıl arası iş tecrübesine sahip olanlar %37, 6-10 yıl arası iş tecrübesine sahip olanlar %24, 11-15 yıl arası iş tecrübesine sahip olanlar %18, 16- 20 yıl arası iş tecrübesine sahip olanlar %11, 20 yılın üzerinde iş tecrübesine sahip olanlar ise yaklaşık %9’luk kısmı oluşturmaktadır. Katılanların eğitim durumları incelendiğinde ise %62 lisans mezunu, %33 yüksek lisans mezunu ve %2 ise doktora derecesine sahiptir. Dolayısıyla katılımcıların mesleki bilgi ve tecrübelerinin çalışma sonucunda yapılacak değerlendirmeler için yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo1: Tanımlayıcı İstatistik Tablosu

Sorular	Katılanlar		Katılmayanlar	
	Frekans	(%)	Frekans	(%)
Bilgi sistemleri denetimlerinde, denetçiler kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmaktadır.	64	77%	17	20%
Bilgi teknolojilerini yüksek düzeyde kullanan vergi denetçileri bilgi sistemlerinin kullanım amacına daha yüksek düzeyde ulaşmaktadırlar.	79	95%	4	5%
Denetim sırasında bilgi işlem sistemi ile ilgili herhangi bir problem anında acil durum planı oluşturulmalıdır.	74	89%	8	10%
Güvenlik programlarına ilişkin kontrollerin periyodik testi önemlidir ve gerçekleştirilmelidir.	83	100%	0	0%
Son on yıl içerisinde vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi artmıştır.	78	94%	5	6%
Türkiye’de vergi denetimlerinde etkin olarak bilgisayar destekli denetim araçları kullanılır.	46	55%	37	45%
Vergi denetçileri için bilgi sistemleri denetimini kullanmak rekabet gücünü artırmak için önemli bir amaçtır.	67	81%	16	19%
Vergi denetçileri vergi denetim hizmetini gerçekleştirirken, gerektiğinde bilgi sistemleri denetimleri için uzmandan yararlanmalı ve danışmanlık almalıdırlar.	82	99%	1	1%

Vergi denetçileri, vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmaktadır.	73	88%	9	11%
Vergi denetçisinin dışarıya veya kendi personeline yaptırdığı bağımsız yazılımlarla ilgili sorunlar ve programcıların işten ayrılmaları durumunda oluşacak sorunlara karşı programın sürekliliğinin güvencesi sağlanmalıdır.	81	98%	2	2%
Vergi denetimleri sırasında sistemsel alt yapının sağlanması için bir takım güvenlik önlemleri alınması (şifreleme - backup alma) önemlidir.	83	100%	0	0%
Vergi denetimlerinde bilgi sistemleri denetimi sürece olumlu katkı yapar.	74	89%	9	11%
Vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerini kullanmak teknoloji paylaşımı için önemli bir amaçtır.	67	81%	16	19%
Vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel hataların ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.	74	90%	9	10%
Vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel suiistimallerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.	75	91%	8	9%
Vergi denetimlerinde uygulama kontrollerinin tesisi (veri kaynak belirleme ve yetkilendirme, veri giriş, veri işleme, veri çıktı ve sınır kontrolleri) gerçekleştirilmelidir.	79	95%	4	5%
Vergi denetimlerinde, bilgi teknolojileri ile ilgili iç kontroller önemlidir ve tesis edilmelidir.	81	98%	2	2%
Vergi denetimlerinde, vergi denetçileri önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmaktadır.	68	82%	14	17%

5.3. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI

- Katılımcıların %99'u bilgi sistemleri denetiminin, vergi denetimi üzerinde olumlu katkı yapacağını düşünmesine rağmen; sadece %55'i Türkiye'de vergi denetimlerinde etkin olarak bilgisayar destekli denetim araçları kullanıldığını bildirmiştir. Anket sonuçlarından, katılımcının %45 gibi ciddi oranla vergi denetimlerinde etkin bir bilgisayar desteğinden faydalanmadığı ortaya çıkmaktadır.
- Katılımcıların %89'u bilgisayar destekli denetim araçlarının vergisel hataların ortaya çıkartılmasında yardımcı olacağına inanırken, %91'i vergisel suiistimallerin ortaya çıkartılmasında yardımcı olacağına inanmaktadır. Ayrıca katılımcıların, %94'ü son on yıl içinde vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyinin, arttığını belirtmektedir. Buna ek olarak, katılımcıların %81'i, vergi denetçileri için bilgi sistemleri denetimini kullanmanın rekabet gücünü artırmak için önemli bir amaç olduğuna katıldıklarını ifade etmişlerdir.

- Katılımcıların %99'u vergi denetçileri vergi denetim hizmetini gerçekleştirenken, gerektiğinde bilgi sistemleri denetimleri için uzmandan yararlanmalı ve danışmanlık almalı görüşüne sahip olup, bu konuda profesyonellerden destek alınması taraftarıdır. Dolayısıyla bilgi sistemleri denetçilerinin, kısa vadede vergi incelemelerinde görev almaya başlayacakları anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, katılımcıların %98'i bilgi teknolojileri ile ilgili iç kontrollerin, vergi denetimi için önemli olduğunu bildirmiştir. Son olarak katılımcıların tamamı, vergi denetimleri sırasında sistemsel alt yapının sağlanması için bir takım güvenlik önlemleri alınmasının önemli olduğunu belirtmiştir.
- Katılımcıların anket sorularına verdikleri cevapların frekansları incelendikten sonra, sorulara verilen cevapların katılımcıların demografik özelliklerine göre yani unvan, eğitim durumu ve iş tecrübesine göre farklılaşım farklılaşmadığını araştırmak amacıyla tek yönlü ANOVA testi uygulanmış ve test sonuçlarına Tablo-2, Tablo-3 ve Tablo-4'de yer verilmiştir.

Tablo2: Eğitim Düzeylerine Göre Sorulara Verdikleri Cevaplardaki Farklılaşmayı Ölçen ANOVA Testi Sonuçları

Sorular	F-test istatistiği	p-değeri
Türkiye'de vergi denetimlerinde etkin olarak bilgisayar destekli denetim araçları kullanılır.	2,102	,129
Vergi denetimlerinde bilgi sistemleri denetimi sürece olumlu katkı yapar.	,087	,917
Vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel hataların ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.	,177	,838
Vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel suiistimallerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.	1,080	,345
Son on yıl içerisinde vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi artmıştır	,031	,970
Vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerini kullanmak teknoloji paylaşımı için önemli bir amaçtır.	1,751	,205
Vergi denetçileri için bilgi sistemleri denetimini kullanmak rekabet gücünü artırmak için önemli bir amaçtır.	,911	,406
Bilgi teknolojilerini yüksek düzeyde kullanan vergi denetçileri bilgi sistemlerinin kullanım amacına daha yüksek düzeyde ulaşmaktadırlar.	3,646	,031
Vergi denetimleri sırasında sistemsel alt yapının sağlanması için bir takım güvenlik önlemleri alınması önemlidir.	,491	,614
Güvenlik programlarına ilişkin kontrollerin periyodik testi önemlidir ve gerçekleştirilmelidir.	,664	,518
Vergi denetçileri vergi denetim hizmetini gerçekleştirenken, gerektiğinde bilgi sistemleri denetimleri için uzmandan yararlanmalı ve danışmanlık almalıdırlar.	,961	,387
Vergi denetimlerinde uygulama kontrollerinin tesisi (veri kaynak belirleme ve yetkilendirme, veri giriş, veri işleme, veri çıktı ve sınır kontrolleri) gerçekleştirilmelidir.	,183	,833
Vergi denetimlerinde, bilgi teknolojileri ile ilgili iç kontroller önemlidir ve tesis edilmelidir.	,203	,817

Vergi denetimlerinde, vergi denetçileri önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmaktadır.	,920	,403
Bilgi sistemleri denetimlerinde, denetçiler kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmaktadır.	3,369	,040
Vergi denetçileri, vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmaktadır.	1,207	,305
Denetim sırasında bilgi işlem sistemi ile ilgili herhangi bir problem anında acil durum planı oluşturulmalıdır.	,561	,573
Vergi denetçisinin dışarıya veya personeline yaptırdığı bağımsız yazılımlarla ilgili sorunlar ve programcılarının işten ayrılmaları durumunda oluşacak sorunlara karşı programın sürekliliğinin güvencesi sağlanmalıdır.	1,196	,308

Katılımcılar tarafından verilen cevapların katılımcıların eğitim durumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığını görmek amacıyla gerçekleştirilen varyans analizi sonucuna Tablo-2’de yer verilmiştir. Analiz sonucuna göre, sadece iki soru için grup ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık yoktur şeklinde oluşturulan sıfır hipotezi reddedilmiştir.

Bu sonuca göre; “Bilgi teknolojilerini yüksek düzeyde kullanan vergi denetçileri bilgi sistemlerinin kullanım amacına daha yüksek düzeyde ulaşmaktadırlar.” ve “Bilgi sistemleri denetimlerinde, denetçiler kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmaktadır.” sorularına verilen cevaplar katılımcıların eğitim düzeylerine göre farklılaşmaktadır. Bu farklılığın kaynağını araştırmak için Tukey testi yapılmış ve her iki soru için farklılığın kaynağının lisans ve yüksek lisans eğitimi alanlar olduğu görülmüştür. Ortalamalar arasındaki farklılıklar incelendiğinde; yüksek lisans mezunlarının, lisans mezunu olanlara göre “bilgi teknolojilerini yüksek düzeyde kullanan vergi denetçileri bilgi sistemlerinin kullanım amacına daha yüksek düzeyde ulaşmaktadırlar” ile “bilgi sistemleri denetimlerinde, denetçiler kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmaktadır” ifadelerine daha fazla katıldıkları sonucu ortaya çıkmıştır. Bu sonuç eğitim seviyesi yükseldikçe, bilgi teknolojilerine verilen önemin arttığına işaret etmektedir.

Tablo3: Tecrübe Düzeylerine Göre Sorulara Verdileri Cevaplardaki Farklılaşmayı Ölçen ANOVA Testi Sonuçları

Sorular	F-test istatistiği	p-değeri
Türkiye’de vergi denetimlerinde etkin olarak bilgisayar destekli denetim araçları kullanılır.	1,537	,200
Vergi denetimlerinde bilgi sistemleri denetimi sürece olumlu katkı yapar.	,031	,998

Vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel hataların ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.	1,340	,263
Vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel suistimallerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.	1,161	,347
Son on yıl içerisinde vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi artmıştır	1,560	,194
Vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerini kullanmak teknoloji paylaşımı için önemli bir amaçtır.	,614	,654
Vergi denetçileri için bilgi sistemleri denetimini kullanmak rekabet gücünü artırmak için önemli bir amaçtır.	,861	,491
Bilgi teknolojilerini yüksek düzeyde kullanan vergi denetçileri bilgi sistemlerinin kullanım amacına daha yüksek düzeyde ulaşmaktadır.	2,927	,026
Vergi denetimleri sırasında sistemsel alt yapının sağlanması için bir takım güvenlik önlemleri alınması (şifreleme - backup alma) önemlidir.	,854	,496
Güvenlik programlarına ilişkin kontrollerin periyodik testi önemlidir ve gerçekleştirilmelidir.	,948	,441
Vergi denetçileri vergi denetim hizmetini gerçekleştirirken, gerektiğinde bilgi sistemleri denetimleri için uzmandan yararlanmalı ve danışmanlık almalıdırlar.	2,991	,025
Vergi denetimlerinde uygulama kontrollerinin tesisi (veri kaynak belirleme ve yetkilendirme, veri giriş, veri işleme, veri çıktı ve sınır kontrolleri) gerçekleştirilmelidir.	,891	,473
Vergi denetimlerinde, bilgi teknolojileri ile ilgili iç kontroller önemlidir ve tesis edilmelidir.	,700	,594
Vergi denetimlerinde, vergi denetçileri önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmaktadır.	,816	,525
Bilgi sistemleri denetimlerinde, denetçiler kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmaktadır.	,721	,580
Vergi denetçileri, vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmaktadır.	1,822	,133
Denetim sırasında bilgi işlem sistemi ile ilgili herhangi bir problem anında acil durum planı oluşturulmalıdır.	1,115	,356
Vergi denetçisinin dışarıya veya kendi personeline yaptırdığı bağımsız yazılımlarla ilgili sorunlar ve programcılarının işten ayrılması durumunda oluşacak sorunlara karşı programın sürekliliğinin güvencesi sağlanmalıdır.	1,339	,278

Katılımcıların tecrübe düzeylerine göre sorulara verdikleri cevapların ortalamaları arasında fark olup olmadığını araştıran varyans analiz sonucuna Tablo-3'te yer verilmiştir. Varyans analizi sonucunda tüm sorular için grup ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık yoktur sıfır hipotezi sadece bir soru için reddedilmiştir. Bu sonuca göre "Vergi denetçileri vergi denetim hizmetini gerçekleştirirken, gerektiğinde bilgi sistemleri denetimleri için uzmandan yararlanmalı ve danışmanlık almalıdırlar" sorusuna verilen cevaplar katılımcıların tecrübe düzeylerine göre farklılaşmaktadır.

Bu farklılığın kaynağını araştırmak için Tukey testi yapılmış ve farklılığın kaynağının 5-10 yıl arası tecrübeye sahip olanlar ile 20 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanlar arasında olduğu görülmüştür. Ortalamalar arasındaki farklılıklar incelendiğinde 5-10 yıl arası tecrübeye sahip olanlar 20 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanlara göre "vergi denetçileri vergi denetim hizmetini

gerçekleştirirken, gerektiğinde bilgi sistemleri denetimleri için uzmandan yararlanmalı ve danışmanlık almalıdırlar” sorusuna daha fazla katıldıkları belirlenmiştir. Bu tespit, tecrübeli eski kuşak mensuplarının, yeni kuşak meslek mensuplarına göre, bilgi teknolojilerine yatırım konusunda daha çekimser olduklarını göstermektedir.

Tablo-4: Unvana Göre Sorulara Verdileri Cevaplardaki Farklılaşmayı Ölçen ANOVA Testi Sonuçları

Sorular	F-test istatistiği	p-değeri
Türkiye’de vergi denetimlerinde etkin olarak bilgisayar destekli denetim araçları kullanılır.	1,203	,306
Vergi denetimlerinde bilgi sistemleri denetimi sürece olumlu katkı yapar.	1,156	,320
Vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel hataların ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.	,608	,547
Vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel suiistimallerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.	5,769	,005
Son on yıl içerisinde vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyi artmıştır	1,148	,323
Vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerini kullanmak teknoloji paylaşımı için önemli bir amaçtır.	,249	,780
Vergi denetçileri için bilgi sistemleri denetimini kullanmak rekabet gücünü artırmak için önemli bir amaçtır.	1,317	,275
Bilgi teknolojilerini yüksek düzeyde kullanan vergi denetçileri bilgi sistemlerinin kullanım amacına daha yüksek düzeyde ulaşmaktadırlar.	2,411	,097
Vergi denetimleri sırasında sistemsel alt yapının sağlanması için bir takım güvenlik önlemleri alınması (şifreleme - backup alma) önemlidir.	1,332	,273
Güvenlik programlarına ilişkin kontrollerin periyodik testi önemlidir ve gerçekleştirilmelidir.	,285	,753
Vergi denetçileri vergi denetim hizmetini gerçekleştirirken, gerektiğinde bilgi sistemleri denetimleri için uzmandan yararlanmalı ve danışmanlık almalıdırlar.	,961	,387
Vergi denetimlerinde uygulama kontrollerinin tesisi (veri kaynak belirleme ve yetkilendirme, veri giriş, veri işleme, veri çıktı ve sınır kontrolleri) gerçekleştirilmelidir.	,021	,979
Vergi denetimlerinde, bilgi teknolojileri ile ilgili iç kontroller önemlidir ve tesis edilmelidir.	,063	,939
Vergi denetimlerinde, vergi denetçileri önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmaktadır.	,716	,496
Bilgi sistemleri denetimlerinde, denetçiler kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmaktadır.	,308	,736
Vergi denetçileri, vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmaktadır.	1,890	,158
Denetim sırasında bilgi işlem sistemi ile ilgili herhangi bir problem anında acil durum planı oluşturulmalıdır.	,478	,622
Vergi denetçisinin dışarıya veya kendi personeline yaptırdığı bağımsız yazılımlarla ilgili sorunlar ve programcıların işten ayrılmaları durumunda oluşacak sorunlara karşı programın sürekliliğinin güvencesi sağlanmalıdır.	,265	,768

Cevaplayıcıların unvanlarına göre sorulara verdikleri cevapların ortalamaları arasında fark olup olmadığını araştıran varyans analizi sonuçları Tablo-4’de yer almaktadır. Varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık yoktur sıfır hipotezi sadece “Vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel suiistimallerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.” için reddedilmiştir ($p < 0,05$). Bu sonuca göre; verilen cevaplar katılımcıların unvanlarına göre farklılaşmaktadır. Farklılığın kaynağını araştırmak için Tukey testi yapılmış ve farklılığın kaynağının SMMM’ler ile YMM’ler arasında olduğu görülmüştür. Farklılıklar incelendiğinde YMM’lerin SMMM’lere göre “vergi denetimlerinde kullanılan bilgisayar destekli denetim araçları, vergisel suiistimallerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur” sorusuna daha fazla katıldıkları belirlenmiştir.

Yapılan çalışmada katılımcıların çok büyük bir bölümünün, bilgi teknolojilerinden faydalanmanın, vergi denetiminde faydalı olacağına inanmaktadır. Ancak, mevcut durumda denetimlerde yeterli derecede etkin bir bilgi teknoloji desteği sağlanmadığı ortaya çıkmıştır. Bu durumun aşılmasında, denetçilerin ve denetim şirketlerinin bu konuda uzman profesyonellerden destek alması, hem denetimin daha etkin bir şekilde sürdürülmesini sağlayacak, hem de bilgi teknolojileri denetimi mesleğinin günden güne önemini arttıracaktır.

6. SONUÇ

İşletmelerde meydana gelen, mali ve mali nitelikte olmayan ve işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını etkileyecek tüm olaylar bilgi sistemlerinde depolanmaktadır. Bundan dolayı, bilgi teknolojilerinin etkin biçimde işlemesi ve etkin iç kontroller içermesi işletmedeki bilgi akışının doğruluğu ve güvenilirliği açısından önem teşkil etmektedir. Özellikle 2000’li yılların başlarından itibaren finansal tablo denetimlerinde risk odaklı denetim kapsamında bilgi sistem süreçlerinin denetimi önem ve gereklilik kazanmıştır. Bağımsız denetçiler, denetim riskini belirleme aşamasında işletmenin iç kontrol yapısını da değerlendirmekte ve kontrol riskini ortaya çıkarmaktadırlar. Bir başka ifade ile bağımsız denetçiler; işletmenin kurmuş olduğu bilgi teknolojilerinde yer alan iç kontrol prosedürlerinin olası hata ve hileleri ortaya çıkarmaya yetecek düzeyde olup olmadığını belirlemektedirler. Bu bakımdan, bağımsız denetimin işleyişinde bilgi teknolojilerinin incelenmesi ve denetlenmesi önemli bir yer tutmaktadır

Ülkemizde vergi otoritesi, vergi gelirlerinin tahsiline dayanacak sağlayacak muhasebe bilgi sisteminin daha etkin kullanılması ve muhasebe bilgi

sisteminden daha nitelikli finansal tablolar elde edinilmesi amacı ile bilgi teknolojileri konusunda bir takım uygulamaları hayatımıza geçirmiştir. Vergi denetiminde yeni soruları gündeme getiren bilgi sistemlerindeki gelişmelere paralel bu düzenlemeler, vergi gelirlerinin daha etkin elde edilmesi amacı ile kanunla denetim yetkisi verilmiş serbest muhasebeci mali müşavirler veya yeminli mali müşavirlerin bilgi sistemleri denetçileri ile işbirliği halinde çalışmalarını da beraberinde getirmektedir.

Çalışmamızın uygulama bölümünde vergi denetimi yapan meslek mensuplarının katıldığı anket sonucunda, meslek mensuplarının genel olarak vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinden yararlanılmasının, denetim sürecine önemli ölçüde katkı sağlayacağı düşüncesinde oldukları tespit edilmiştir. Fakat yaptıkları denetim çalışmalarında kendilerine çok fazla bilgi teknolojileri ile ilgili destek sağlanmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, her geçen gün yeni bir gelişmenin yaşandığı bilgi sistemlerinin güvenilirliği ile hata ve suistimale maruz kalıp kalmadığının dolayısıyla işletmelerin vergisel yükümlülüklerini gerektiği gibi yerine getirip getirmediğinin tespiti açısından vergi denetçilerinin denetim sürecinde bilgi teknolojileri denetçilerinden destek almaları gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

AKOÇAK M.C. (2009), Bilgi Teknolojileri Denetiminin Esasları ve Türk Bankacılık Sektöründeki Uygulamaları, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, (s.11-14)

ASLAN L, KAYA C. T. (2014), Information Systems Audit and Continuous Auditing in Turkish Capital Markets, European Journal of Accounting Auditing and Research, Vol.2, No.1,(s.24-31)

ALLAHVERDİ, M (2012), Bilişim Teknolojilerinin Vergilendirme Üzerindeki Etkisi, İSMMM Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 112, Temmuz - Ağustos 2012, (s.163)

ALLEN S, GALLEGOS F. (1996), Concerns for End-user Computing and Application Development, EDP Auditing, Auerbach Publishers,

CANGEMI, M.P. (2003), Managing the Audit Function: Corporate Audit Department Procedures Guide, Third Edition,

COBIT, Steering Committee and the IT Governance Institute, 2002.

ERDOĞAN M. (2006), Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Güncelleştiri

rılmış 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

EVERTT J., ROBERT J. (2007), CISA Review Manual 2007. (USA: ISACA, 2007)

GALLEGOS F., SENFT F., MASON D.P., GONZALES C. (1987), Audit and Control of Information Systems, Thomson Corporation-South-Western Publishers, Cincinnati, OH,

GOODMAN R. A., LAWLESS M.W., (1996), Technology and Strategy: Conceptual Models and Diagnostics, Engineering Management, IEEE Transactions , Volume 43, Issue 2.

GUPTA G.U., (1999), Systems Success in the 21st Century United States of America: Prentice Hall.

PEDERIVA A. (2003), The COBIT Maturity Model in a Vendor Evaluation Case, Information Systems Control Journal, Volume 3,

SAKA T. (2001), Türk Bankacılık Sektöründe Bilgi Teknolojileri Denetimi, Yayın:224 (İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği)

IT Governance Institute (2008), Office of Government Commerce, Aligning CobiT 4.1, ITIL V3 and ISO/IEC 27002 for Business Benefit, 2008, (www.isaca.org)

<http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo6QUtbogqxfQ==H7deC+LxBI8=&nm=1028> (25.02.2014)

1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği (26.02.2014)

397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (26.02.2014)

421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (26.02.2014)

431 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (26.02.2014)

433 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (26.02.2014)

KÜLTÜR OLGUSUNUN MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Yrd.Doç.Dr. Can Tansel KAYA*

Yrd.Doç.Dr. Ayşe Begüm ÖKTEN**

ÖZET

Kültür olgusu, ülkelerin sosyal, ekonomik ve kurumsal düzenlemelerini etkilediği gibi bir alt kültür olan muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Her ne kadar kültür çalışmaları daha çok toplumsal farklılıkları anlamaya odaklansa da muhasebe üzerindeki etkileri diğer alanlar kadar dikkat çekmemiştir. Kültür-muhasebe arasındaki ilişkide sayılabilecek değişkenler arasında etik ve de etiğin olmadığı durumda doğacak olan hile özellikle dikkat çekmektedir. Şirketler, içsel dinamiklerinin yarattığı muhasebe hileleriyle ait oldukları ülke ve kültürlerinin yansıması haline gelmektedir. Bu doğrultuda, çalışmanın amacı, muhasebe hileleri ve kültür arasındaki ilişkiyi, Hofstede'in (1980) dört kültür boyutunu temel alarak incelemek ve kültür-muhasebe hileleri arasındaki ilişkiyi değerlendirmektir. Çalışmada ikincil verilerden yararlanılmıştır. Kültür ile ilgili veriler Hofstede'in ülkeleri sınıflandırdığı indeksten, muhasebe hilelerinin değerlendirildiği veriler ise Dünya Bankası'nın yayımladığı ve Kaufman tarafından derlenen Kurumsal Yolsuzluk/Etik İndeksinden elde edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hileleri, Kültür, Hofstede.

Jel Kodlar: M40, M41.

ABSTRACT

Culture not only has direct influence on social, economical and institutional regulations of countries, but on the general accounting environment within those countries as well. However, most of the culture studies focus on understanding social differences yet influence of culture on accounting

* Yeditepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, can.kaya@yeditepe.edu.tr

** Yeditepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, begum.otken@yeditepe.edu.tr

has not drawn too much attention. Of the important variables on the relationship between culture and accounting, ethics and fraud in the absence of ethical conduct require attention. Companies that conduct accounting fraud do become the reflection of their country and culture. In this framework, the purpose of this study is to analyze and discuss the relationship between accounting fraud and culture from the perspective of Hofstede's four culture dimensions. Secondary data is used. Data related to culture is obtained from Hofstede's country classification index and data related to accounting fraud is obtained from Institutional Fraud/Ethics Index, which is compiled by Kaufman and printed by World Bank.

Key Words: Accounting Fraud, Culture, Hofstede.

Jel Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Kültürel değişkenler, ülkelerin sosyal ve ekonomik birçok alanına etki ettiği gibi kurumsal düzenlemelerinde de etkisini belirgin şekilde hissettirmektedir. Şüphesiz, muhasebe sistemi de bu etkiden payını almaktadır. Bunun en temel sebeplerinden biri muhasebenin açık bir sistem olmasıdır (Sevilengül 1996). Her ne kadar kültür, birçok araştırmacı tarafından toplumsal farklılıkları ortaya koymak açısından araştırılırsa da özellikle, son yıllarda muhasebe sistemlerindeki farklılıkları ortaya koymak ve ülkelerin muhasebe sistemleri üzerindeki etkisi bakımından da çalışılmaya başlanmıştır (Bekci ve Bitlisli 2012). Bu bağlamda Gray (1988), Perera (1989) ve Smith'in (1992) çalışmaları, muhasebe ve kültür arasındaki ilişkinin incelenmesi yönünde yapılan araştırmalara ışık tutmuştur.

Kültür gibi çevresel faktörlerin etkisi ile bir ülkedeki muhasebe sisteminin uygulamalarının şeffaflığı, kamuya açıklanan bilginin kapsamı, muhasebedeki teknik ve etik uygulamalar gibi ayırt edici özellikler doğrudan etkilenmektedir (Karabınar 2005). Muhasebe sisteminin temelini oluşturan bu özelliklerden en önemlisi belki de etik olgusudur. Ancak günümüzdeki finans ve muhasebe uygulamalarına bakıldığında etikten daha çok hileler dikkat çekmektedir. Muhasebe hileleri, genel olarak şirketler genelinde yapılan tüm hilelerin en tehlikelisi olup, tezahürleri halka açık şirketlerde binlerce hissedarın bireysel birikimlerini tehdit etmektedir. Hal böyle olunca, ülke ekonomilerini direkt etkileyen bu şirketler, içsel dinamiklerinin yarattığı muhasebe hileleriyle bir anlamda ait oldukları ülke ve dolayısıyla da kültürlerinin bir yansıması haline gelmektedir. Bir ülkede faaliyet gösteren

ren şirketlerin tepe yöneticilerinin aynı zamanda o ülke kültürünün de bir parçası olduğu göz önüne alındığında, muhasebe hileleri ile kültür olgusu arasında bir ilişki kurulabilir mi sorusu ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı da kültürel farklılıkları göz önüne alarak bu farklılıkların muhasebe uygulamalarını etik açıdan nasıl etkilediğini tespit etmektir. Geert Hofstede'in 1980 yılında 50'ye yakın kültürü tanımladığı kültür boyutlarının yardımıyla kültür-muhasebe etkileşimine ışık tutmak ve kültürlerin muhasebe hilelerine olan eğilimlerini kurum etiği, kamu sektörü etiği, kurumsal yönetim, kurumsal yasal olmayan hile, kurumsal yasal olan hile ve etkin kanuni sistem boyutları çerçevesinde yorumlamak amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, kültür olgusunun, Hofstede'in kültür çalışmasının ve muhasebe hileleri ile kültür ilişkisinin açıklanması önem taşımaktadır.

2. KÜLTÜR VE HOFSTEDE'İN KÜLTÜR ÇALIŞMASI

Ulusal kültür tanımlamaların en sık kullanılanı Hofstede'e aittir. Hofstede (1980) kültürü, herhangi bir ulusu oluşturan bireylerin toplu zihinsel programlanması olarak tanımlamıştır. Bu zihinsel programlamanın bir ulusun değerlerini, tutumlarını, davranışlarını ve algılarını etkilediğini ve bir toplumu diğerinden ayırt ettiğini vurgulamıştır. Fukuyama (1995) ise ulusal kültürü sosyal düşünceler, simgeler ve alışkanlıklarla pekiştirilen, tekrarlanan düşünce ve değerlerden oluşan kalıtsal etik alışkanlıklar olarak tanımlamaktadır. Her ne kadar farklı araştırmacılara ait farklı kültür tanımları olsa da, araştırmacıların kültürün bir toplumu diğerinden ayıran inançlar, gelenekler ve alışkanlıklar toplamından oluştuğu noktasında birleşmişlerdir (Obeidat ve diğerleri 2012).

Genel bir pencereden bakıldığında kültür; bilgi birikimi, genel inanışlar, toplumların zaman içerisinde oluşturdukları sanat, toplumun gelenek, örf ve adetleri ile alışkanlıkları ve toplumun yazılı kuralları olan hukuk gibi çok farklı ancak iç içe geçmiş birçok hususu kapsamaktadır (Sığrı ve diğerleri 2009). Bu hususların içerisinde, şüphesiz, muhasebe de yerini almaktadır. Kültür ve muhasebe arasındaki etkileşimi inceleyen çalışmalardan en dikkat çeken Gray'in 1988 yılında yayımladığı dört muhasebe değeri ile Hofstede'in ortaya koyduğu dört kültür boyutunu ilişkilendirerek kültür-muhasebe etkileşimine ışık tuttuğu çalışmasıdır. Bu çalışmada da Hofstede'in kültür boyutları temel alındığından her söz konusu çalışmaya kısaca değinmek gerekmektedir.

Hofstede (1980), IBM firmasının çalışanlarından topladığı veriler ışığında

kültürlerin farklılık gösterdiği dört boyut tanımlamıştır. Hofstede bu boyutları, bireysellik ve toplulukçuluk (individualism-collectivism), güç aralığı (powerdistance), belirsizlikten kaçınma (uncertaintyavoidance) ve erillik ve dişilik (masculinity-femininity) olarak isimlendirmiştir. Hofstede bu dört boyuta sonradan uzun/kısa dönem odaklılık (long/shorttermorientation) olmak üzere beşinci bir boyut daha eklemiştir. Ancak, söz konusu boyutla ilgili birçok ülke açısından veri olmadığından bu boyut çalışmaya dâhil edilmemiştir. Bireysellik ve toplulukçuluk boyutu bireylerin kendi ihtiyaçlarını mı yoksa kendilerini ait hissettikleri grubun ihtiyaçlarını mı ön planda tuttıkları ile ilgilidir. Bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda, birey daha çok tek başına bir birey olarak davranırken toplulukçuluğun yüksek olduğu toplumlarda birey kendisini tanımladığı grup ve o grubun ihtiyaçları doğrultusunda hareket etmektedir (Sargut1994). Hofstede (1991), güç aralığını daha güçsüz bireylerin bir kurumda ya da toplumda gücün adaletsiz dağılımını kabul etmeleri olarak tanımlamıştır. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda üstlerin verdiği emirler sorgulanmadan yerine getirilir ve otoriterlik sosyal normlardan kaynaklanırken düşük olduğu toplumlarda ise ast ile üst eşit olarak kabul edilir, sıkı denetim bireylerde rahatsızlık uyandırır (Aycan 2000).

Hofstede'in çalışmasının üçüncü boyutu olan belirsizlikten kaçınma da toplumların geleceğin asla bilinemeyeceği gerçeği ile nasıl başa çıktıkları üzerine odaklanmaktadır ve dolayısıyla bireyin güvenlik ihtiyacı ile ilişkilendirilmektedir. Belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda bireyler hayata karşı rahat bir tutuma sahiptir. Bu toplumlarda bireyler hayatı geldiği gibi yaşamakta ve pratiğin kurallardan daha önemli olduğu düşünülmektedir. Buna karşılık belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda güvenlik ihtiyacı bireylerin günlük hayatlarını ciddi şekilde etkilemektedir. Bireyler rutinlerine bağlıdır ve bu toplumlarda günlük yaşam hem resmi hem de gayri-resmi kurallarla düzenlenmiştir (Hofstede 1991). Erillik ve dişilik boyutu toplumdaki sosyal rollerin cinsiyet ile ilişkisini yansıtmaktadır. Erillik boyutu kazanmayı, başarıyı, iddialı olmayı ve kendine güveni vurgularken dişilik boyutu ise yardımseverliğin, çevreye karşı duyarlı olmanın ve alçakgönüllülüğün altını çizmektedir. Eril toplumlar oldukça rekabetçiysen dişil toplumlarda fikir birliği ön plandadır (Oudenhoven ve diğerleri 1998).

Her ne kadar Hofstede'in çalışması hem metodoloji açısından hem de verilerin güncelliğini kaybetmesi açısından bazı eleştirilere maruz kalsa da (Berry ve diğerleri 1991), kültürel farklılıkları anlama konusunda oldukça faydalı bir sınıflandırmadır ve birçok kültür çalışmasında da kullanılmakta-

dır (Oudenhoven ve diğeri 1998; Wasti ve Erdil, 2007; Naumov ve Puffer 2000) Çalışmanın amacı doğrultusunda kültürün etkilediği alt sistemlerden biri olan muhasebenin ve özellikle muhasebe hilelerinin tartışılması da önem taşımaktadır.

3. MUHASEBE VE MUHASEBE HİLELERİ

İşletmelerin sinir sistemi görevini ifa eden muhasebe fonksiyonu, bir araya getirdiği bilgiler ile belki de karar vericilere en büyük faydayı sağlamaktadır (Spiceland ve diğeri 2013). Verilecek kararların sağlıklı olabilmesindeki en önemli ve olmazsa olmaz önkoşul ise, doğal olarak kararların kaynağı olan muhasebe bilgisinin doğru ve güvenilir olmasıdır. Aksi bir durum oluştuğunda, arkası kesilmeyen bir yanlışlar döngüsü içine girecek olan kurum, bu durumu temizlemek için çok ciddi finansal ve zaman maliyetlerine maruz kalacaktır. Yanlış muhasebe bilgisinin kaynağı bulunabildiği takdirde, kurum sadece yanlış muhasebe bilgisinin yaratmış olduğu kayıpları hissedecektir. Bu durumun bir farklı boyutu ise, şirketin yanlış muhasebe bilgilerini bilerek yayınlaması ve de dolayısıyla hileye başvurmalarıdır. Artık hile sadece şirket için zedelemekle kalmayacak; etkileri şirketin direkt ya da dolaylı olarak ilişki içinde bulunduğu tüm paydaşlara sirayet edecektir. Böylesi bir kabul edilemez olup, artık basit ihmallerden dolayı ortaya çıkmış kısmen daha az tehlikeli boyut aşılmış olup; bilerek hileye başvuran direkt ve dolaylı tüm ilgili kişi veya gruplar inceleme altına alınmalıdır (Proimo2005).

Enron ile başlayan ve sayıları ürkütücü boyutlara gelen skandalların yaratmış olduğu güvensizlikler, bugün dahi hissedilmeye devam etmektedir (Vinten2002). Bu skandallar incelendiğinde, ortak paydalarının açgözlülük olduğu görülmektedir. Kurumlarda yapılan hilelerin gerek sıklığı, gerekse de boyutları ile ilgili ne bugün, ne de gelecekte kesin bir bilgiye sahip olmanın mümkün görünmediği olasılığından hareket ederek (Bozkurt 2011), bildiklerimizin bilmediklerimizden çok daha az olduğu, kötümser bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylesi bir durum, akademik kesimlerin muhasebe hilelerinin nedenlerini araştırmada çalışmalarına hız vermesi zorunluluğunu gündeme getirmektedir. Böylesi geniş çaplı bir araştırma çok yönlü olmalı ve bu hileler ile olası tüm kesişim kümeleri incelenmelidir.

Yaşanan muhasebe skandallarının ertesinde birçok çevre, bu yıkıcı olayları sosyal değerler, ahlaki değerler, etik, kurum kültürü, kurumsal yönetim, teşvik sistemleri, kısa vadeli karlılık, denetim komiteleri, denetim standart-

ları, denetim şirketleri ile denetlenen şirketler arasında, denetim dışında da verilen hizmetlerden doğan yakınlık ile ortaya çıkabilecek çıkar çatışmaları, raporlama esasları ve genel anlamda denetleme ilkeleriyle ilişkilendirmek adına girişimlerde bulunmuştur (Ball 2009). Bu çalışma ise yukarıda sayılan birçok faktörün ana belirleyici olarak kültürün muhasebe hileleri ile ilişkisini incelemektedir.

4. KÜLTÜR-MUHASEBE HİLELERİ İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kültür ve muhasebe hileleri ilişkisini incelemeye yönelik yapılan çalışmada ikincil verilerden yararlanılmıştır. Çalışmanın temel değişkenlerinden biri olan muhasebe hileleri kurumsal yasal olmayan hile, kurumsal yasal olan hile, kurum etiği, kamu sektörü etiği, etkin kanuni sistem ve kurumsal yönetim boyutları çerçevesinde değerlendirilmektedir. Muhasebe hilelerinin değerlendirileceği boyutlar ile ilgili veriler Dünya Bankası'nın yayımladığı verilerden yola çıkarak Kaufmann (2004) tarafından derlenen ve 104 ülkenin söz konusu altı boyut çerçevesinde incelendiği indeksten alınmıştır. Hofstede'in bireysellik-toplulukçuluk, güç aralığı, belirsizlikten kaçınma ve erillik-dişilik boyutları ile ilgili veriler ise "The Hofstede Center"dan alınmıştır ve toplamda 53 ülkenin değerlendirmesi bulunmaktadır. Her iki tablo da aynı ülkelerin yer alıp almadığı kontrol edilmiş, 42 ülkenin ortak olduğu saptanmış ve çalışmaya bu ülkeler dahil edilmiştir.

Kültür ile muhasebe hileleri arasındaki ilişkiyi saptamada iki ana karşılaştırma yapılmıştır. İlki, muhasebe hilelerini temsil etmesi açısından her ülkeye ait kurumsal yasal olmayan hile, kurumsal yasal olan hile, kurum etiği, kamu sektörü etiği, etkin kanuni sistem ve kurumsal yönetim değerlerinin toplam ortalamasıyla; aynı ülkenin almış olduğu bireysellik-toplulukçuluk, güç aralığı, belirsizlikten kaçınma ve erillik-dişilik boyut değerleri teker teker karşılaştırılmıştır. İkincisinde ise, dört Hofstede boyutu, aynı ülkenin almış olduğu kurumsal yönetim değeriyle karşılaştırılmıştır.

Yapılan karşılaştırmalardaki amaç, muhasebe hilelerinin her bir Hofstede boyutu ile ilişkisini ortaya koymaktır. Muhasebe hilelerinin sık yaşandığı dolayısıyla da düşük not almış olan ülkelerin ya da muhasebe hilelerinin az yaşandığı dolayısıyla da yüksek not almış olan ülkelerin bireyselci mi toplulukçu mu, güç aralığı ve belirsizlikten kaçınma seviyesi yüksek mi alçak mı ve son olarak da eril mi yoksa dişil mi olduğuna bakılmıştır. Ülke bazında her bir Hofstede boyutu ve muhasebe hilelerinin ölçütü, araştırmada alınan tüm ülkelerin kendi aralarında alınmış ortalamalarının üzerinde ya

da altında kalmasına göre araştırmaya ‘yüksek’ değer ya da ‘alçak’ değer olarak katılmıştır. Her bir tablo üç kısımdan oluşmaktadır. İlk kısım birinci değer düşük ikinci değer yüksek, ortadaki kısım birinci değer yüksek ikinci değer düşük ve son kısım ise iki değer birbirine etkisi olmadığı şeklinde ayrılmaktadır. Bu sonuçlara ilişkin tablolar aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 1. Güç Aralığı Değerleri ile Muhasebe Hilelerinin Karşılaştırılması

Güç Aralığı ↓ Muhasebe Hileleri ↑	Güç Aralığı ↑ Muhasebe Hileleri ↓	Güç Aralığı - Muhasebe Hileleri -
Avusturya	Brezilya	Arjantin
Kanada	Kolombiya	Belçika
Danimarka	Yunanistan	Şili
Finlandiya	Guatemala	Kosta Rika
Almanya	Hindistan	Fransa
İrlanda	Endonezya	Hong Kong
İsrail	Meksika	İtalya
Japonya	Panama	Jamaika
Yeni Zelanda	Peru	Malezya
Norveç	Filipinler	Pakistan
Güney Afrika	Güney Kore	Portekiz
İsveç	İspanya	Singapur
İsviçre	Tayland	Tayvan
İngiltere	Türkiye	
	Uruguay	

Tüm ülkeler içinde güç aralığının düşük olup muhasebe hilelerinden uzak olarak şeffaflığın yüksek olduğu ülkeler %33, güç aralığının yüksek olup muhasebe hilelerinin yüksek olduğu ülkeler %36 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %31’dir. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, güç aralığı boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi vardır ve oran olarak %69’dur.

Tablo 2. Bireysellik-Toplulukçuluk değerleri ile Muhasebe Hilelerinin Karşılaştırılması

Bireysellik &Toplulukçuluk ↓ Muhasebe Hileleri ↑	Bireysellik &Toplulukçuluk ↑ Muhasebe Hileleri ↓	Bireysellik &Toplulukçuluk - Muhasebe Hileleri -
Şili	Arjantin	Avusturya
Malezya	Hindistan	Belçika
Portekiz	İtalya	Brezilya

Singapur	İspanya	Kanada
Tayvan		Kolombiya
		Kosta Rika
		Danimarka
		Finlandiya
		Fransa
		Almanya
		Yunanistan
		Guatemala
		Endonezya
		İrlanda
		İsrail
		Jamaika
		Japonya
		Meksika
		Yeni Zelanda
		Norveç
		Pakistan
		Panama
		Peru
		Filipinler
		Güney Afrika
		Güney Kore
		İsveç
		İsviçre
		Tayland
		Türkiye
		İngiltere
		Uruguay

Tüm ülkeler içinde bireysellik olgusunun düşük (toplulukçuluğun yüksek) olup muhasebe hilelerinden uzak olarak şeffaflığın yüksek olduğu ülkeler %12, bireysellik olgusunun yüksek (toplulukçuluğun düşük) olup muhasebe hilelerinin yüksek olduğu ülkeler %10 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %78'tir. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, bireysellik ya da toplulukçuluk boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi yoktur ve etkileme oranı sadece %22'tir.

Tablo 3. Ülkelerin Belirsizlikten Kaçınma değerleri ile Muhasebe Hilelerinin Karşılaştırılması

Belirsizlikten Kaçınma ↓ Muhasebe Hileleri ↑	Belirsizlikten Kaçınma ↑ Muhasebe Hileleri ↓	Belirsizlikten Kaçınma- Muhasebe Hileleri -
Kanada	Arjantin	Avusturya
Danimarka	Yunanistan	Belçika
Finlandiya	Guatemala	Brezilya
Hong Kong	İtalya	Şili
İrlanda	Meksika	Kolombiya
Malezya	Pakistan	Kosta Rika
Yeni Zelanda	Panama	Fransa
Norveç	Peru	Almanya
Singapur	Güney Kore	Hindistan
Güney Afrika	İspanya	Endonezya
İsveç	Türkiye	İsrail
İsviçre	Uruguay	Jamaika
İngiltere		Japonya
		Filipinler
		Portekiz
		Tayvan
		Tayland

Tüm ülkeler içinde belirsizlikten kaçınmanın düşük olup muhasebe hilelerinden uzak olarak şeffaflığın yüksek olduğu ülkeler %31, güç aralığının yüksek olup muhasebe hilelerinin yüksek olduğu ülkeler %29 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %40'dur. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, belirsizlikten kaçınma boytununun muhasebe hilelerine etkisi vardır ve oran olarak %60'tır.

Tablo 4. Ülkelerin Erillik-Dişilik Değerleri ile Muhasebe Hilelerinin Karşılaştırılması

Erillik & Dişilik ↓ Muhasebe Hileleri ↑	Erillik & Dişilik ↑ Muhasebe Hileleri ↓	Erillik & Dişilik- Muhasebe Hileleri -
Şili	Arjantin	Avusturya
Danimarka	Kolombiya	Belçika
Finlandiya	Yunanistan	Brezilya
Fransa	Hindistan	Kanada
İsrail	İtalya	Kosta Rika

Malezya	Jamaika	Almanya
Norveç	Meksika	Guatemala
Portekiz	Filipinler	Hong Kong
Singapur		Endonezya
Tayvan		İrlanda
		Japonya
		Yeni Zelanda
		Pakistan
		Panama
		Peru
		Güney Afrika
		Güney Kore
		İspanya
		İsveç
		İsviçre
		Tayland
		Türkiye
		İngiltere
		Uruguay

Tüm ülkeler içinde erillik olgusunun düşük (dişiliğin yüksek) olup muhasebe hilelerinden uzak olarak şeffaflığın yüksek olduğu ülkeler %24, erillik olgusunun yüksek (dişiliğin düşük) olup muhasebe hilelerinin yüksek olduğu ülkeler %19 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %57'tir. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, cinsiyet boyutunun muhasebe hilelerine direkt etkisi yoktur ve etkileme oranı sadece %43'tür.

Tablo 5. Ülkelerin Bireysellik-Toplulukçuluk Değerleri ile Kurumsal Yönetim Değerlerinin Karşılaştırılması

Bireysellik & Toplulukçuluk ↓ Kurumsal Yönetim ↑	Bireysellik & Toplulukçuluk ↑ Kurumsal Yönetim ↓	Bireysellik & Toplulukçuluk - Kurumsal Yönetim -
Şili	Arjantin	Avusturya
Hong Kong	Hindistan	Belçika
Malezya	İtalya	Brezilya
Singapur	İspanya	Kanada
Tayvan		Kolombiya

		Kosta Rika
		Danimarka
		Finlandiya
		Fransa
		Almanya
		Yunanistan
		Guatemala
		Endonezya
		İrlanda
		İsrail
		Jamaika
		Japonya
		Meksika
		Yeni Zelanda
		Norveç
		Pakistan
		Panama
		Peru
		Filipinler
		Portekiz
		Güney Afrika
		Güney Kore
		İsveç
		İsviçre
		Tayland
		Türkiye
		İngiltere
		Uruguay

Tüm ülkeler içinde bireysellik olgusunun düşük (toplulukçuluğun yüksek) olup kurumsal yönetimin yüksek olduğu ülkeler %12, bireysellik olgusunun yüksek (toplulukçuluğun düşük) olup kurumsal yönetimin düşük olduğu ülkeler %10 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %78'tir. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, bireysellik ya da toplulukçuluk boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi yoktur ve etkileme oranı sadece %22'tir.

Tablo 6. Ülkelerin Güç Aralığı Değerleri ile Kurumsal Yönetim Değerlerinin Karşılaştırılması

Güç Aralığı ↓ Kurumsal Yönetim ↑	Güç Aralığı ↑ Kurumsal Yönetim ↓	Güç Aralığı - Kurumsal Yönetim -
Avusturya	Brezilya	Arjantin
Kanada	Kolombiya	Belçika
Danimarka	Yunanistan	Şili
Finlandiya	Guatemala	Kosta Rika
Almanya	Hindistan	Fransa
İrlanda	Endonezya	Hong Kong
İsrail	Meksika	İtalya
Japonya	Panama	Jamaika
Yeni Zelanda	Peru	Malezya
Norveç	Filipinler	Pakistan
Güney Afrika	Portekiz	Singapur
İsveç	Güney Kore	Tayvan
İsviçre	İspanya	
İngiltere	Tayland	
	Türkiye	
	Uruguay	

Tüm ülkeler içinde güç aralığının düşük olup kurumsal yönetimin yüksek olduğu ülkeler %33, güç aralığının yüksek olup kurumsal yönetimin düşük olduğu ülkeler %38 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %29'dur. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, güç aralığı boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi vardır ve oran olarak %71'dir.

Tablo 7. Ülkelerin Belirsizlikten Kaçınma Değerleri ile Kurumsal Yönetim Değerlerinin Karşılaştırılması

Belirsizlikten Kaçınma ↓ Kurumsal Yönetim ↑	Belirsizlikten Kaçınma ↑ Kurumsal Yönetim ↓	Belirsizlikten Kaçınma - Kurumsal Yönetim -
Kanada	Arjantin	Avusturya
Danimarka	Brezilya	Belçika
Finlandiya	Kolombiya	Şili
Almanya	Kosta Rika	Fransa
Hong Kong	Yunanistan	Hindistan
İrlanda	Guatemala	Endonezya
Malezya	İtalya	İsrail

Norveç	Meksika	Jamaika
Yeni Zelanda	Pakistan	Japonya
Singapur	Panama	Filipinler
Güney Afrika	Peru	Tayvan
İsveç	Portekiz	Tayland
İsviçre	Güney Kore	
İngiltere	İspanya	
	Türkiye	
	Uruguay	

Tüm ülkeler içinde belirsizlikten kaçınmanın düşük olup kurumsal yönetimin yüksek olduğu ülkeler %33, güç aralığının yüksek olup kurumsal yönetimin düşük olduğu ülkeler %38 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %29'dur. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, belirsizlikten kaçınma boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi vardır ve oran olarak %71'dir.

Tablo 8. Ülkelerin Erillik-Dişilik Değerleri ile Kurumsal Yönetim Değerlerinin Karşılaştırılması

Erillik-Dişilik ↓ Kurumsal Yönetim ↑	Erillik-Dişilik ↑ Kurumsal Yönetim ↓	Erillik-Dişilik - Kurumsal Yönetim -
Şili	Arjantin	Avusturya
Danimarka	Kolombiya	Belçika
Finlandiya	Yunanistan	Brezilya
Fransa	Hindistan	Kanada
İsrail	İtalya	Kosta Rika
Malezya	Jamaika	Almanya
Norveç	Meksika	Guatemala
Singapur	Filipinler	Hong Kong
Tayvan		Endonezya
		İrlanda
		Japonya
		Yeni Zelanda
		Pakistan
		Panama
		Peru
		Portekiz
		Güney Afrika
		Güney Kore

		İspanya
		İsveç
		İsviçre
		Tayland
		Türkiye
		İngiltere
		Uruguay

Tüm ülkeler içinde erillik olgusunun düşük (dişiliğın yüksek) olup kurumsal yönetimin yüksek olduğu ülkeler %21, erillik olgusunun yüksek (dişiliğın düşük) olup kurumsal yönetimin düşük olduğu ülkeler %19 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %60'tır. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, cinsiyet boyutunun muhasebe hilelerine direkt etkisi yoktur ve etkileme oranı sadece %40'tır.

5. TARTIŞMA VE SONUÇ

Kültürel değışkenlerin ülkelerin sosyal, ekonomik ve hatta açık bir sistem olan muhasebe uygulamaları üzerinde de etkili olduğu gerçeğinden yola çıkarak yapılan araştırmada muhasebe hileleri ile aynı ülkelere ait Hofstede boyutlarının bazıları arasında ilişki tespit edilmiştir.

Buna göre, yapılan karşılaştırmalarda dahil edilen ülkelerin %69'unda güç aralığı değeri düşük ve aynı zamanda muhasebe hileleri değeri yüksek çıkmıştır. Bu bulgularda özellikle belirgin olan, güç aralığının düşük olduğu Finlandiya, Norveç, Danimarka ve İsveç gibi İskandinav ülkeleri ile Kanada, Yeni Zelanda, İrlanda, İngiltere gibi Anglo Sakson ülkelerinde muhasebe hileleri değeri son derece yüksek çıkmıştır. Eşitliğin ön planda olduğu, otorite durumundaki kişilerin rahatlıkla sorgulanabildiği, katılımcı bir yönetim biçiminin benimsendiği ve daha yatay örgüt yapılarının olduğu toplumlarda şeffaflık da ön plana çıkmakta ve dolayısıyla kurum etiği, kamu sektörü etiği, etkin kanuni sistem ve kurumsal yönetim değeri de yüksek çıkmaktadır. Buna karşın, güç aralığının yüksek olduğu Brezilya, Kolombiya, Peru, Uruguay gibi Güney Amerika ülkeleri ile yine yakın coğrafyadaki Panama, Guatemala gibi Orta Amerika ülkeleri ile Filipinler, Endonezya, Güney Kore gibi Asya ülkelerinde muhasebe hileleri değeri yüksek olduğu tespit edilmiştir. Eşitsizliğin, güç farklarının ve güce sahip olan kişilerin birtakım ayrıcalıklara da sahip olacağına düşüncesinin kabul edildiği, hiyerarşik seviyenin oldukça fazla olduğu ve daha çok otokratik liderliğin görüldüğü bu toplumlarda (Hofstede 1991), gerek kurum etiği

gerakse sektör etiği ve kurumsal yönetim değerleri zayıflamakta ve güce sahip olan kişiler hileye daha kolay başvurabilmektedir.

Yukarıda sayılan Anglo Sakson ve İskandinav ülkelerinin de dahil olduğu ve yanı sıra Hong Kong, Malezya ve Singapur gibi Asya ülkelerinin yer aldığı grubun %60'ında belirsizlikten kaçınma değerleri düşük ve aynı zamanda muhasebe hileleri değerleri yüksek çıkmıştır. Esnek, risk alabilen, planmanın ve kuralların nispeten az olduğu bu toplumlarda kurumsal yasal olmayan hile, kurumsal yasal olan hile, kurum etiği, kamu sektörü etiği, etkin kanuni sistem ve kurumsal yönetim değerleri gibi verilerin olumlu çıkması oldukça şaşırtıcıdır. Bu sonuç, her ne kadar bu toplumlarda toplumsal ve iş hayatı en ince detayına kadar yapılandırılmamış olsa da adalet ve hukuk sisteminin son derece iyi işlediğini ve belirsizliğin organizasyonları etik olmayan şekilde davranmaya itmediğini ortaya koymaktadır. Buna karşın, birçok yazılı kural ve standart prosedürlerin bulunduğu, tahmin edilebilirlik ihtiyacı ile beraber planlamanın son derece önemli olduğu Arjantin, Peru, Uruguay gibi Güney Amerika ülkeleri ile Guatemala, Meksika ve Panama gibi Orta Amerika ülkelerinde ise muhasebe değerleri olumsuz çıkmıştır. Bu durum, kurullarla çevrelenen toplumsal yaşamda bireylerin o kurulları yıkmaya daha istekli olduğu görüşü ile paralellik göstermekte ve bu toplumlarda etik ve yönetsel değerlerin düşük çıkmasını mantıklı kılmaktadır.

Hofstede'in diğer bir kültürel boyutu olan bireycilik ve toplulukçuluk ile muhasebe hileleri açısından anlamlı bir sonuç bulunamamıştır. Araştırmaya dahil edilen ülkelerin %78'inde bu iki değişken arasında bir ilişki saptanamamıştır. Ülkelerin muhasebe hileleri değerleri erillik/dişilik boyutu açısından değerlendirildiğinde ise çalışmaya dahil edilen ülkelerin %57'sinde söz konusu kültürel boyut ile muhasebe hileleri arasında bir ilişki kurulamamıştır. Sadece dişiliğin yüksek olduğu Danimarka, Norveç, Finlandiya gibi İskandinav ülkeleri ile Tayvan, Singapur ve Malezya gibi Asya ülkeleri ve Fransa ve Portekiz gibi Avrupa ülkelerinde muhasebe değerleri de olumlu olarak tespit edilmiştir. Yaşam kalitesine ve toplumdaki diğer bireylere önem verilen, bireylerin alçakgönüllü ve duyarlı olduğu toplumlarda muhasebe hileleri de oldukça düşük izlenmektedir. Hileye başvurmak toplumda ya da örgütte yer alan diğer bireylerin de yaşam kalitesini olumsuz yönde etkileyeceğinden başvurulmuş bir yol olmadığı sonucuna varılabilir.

Kurumsal yönetim olgusu ile muhasebe hileleri karşılaştırıldığında, tekrar aynı iki Hofstede boyutu olan güç aralığı ile belirsizlikten kaçınma, kurumsal yönetim ile ilişkili olarak çıkmıştır. Buna göre, yapılan karşılaştırmalarda

dahil edilen ülkelerin %71'inde güç aralığı değerleri düşük çıkarken aynı zamanda kurumsal yönetim değerleri yüksek çıkmış ya da güç aralığı değerleri yüksek çıkarken kurumsal yönetim değerleri düşük çıkmıştır. Ülkelerin %60'ında belirsizlikten kaçınma değerleri düşük çıkmış ve aynı zamanda kurumsal yönetim değerleri yüksek çıkmıştır; ya da belirsizlikten kaçınma değerleri yüksek çıkarken kurumsal yönetim değerleri düşük çıkmıştır. Buna ek olarak, Hofstede boyutlarından araştırmaya dahil edilen diğer iki boyut olan bireysellik-toplulukçuluk ve erillik-dişliliğin, muhasebe hileleri gibi kurumsal yönetim ile de bir ilişki içinde olmadığı gözlemlenmiştir.

Şirketler hem pay sahiplerine hem de örgüt ile ilgili diğer kişi ve kurumlara, gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgileri sunmakla yükümlüdürler. Şüphesiz ki, bu bilgilerin açık, net ve kolay anlaşılabilir olması son derece önemlidir. Bu doğrultuda, şeffaflığın kurulması ve benimsenmesi de kurumsal yönetim ile amaçlanan şirket sürdürülebilirliğinin sağlanması için önem taşımaktadır. Şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranması (adalet boyutu), tüm faaliyetlerinin ilgili mevzuata, şirket içi düzenlemelere ve toplumsal etik değerlere uygunluğu ve bunun denetlenmesi (sorumluluk boyutu), şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, anlaşılabilir, kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması (şeffaflık boyutu) ve yönetim kurulu üyelerinin pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğu (hesap verilebilirlik boyutu) (Pamukçu 2011) göz önüne alındığında, güç aralığının ve belirsizlikten kaçınma değerlerinin düşük çıktığı ülkelerde (özellikle İskandinav ve Anglo Sakson ülkeler) kurumsal yönetim değerlerinin yüksek çıkması son derece mantıklıdır.

Türkiye'ye ait bulgular incelendiğinde, güç aralığının ve belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu ülkemizde hem muhasebe hileleri yüksek hem de kurumsal yönetim değerleri oldukça düşük çıkmıştır. Türkiye'de gerek SPK'nın yaptığı düzenlemeler gerek İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinin oluşturulması ve gerekse yeni Türk Ticaret Kanunu yasalaşması gibi uygulamalarla kurumsal yönetim ilkelerinin yaygınlaşması açısından önemli adımlar atılsa da Türkiye'de kurumsal yönetim değerleri düşük çıkmaktadır. Bu ilişkiyi etkileyen faktörler incelenirken kültürel değerlerin de göz önüne alınarak çalışılması gerek muhasebe hilelerini ortadan kaldırmak gerekse kurumsal yönetimin yaygınlaşması için atılacak adımlarda yol gösterici olacaktır.

Bir ülkenin sahip olduğu kültürel değerlerinin o ülkedeki muhasebe ve finansal raporlama sistemlerini etkilediği yadsınamaz bir gerçektir (Fang

2007). Önemli olan bu ilişkinin daha fazla çalışılması ve muhasebedeki kültürel farklılıkların anlaşılmasıdır. Muhasebedeki kültürel farklılıkların keşfedilmesi devletlere standart ve mevzuatın düzenlenmesi konusunda yol göstereceği gibi muhasebedeki gelişmelerin de önceden görebilmek adına bir anlayış sağlamaktadır (Fang 2007). Bu doğrultuda bundan sonraki araştırmalarda gerek Hofstede'in gerekse Schwartz'ın kültür boyutları ile muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiye yönelik daha fazla görgül çalışma yapılmalı ve kanun koyuculara ve uygulayıcılara yol gösterilmelidir.

6. KAYNAKÇA

Aycan, Z. (2000). Impact of Culture on Human Resource Management Practices. A 10 Country Comparison, *Applied Psychology: An International Review*, 49(1), 192-221.

Ball, R. (2009). Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals, *Journal of Accounting Research*, 47(2), DOI: 10.1111/j.1475679X.2009.00325.x.

Bekçi, İ. ve Bitlisli, F. (2012). Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *Cumhuriyet Üniversitesi, İKTİSADİ VE İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 61-76.

Berry, J.W., Poortinga, Y.H., Segall, M.H. ve Dasen, R. (1991). *Cross-Cultural Psychology. Research and Applications*, Cambridge University Press, Cambridge.

Bozkurt, N. (2011). İşletmelerin Kara Deliği Hile, Alfa Yayınları, İstanbul.

Fang, Y. (2007). On Accounting and Culture, *Canadian Social Science*, 3(5), 121-124.

Fukuyama, F. (1995). *Trust: The Social Virtues and the Creation of Prosperity*, Hamish Hamilton, London.

Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, Sage. Beverly Hills, CA.

Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations. Software of the Mind*, McGraw Hill, Londra.

Karabınar, S. (2005). *Kültür Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi. Muhasebeye Kültürel Bakışlar*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Kaufmann, D. (2005). Corruption, Governance and Security: Challenges for the Rich Countries and the World, *Global Competitiveness Report*, www.

worldbank.org/wbi/governance/pubs/gcr2004.html

Maumov, A.I. ve Puffer, S. M. (2000). Measuring Russian Culture Using HofstedeDimensions, *Applied Psychology: An International Review*, 49(4), 709-718.

Obeidat, B. Y., Shannak, R. O., Masa'deh, R. ve Al-Jarrah, I. M. (2012). Toward Better Understanding for Arabian Culture: Implications Based on Hofstede's Cultural Model, *European Journal of Social Sciences*, 28(4), 512-522.

Pamukçu, F. (2011). Finansal Aydınlatma ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetiminin Önemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.

Perera, M. H. B. (1989). Accounting in Developing Countries: A Case for Localised Uniformity, *British Accounting Review*, 21, 141-158.

Promio, A. (2005). Strengthening Corporate Governance Regulations, *Journal of Investment Compliance*, Emerald Group Publishing Limited, 6(4), 75-84.

Sargut, S. A. (1994). *Kültürlerarası Farklılaşma ve Denetim*, V Yayınları, Ankara.

Sevilengül, O. (1996). *Genel Muhasebe Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Sığırı, Ü., Tabak, A. ve Ercan, Ü. (2009). Kültürel Değerlerin Yönetimsel Kapsamda Analizi: Türk Bankacılık Sektörü Uygulaması, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1(2), 1-14.

Smith, T. (1992). *Accounting for Growth*, Century Business, Londra.

Spiceland, J. D., Thomas, W. ve Herrmann, D. 2013. *Financial Accounting: Making the Connection*, McGraw-Hill Irwin, 2013, 4.

Oudenhoven, J. P., Mechelse, L. ve Dreu, C. K. W. (1998). Managerial Conflict Management in Five European Countries: The Importance of Power Distance, Uncertainty Avoidance, and Masculinity, *Applied Psychology: An International Review*, 47(3), 439-455.

Vinten, G. (2002). The Corporate Governance Lessons of Enron, *Corporate Governance*, MCB UP Limited, 2(4), 4-9, www.emeraldinsight.com/1472-0701.htm.

Wasti, A. ve Erdi, S. E. (2007). Bireycilik ve Toplulukçuluk Değerlerinin Ölçülmesi: Benlik Kurgusu ve Indcol Ölçeklerinin Türkçe Geçerlemesi, *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 7(1-2), 39-66.

MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN MUHASEBE TAHMİNLERİ

IIIYU / 2014-2

Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI*

ÖZET

Muhasebe tahminlerinin olduğu finansal tablolarda önemli yanlışlık riski yüksektir. Çünkü tahminler kanaat kullanılmasını içermektedir. Önemli yanlışlık riski, finansal tabloların denetim öncesi önemli yanlışlık içerme olasılığıdır. Bu nedenle denetçi, tahminler nedeniyle denetim çalışmalarında önemle dikkat edilmesini gerektiren düzeyde önemli yanlışlık riski olduğunu belirtebilir. Bundan dolayı, denetçinin muhasebe tahminlerine mesleki şüphe ile bakması gerekir. Bu yüzden, Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 540, “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi”, denetçiye yol gösterici niteliktedir. Standarda göre, denetçi muhasebe tahminlerini tanıması için belli metotlar kullanılmalıdır. İlk önce, denetçinin muhasebe tahminlerinin nasıl yapıldığını tespit etmesi gerekir. Daha sonra muhasebe tahminleri yoluyla oluşabilecek önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi gerekir. Nihayetinde, değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine verilebilecek cevaplar ile denetçinin, karşılaşılabileceği özel durumlar karşısında nasıl hareket edebileceği standartta vurgulanmıştır. Bu çalışmada, önce finansal raporlama standartlarına göre muhasebe tahminlerinin ne olduğu konusunda bilgi verilmiştir. Sonrasında ise UDS 540 kapsamında muhasebe tahminleri ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tahmini, Tahmin Değişikliği, Uluslararası Denetim Standardı, Muhasebe Tahmini Denetimi

Jel Sınıflandırılması: M41, M42.

* Yrd. Doç. Dr. Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı.

ACCOUNTING ESTIMATION IN TERMS OF ACCOUNTING AND AUDITING STANDARDS

Abstract

Risk of material misstatement is high in financial statements which have accounting estimates. Because estimation includes management comment. Risk of material misstatement is including probability of risk of material misstatement of financial statement before auditing. So auditor may state there is significant risk of material misstatement in auditing process based on estimation. For this reason, auditor should regard as professional doubt to accounting estimates. In this sense, International Auditing Standard (IAS) 540, "Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", is advisor to auditor. According to standard, auditor should use particular method in order to recognise the accounting estimates. Firstly, auditor need to recognize how to make estimation. Then auditor should evaluate to risk of material misstatement which formed by accounting estimation. Later, responding the assessed risk of material misstatement and what to do auditor against the special situations that auditor may encounter was emphasised in standard. In this research, firstly accounting estimation was discussed about what it is according to the financial reporting standards. Next, detailed evaluation was made about accounting estimation as part of ISA 540.

Key Words: Accounting Estimation, Estimation Change, International Auditing Standards, Auditing Accounting Estimation

Jel Classification: M41, M42.

1. GİRİŞ

Bir muhasebe tahmini mali tablo kaleminin, kesin olarak değerinin belli olmaması durumunda yaklaşık olarak belirlenmesidir. Bunlara; periyodik olarak ayrılacak amortisman için duran varlığın faydalı ömrünün tahmini, şüpheli alacaklara ayrılacak karşılıkların belirlenmesi, stokların net gerçekleşebilir değerinin saptanması, garanti karşılıklarının tahmin edilmesi gibi örnekler verilebilir. İşletme yönetimi tahminlerin belirlenmesi için gerekli süreç ve kontrolden sorumludur. Yönetici anılan sorumluluğunu yerine getirirken büyük olasılıkla yargısını devreye koyacaktır. Bu nedenle muhasebe tahminleri görece subjektif bir yapıya sahiptir. Denetim açısından, bir mevzuda subjektiflik arttıkça güvenilirlik azalmaktadır.

Yöneticinin bu tahminleri, finansal tablolara ve doğal olarak finansal tablolarla ilgili çıkar gruplarının kararlarına önemli derecede etki edebilmektedir. Bu etkinin olumsuz tarafını ortadan kaldırmak için yönetimin tahminlerinin uygunluğunu araştırmak denetçinin sorumluluğu dâhilindedir. Çünkü her ne kadar yönetici objektif kriterlere göre tahminlerde bulunmaya çalışsa da, tahminlerin tamamen objektif bir kritere dayandırılması mümkün değildir¹. Bu nedenle denetçi, muhasebe tahminlerini değerlendirirken profesyonel bir şekilde mesleki şüphe içinde hareket etmesi gerekir.

Muhasebe ve denetim standartlarına göre sübjektif olarak belirlenen muhasebe tahminleri vasıtasıyla yöneticiler, manipülasyon yapmaya yatkındırlar. Kasıtlı olarak yapılan yanlış muhasebe tahminlerinin azaltılması için, muhasebe standartları ve muhasebe literatürü yinelenen çağrılar yapılmaktadır. Bu anlamda özellikle geçmiş muhasebe tahminleri ile ilgili cari yıldaki açıklamaların artırılması önerilmektedir. Daha önceki yılların muhasebe tahminleri ile ilgili gerçekleşen değerlerin açıklanması (en azından bir kısmının dahi açıklanması), herhangi bir abartının olup olmadığını ya da düşük değerlendirmenin yapıp yapılmadığını açıklamak için bir basamak oluşturur, böylece potansiyel bir yönetici önyargısı değerlendirilmiş olur. AICPA'nın (American Institute of Certified Public Accountants-Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü) yayınlamış olduğu SAS No.99 standardında da aynı vurgular yer almaktadır (Herbold, 2005: 1).

Son dönemin en önemli hileli finansal raporlama skandallarından olan Enron örneğinde de, muhasebe tahminlerinden yararlanılarak ilgili çıkar gruplarının yanıltıldığı görülmektedir. Özellikle gerçeğe uygun değer muhasebesi ile yöneticiler, uzun vadeli enerji sözleşmelerinin kayıtlarını gerçekleştirilmeye çalışmışlardır. Yöneticiler gelecekteki faiz oranları ve enerji fiyatlarını tahmin ederek gelirler tahakkuk ettirmişlerdir. Bu tahminler gerçekçi olmayan, büyük ölçüde yönetici takdirine dayanan varsayımlara dayandırılmıştır. Bu sayede gelecek yıllarda elde edilecek ve yüksek belirlenmiş gelirler cari yılın geliri gibi kayıt edilmiş ve dönemin gelirleri olduğundan çok yüksek gösterilmiştir (Sağlar ve Kandemir, 2007: 26). Hâlbuki gerçekleşme ihtimali olsa dahi, gelecekteki muhtemel gelirler finansal tablolara alınmamalıdır. Muhasebe tahminlerinden yararlanarak gerçekleşen bu durum, muhasebe tahminlerinin bilinmesinin ve denetiminin önemini göstermektedir.

Muhasebe tahminleri ile ilgili muhasebe standartları ve denetim standart-

¹ Tahminin kelime anlamı da, akla, sezgiye veya bazı verilere dayanarak olabilecek bir şeyi, bir olayı önceden kestirmedir (Türk Dil Kurumu).

ları birlikte değerlendirildiğinde denetçilere daha faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu standartların birbirine entegre şekilde olması, denetçilere rehberlik etmesi ve profesyonel değerlendirmelerin yapılması açısından oldukça önemlidir (Smieliauskas,2012:275). Bu nedenle bu çalışmada; muhasebe tahminleri ile ilgili muhasebe standartlarına göre bilgiler verildikten sonra, muhasebe tahminlerinin denetim açısından önemi ve tahminlere yönelik denetçinin sorumlulukları belirlenmeye çalışılmıştır.

2. MUHASEBE TAHMİNLERİ

Muhasebe tahmini, finansal tablo kalemleri veya unsurları için yapılan tahminlerden oluşmaktadır. Kesin olarak ölçülemeyen kalemlerin yaklaşık tutarının belirlenmesine yöneliktir. Finansal tablolardaki kalemlerle ilgili tahmin yapma sorumluluğu yöneticiye aittir. Denetçinin sorumluluğu ise yönetim tarafından yapılan tahminlerin doğruluğunun değerlendirilmesidir. Denetçi ile müşteri işletme, muhasebe tahminleri açısından sık sık anlaşmazlıklara girebilmektedirler. Yapılan bir araştırmaya göre, finansal tabloların isteğe bağlı olarak ayarlanması muhasebe tahminleri vasıtasıyla yapılma oranı %15 çıkmıştır (Kaplan ve Reckers, 27: 1995). Bu oranın büyük işletmelerin finansal tablolarına uyarlanmasında ortaya çıkacak rakam, hiç de azımsanmayacak düzeyde olacaktır.

İşletme faaliyetlerinin birçoğunun sonuçları, belirsizlikler nedeniyle önceden kestirilemediğinden, tahminlerle ölçülmeye çalışılmaktadır. Geçmiş bilgilerden de yararlanılarak en güncel bilgilerin kullanımı ile tahminler yapılmaktadır. Örneğin; şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri, amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri, garanti yükümlülükleri, emeklilik maliyetleri, muhtemel dava giderleri gibi örnekler verilebilir (Herbold, 2005: 8, TMS 8, md.32). Finansal tablo kalemleri için *makul* tahminlerde bulunulması finansal tabloların güvenilirliğini bozmaz (TMS 8, md.33). Ancak işletme yönetiminin kontrolü altında bulunduğundan diğer ilgili grupları yanıltmak veya kendine fayda sağlamak için tahminler makul olmayabilir. Nihayetinde kendi yargısını kullanacak olan yönetici, değerlendirmeleri ile makul davranmayabilir. Yargıya dayalı muhasebe tahminleri ile ilgili rakamların doğruluğunu belirlemek ve manipüle edilip edilmediğini ortaya çıkarmak güç olduğundan, denetçinin muhasebe tahminlerine mesleki şüphe ile bakması gerekir (Duncan, 2002: 401).

Öte yandan işletme yönetimi, muhasebe tahmininde bulunurken, her daim kullanabileceği standart bir ölçü yoktur. Bu nedenle muhasebe tahmininin

tespiti işletme yönetiminin kendi mesleki yargısına dayanmaktadır. Ancak tahminlerin tespiti muhasebe kalemlerinin niteliğine göre değişebilmektedir. Örneğin bir kira giderinin tahakkuk ettirilmesi, basit bir mesleki mantık ve hesaplama ile yapılabilir. Fakat devir hızı düşük olan veya kullanılmayan stoklar için ayrılacak karşılıklara ait tahminlerin yapılması, mevcut veriler ve gelecekteki satışlara ilişkin yapılan tahminlerle ilgili önemli analizler gerektirebilmektedir (Bilgin, 2006: 154). İşletme yönetiminin yapmış olduğu tahminler tecrübe ile sabittir. Her zaman yaptığı işlemlere yönelik tahminler ile ilgili sıkıntı çekmeyebilir. Fakat olağanüstü bir durumun oluşması veya gelecekle ilgili belirsizliklerin artması durumunda, tahminlerde sıkıntı yaşanabilir.

3. MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Muhasebe tahmininin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bilgilere ulaşılması veya yeni tecrübeler kazanılması tahminin yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılabılır. Tahminin yeniden gözden geçirilmesi önceki dönemlerle ilgili değildir. Dolayısıyla hata ve muhasebe politikalarındaki değişiklik gibi algılanmamalıdır (TMS 8, md.34). Yani muhasebe politikalarındaki veya hatalarındaki değişiklik geçmişi de etkilemekte iken, muhasebe tahminindeki bir değişiklik sadece cari yılı ve geleceği etkileyebilmektedir.

Uygulanan değerlendirme yöntemlerindeki değişiklik, muhasebe tahmini değişikliği değil bir muhasebe politikası değişikliğidir (TMS 8, md.35). Örneğin duran varlıklarla ilgili amortisman yöntemlerinden azalan bakiyeler yöntemini kullanan bir işletmenin normal amortisman yöntemini uygulamaya geçmesi, bir tahmin değişikliği değil politika değişikliğidir. Öte yandan duran varlığın kalıntı değerinin ve yararlı ömrünün, her hesap dönemi sonunda yeniden gözden geçirilip beklentilerin önceki dönemlerden farklı olması durumunda, yararlı ömrünün yeniden hesaplanması muhasebe tahmini değişikliğidir.

Muhasebe tahminindeki bir değişiklik ile muhasebe politikasındaki değişiklik birbiri ile karıştırıldığında ya da bu ikisini ayırmak zor olduğunda, değişikliğin muhasebe tahmini değişikliği olduğu kabul edilir (TMS 8, md.35). Örneğin işletme özelliği bir varlıkla ilgili borçlanma maliyetlerini varlığın maliyetine katarak, ilgili tutarı varlığın yararlı ömrü boyunca giderleştirme yerine, doğrudan gider yazmaya karar vermiştir. Bu şekilde değişikliğin gerekçesini giderlerin aktifleştirilerek erteleme yoluyla gelecekte sağlayacağı yararı şüpheli hale gelmesi şeklinde belirtmiştir. Bu durumda işletme; gelecekteki yarar için yaptığı hesaplamalardaki değişiklik ne-

deniyle; finansman giderlerini ertelemek yerine giderleri hemen tahakkuk ettirerek, daha önce uyguladığı muhasebe politikasını da değiştirmiş olmuştur. Görüldüğü gibi muhasebe tahminlerindeki değişiklik (gelecekteki beklenen yararın değişmesi) muhasebe politikasının da (aktifleştirme yerine anında giderleştirme) değiştirilmesine sebep olmuştur. Bu durumda, gerekli açıklama yapılarak, değişikliğin muhasebe tahminindeki değişiklik olduğu bildirilmelidir (Gürdal, 2006: 8). Çünkü buradaki değişikliği ayırmak zordur. Bu nedenle standardın istediği şekilde değişikliğin muhasebe tahmini değişikliği olduğu vurgulanır.

Bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi sadece cari yıla ait ise cari yıldaki finansal tablolara yansıtılmalı, eğer gelecek yılları da etkileyen bir tahmin değişikliği varsa hem değişikliğin yapıldığı yıla hem de gelecek yıllara bu etki yansıtılmalıdır. Örneğin şüpheli tutarın tahmininde bir değişiklik, sadece bu dönemi etkiler ve dolayısıyla etkisi sadece bu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Oysa duran varlığın faydalı ömrünün tahmini ile ilgili bir değişiklik hem bu dönemin amortisman giderini hem de gelecek yılların amortisman giderini etkileyeceğinden, bu etki hem cari yıla hem de gelecek yıla yansıtılır. Her iki dönemi etkileyen muhasebe tahminindeki değişikliğin niteliği ve tutarı, finansal tablo dipnotlarında ayrı ayrı belirtilir (TMS 8, md.36-39).

Örnek 1²

GÜLVAR A.Ş., silah üretimi ile uğraşan bir firma olup ürettiği silahların hepsini 1 yıllık garanti³ kapsamında satmaktadır. İşletme silahlar için önceki dönemlerdeki bilgilerden yola çıkarak kusur tespiti tahmini yapmaktadır. Daha önceki bilgilere göre silahların %85'i hatasızdır. Yani silahların %15'inin kusurlu çıkma ihtimali vardır. Hasarların ortaya çıkması durumunda onarım maliyeti silah başına 150 TL'dir. Bu işletme her yıl ortalama 5000 adet silah üretimi yapmaktadır. Ancak işletme 2012 yılında üretilen silahların çoğunun (%40'ının) kusurlu olduğunu fark etmiştir. Bu nedenlerle işletme, garanti kapsamında 2013 yılında daha fazla hasar tazmin talebinde bulunulacağını beklemektedir. Bu beklenti ile işletme 2013 yılı için garanti kapsamındaki maliyetleri daha yüksek tutarda mali tablolara yansıtacaktır. Sadece cari yılı ilgilendiren bu karşılıklar ilgili dönemin finansal tablolarına etki etmektedir. Bu nedenle önceki yıllara göre ek karşılıklar $(5000 * \%25(\%40 - \%15)) * 150 = 187.500 \text{ TL}$ ayırması muhasebe tahmininin

2 Örnek Yükü S. Ve S. Gönen, 2012, sayfa 29'dan esinlenerek tarafımızdan geliştirilmiştir. Örnekte sadece cari yılın finansal tablolarını etkileyen tahmin değişikliği söz konusudur.

3 Uygulamada genellikle işletmeler sattıkları mallar için garanti karşılıklarını aylık izlemektedirler. Her ay o ay içinde yapılan satışlar için bir garanti karşılığı ayrılmakta ve o ay garanti süresi dolan mamuller için geçmiş aylarda ayrılan karşılıklar iptal edilmektedir (Yıldırım ve Karanlık, 2008: 117).

değiştirilmesidir. Dikkat edilirse geçmiş yıl verilerinden yola çıkılarak gelecekle ilgili tahminler yapılmakta ve yapılan tahmin 2013 yılı için değişmektedir.

Örnek 2⁴

A işletmesi üretimde kullanılmak amacıyla makineler satın almış ve kullanmaya başlamıştır. Makine başlangıçta belirlenen vardiya sayısından daha az vardiyada kullanıldığından ve makinenin bir süre atıl kalmasından dolayı, beklenilenden daha az yıpranmaya maruz kalmıştır. Makinenin ilk elde edilme maliyeti 500.000 TL olup 10 yıl faydalı ömrü olacağı tahmin edilerek iki yıl eşit tutarda amortisman ayrılmıştır⁵. Fakat anılan bu sebeplerden dolayı iki yıl sonra makinenin daha fazla kullanılabilceği tahmin edilmiş ve yeni ekonomik ömür 10 yıl olarak tahmin edilmiştir. Yani bu makinenin 10 yıl daha kullanılabilceği tahmin edilmektedir. Muhasebe tahmininin bu şekilde değişmesinden dolayı işletmeler hem cari yıl için hem de gelecek yıllar için amortisman tutarlarında değişikliğe gitmek zorunda kalacaklardır.

İlk iki yıl amortismanı: $500.000/10=50.000$ TL

Tahmin değişikliğinden sonra cari ve gelecek yıllar için amortisman= Net Değer/Yeni Faydalı Ömür

$= (500.000 - 100.000) / 10 = 40.000$ TL (Herhangi bir değişiklik olmazsa cari ve kalan yıllarda ayrılacak amortisman tutarı)

Örnek 3⁶

İşletme alıcı A'dan yaptığı satış nedeniyle 2 yıl vadeli senet almıştır. Senetlerin toplam tutarı 60.000 TL'dir. Ancak borcun vadesi gelmeden "Alıcı A", geçirdiği bir hastalık nedeniyle işi ile uğraşamamış ve işinin gittikçe bozulduğu anlaşılmıştır. İşletme bu nedenle anılan alacağın gelecekte ödenme durumunun zayıf olduğunu tahmin etmekte ve ihtiyatlılık gereği şüpheli alacak olarak sınıflandırıp bu alacağa 31.12.2012 tarihinde karşılık ayırmıştır. Karşılık ayrıldıktan bir süre sonra "alıcı A"nın beklenmedik şekilde iyileştiği ve işinin başına geçip işleri rayına koyabileceği tahmin edilmektedir. Bu nedenle ayrılmış olan karşılık iptal edilerek daha önce dönemin giderleri ile ilişkilendirilen bu tutarın, şimdi gelir olarak kaydedilerek içinde bulunulan dönemin (2011 yılının) gelirlerine ilave edilmesi gerekir. Tahmin değişikliği sadece ilgili yılı ilgilendirdiğinden, etki sadece o yılın finansal tablolarında olacaktır.

⁴ Örnekte hem cari yılın hem de gelecek yılların finansal tablolarını etkileyen tahmin değişikliği söz konusudur.

⁵ Hurda değer ihmal edilmiştir.

⁶ Örnekte sadece cari yılın finansal tablolarını etkileyen tahmin değişikliği söz konusudur.

4. DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE TAHMİN DEĞİŞİKLİKLERİNİN DENETİMİ

Denetçi genel olarak finansal tablolar için, özelde ise muhasebe kayıtları, finansal tablo kalemleri ve mali olaylarla ilgili önemli hata içermediğine dair makul güvence vermekle sorumludur. Dolayısıyla muhasebe tahminleri ile ilgili denetçinin önemli hata içermediğine dair makul güvence verebilmesi için yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplaması gerekir. Toplanacak kanıtın miktarı ve uygunluğu denetçiye bağlı olmakla birlikte, bir takım faktörlerin kanıt miktarı ve uygunluğu ile ilgili olduğu kaçınılmazdır. Bunlardan bir tanesi de risk faktörüdür. Yani bir hesap veya mali olayla ilgili risk düzeyi toplanacak denetim kanıtına etki etmektedir. Risk düzeyi ise hata veya düzensizlik olasılığını gösterir. Muhasebe tahminleri de hata veya düzensizlik yapılma ihtimali yüksek olan alanlardan biridir. Çünkü muhasebe tahmini objektif yargılardan ziyade sübjektifliğin devreye girdiği bir alandır. Muhasebe tahmini ile ilgili risk düzeyini denetçi mesleki yargısı ile belirlemeye çalışır. Nitekim uluslararası denetim standartları (ISA⁷ -International Standards on Auditing- Uluslararası Denetim Standartları- UDS) denetçiye bu anlamda yol gösterici niteliktedir.

UDS'ler bazı özel durumlar için, denetçiye yol gösterecek şekilde IFAC (International Federation of Accountants-Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından yayımlanmış denetim standartlarıdır. Bu standartlardan biri de ISA-UDS 540 (Audit of Accounting Estimates-Muhasebe Tahminlerinin Denetimi)⁸ standardıdır. Bu standart muhasebe tahminleri ile ilgili denetçiye yol göstermektedir.

Denetçi muhasebe tahminleri ile ilgili kanıt toplamada sıkıntı yaşayabilmektedir. Çünkü yönetimin yapmış olduğu tahminlerle ilgili kanıt eksikliği bulunmaktadır. Yani denetçinin kullanabileceği kesin bir kanıt yoktur. Alandaki bu boşluk nedeniyle, denetçilere en fazla dava konusu oluşturacak eylemlerin başında muhasebe tahminleri gelmektedir (Kaplan ve Reckers, 27: 1995). Denetçinin bir konu ile ilgili kanaate varabilmesi için yeterli miktarda kanıtı ihtiyaç vardır. Kanıt eksikliği nedeniyle zorluk yaşayacak olan denetçinin yönetim tahminlerine şüphe ile yaklaşması gerekir.

UDS 540'a göre; denetçi öncelikle muhasebe tahminleri ile ilgili önemli bir yanlışlığın olabileceğine dair riskleri tanımlaması ve değerlendirmesi ge-

7 ISA bundan sonraki sayfalarda UDS şeklinde ifade edilmiştir.

8 Standardın tam başlığı şu şekildedir; ISA 540: Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures-UDS 540: Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi. Sadece Muhasebe tahminlerinin denetimi şeklinde kısaca ifade edilmiştir. Gerçeğe uygun değere ilişkin tahminler ayrıntılı anlatılmamıştır.

rekir. Daha sonra değerlendirdiği risklere verilecek cevapları belirlemesi gerekir. Denetçinin önemli risklere yanıt vermesi için ek maddi doğruluk testlerine başvurması gerekli olabilir. Yapılacak çalışmaların sonlarına doğru ise muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların incelenmesi mantıklıdır. Yine yönetimin bilgi sunmasında tarafsızlığını zedeleyecek önemli göstergelerin varlığı araştırılabilir. Denetçi yaptığı bütün bu çalışmalarını yazılı hale getirip denetim dosyasına dahil etmesi gerekir.

4.1. Muhasebe Tahminleri ile İlgili Önemli Yanlışlık Riskinin Tanımlanması

Önemli yanlışlık riski, finansal tabloların denetim öncesi önemli yanlışlık içermeye olasılığıdır. Bu risk iki alt riskten oluşmaktadır. Bunlar; doğal risk ve kontrol riskidir. Herhangi bir kontrol olmaksızın bir muhasebe işleminin bakiyesinin önemli yanlışlık içermeye olasılığı doğal risk, işletmenin iç kontrol yapısının bir muhasebe işleminin bakiyesinin önemli bir yanlışlığı önleyememesi olasılığına da kontrol riski denilmektedir. Muhasebe tahminlerinin önemli yanlışlık içermesi doğal riskle daha yakından ilişkilidir. Çünkü muhasebe tahminlerinin ve bu tahminlerin sonucu oluşabilecek muhasebe kayıtlarının, kendi doğası gereği, riskli olduğu bilinmektedir. Önemli yanlışlık riski, önemli hata ve hile riskini oluşturur. Yani önemli yanlışlık hatadan veya hileden kaynaklanabilir. Muhasebe tahminleri yoluyla hile yapma imkanı yöneticiler açısından daha fazladır.

Her şeyden önce yönetimin tahminleri, geçmişteki verilere dayalı olarak gelecekteki belirsizliklerle ilgili bir durumdur. Dolayısıyla diğer denetim alanlarında olduğu gibi denetçinin toplaması gereken kanıtların sayısı, niteliği ve çeşidi çok açık değildir. Açık olmayan bir durum için denetçinin daha fazla kanıt toplaması ve özel bir dikkat göstermesi gerekir. Dolayısıyla denetçiye bu anlamda risk değerlemesi için kullanabileceği argümanlar gereklidir. Standartta göre; bu durumda denetçinin muhasebe tahminlerini tanıması için belirli metodları kullanması gerekir.

Örneğin denetçi, muhasebe tahminlerinin tanınması için belirli koşulları belirler. Bilanço ve gelir tablosu kalemleri için belirlenmiş ilkeler mevcuttur. Bunlar genelde uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde⁹ tanımlanmaktadır. Tanımlanan alternatifler arasından yöneticinin seçme hakkı bulunmaktadır. Örneğin gerçeğe uygun değer¹⁰ hesaplaması gibi bazı durumlarda, yönetimin nokta tahmini yapması için kriterler belirlenmiş

⁹ Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi: Finansal tabloların hazırlanmasında benimsenen finansal raporlama çerçevesi, finansal tabloların amacı ve işletmenin doğası açısından uygulanabilir ya da gerekli olan kural ya da düzenlemedir. Kısaca finansal raporlama çerçevesi de denir.

¹⁰ ISA 540 standardı makul değerle ilgili denetim sürecini de içermektedir.

olabilir. Bu kriterlerin gözden geçirilmesi ve test edilmesi gerekir. Gözden geçirilmesi gereken kriterlerin finansal tablolara bağlı olan dipnotlarda belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca gerekli olan açıklamaların yapıp yapılmadığı denetçiler tarafından incelenmelidir. Ek olarak işletmenin iç kontrol yapısının da iyi tanınması gerekir.

Öte yandan denetçi tahmin yapılması için gerekli olan koşulları incelemektedir. İşletme yönetiminin yapmış olduğu tahmin hesaplamalarını gözden geçirmeli ve bir önceki dönem yapılan tahminlerin cari yılda gerçekleşip gerçekleşmediği belirlenmelidir. Eğer önceki tahminler ile sonuçları arasında fark varsa, bu farkın önem düzeyine göre düzeltme talep edilip edilemeyeceği değerlendirilmelidir. Özellikle hassas olan muhasebe tahminleri ile ilgili önemli varsayımların açıklanması gereklidir. Dolayısıyla denetçinin bu ince noktalar üzerinde durması önemlidir.

Denetçinin işletme yönetiminin yapmış olduğu *muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri* de iyi analiz etmesi gerekmektedir. Bunun için UDS 540'a göre denetçinin sorması gereken birkaç soru bulunmaktadır. Örneğin;

- İşletmenin muhasebe tahminleri yapmasını gerektiren yeni ve farklı işlemler gerçekleşmiş midir?
- Muhasebe tahminlerinin yapılması için gerekli olan şartlar değişmiş midir?
- Muhasebe tahminleri ile ilişkili muhasebe politikaları değişmiş olabilir. Bu değişiklik uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde belirlenen ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmış mıdır?
- Yönetimin kontrolü dışındaki değişiklikler ya da düzenleyici kuruluşların yeni düzenlemeleri nedeniyle yönetim tahmin değişikliğine gitmiş midir?
- Yeni muhasebe tahminlerinin yapılması için yeni koşullar ortaya çıkmış mıdır?

Standardın A22. maddesinde, denetçinin yöneticinin muhasebe tahminlerini nasıl yaptığını kavraması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu anlamda yönetimin sistematik olarak sorumlulukları incelenmelidir. Öncelikle yönetimin sorumluluğu, finansal tabloları hazırlamak ve iç kontrol sistemi de dâhil olmak üzere, muhasebe tahminlerinin yapılması için gerekli olan muhasebe sürecini oluşturmaktır. Uygun tahmin ve değerlendirme yöntemlerini içeren, uygulanabilir makul muhasebe politikalarının belirlenmesi ve muhasebe tahmin sürecinin oluşturulması gerekir. Daha sonra muhasebe tahminlerini etkileyen veri ve varsayımların belirlenmesi veya geliştirilmesi

gerekir. Son olarak periyodik olarak muhasebe tahminlerini doğuran şartlar gözden geçirilmeli ve gerekli görüldüğü zaman yeniden tahmin yapılması gereklidir. Denetçi, bütün bu sürecin bu şekilde işlemesi gerektiğini varsayarak, gözlemlerde bulunmalıdır.

Standardın A103-104. maddelerinde ise risk derecesi yüksek olan muhasebe tahminleri için denetçinin yeterli miktarda denetim kanıt toplaması gerektiği vurgulanmaktadır. Özellikle finansal tablolardaki muhasebe tahminlerini uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine göre yönetimin karar verip vermediği üzerinde kanıt toplanmasında yarar vardır. Finansal tablolarda yönetim tarafından belirlenen bir muhasebe tahminini, finansal tablolarda ilgili kavramsal çerçevede belirlenen kriterlere uygun olup olmadığını belirlemek için, denetçi yapılan ölçümün yeterince güvenilir olup olmadığını değerlendirmektedir.

Eğer belirlenen kriterlere uygun olmayan muhasebe tahminleri mevcutsa, denetçi uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uyum sağlanması gerektiğine karar verebilir. Hatta denetçi muhasebe tahmini ile ilgili sonucun uygun işlem olduğuna kanaat getirirse bile, finansal raporlama çerçevesi ile tezatlık oluşturacak bir durumun finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gerekli olabilir. Öte yandan denetçi finansal tablolardan yararlanan çıkar gruplarının dikkatini çekmek için denetim raporuna, bir madde ekleyerek, önemli belirsizliklerin olduğuna kanaat getirebilir ve bunu raporda belirtebilir. Bazı durumlarda da tahmin yapmak olanaksız olabilir. Denetçinin bu durumu ve yapılamayan tahminlerin finansal tablolar üzerindeki etkisini raporlama sürecinde dikkate alması gerekir.

Standardın A24-26. madde aralığında muhasebe tahmini belirlenirken faydalanılan tahmin metotlarından bahsedilmiştir. Buna göre muhasebe tahminlerinde kullanılan ölçüm tekniklerinin veya metotlarının da gözden geçirilmesi gerekir. Bazı durumlarda finansal raporlamaya ilişkin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde muhasebe tahminleri için belirli ölçüm yöntemleri bulunabilir. Örneğin bir varlığa veya borca ilişkin, gerçeğe uygun değer¹¹ belirlenmesine yönelik yöntemler bulunabilir. Ancak birçok durumda finansal raporlamaya ilişkin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde, böyle yöntemlerin yer almadığı ya da alternatif yöntemlerin bulunduğu bilinmektedir. Finansal raporlama çerçevesinde belirli tahmin yöntemleri yoksa, yönetimin muhasebe tahminlerini yaparken kullandığı metodu varlık veya borçların doğasına göre belirlemiş olması muhtemeldir. Yada yönetici, içinde faaliyet gösterdiği sektörün veya çevrenin muha-

¹¹ Gerçeğe uygun değer hesaplamaları, sonucu kesin olmayan varsayımlara dayanır.

sebe tahminleri için kullandığı belli çeşitte muhasebe tahmin metotlarını kullanmıştır. Hemen belirtmek gerekir ki; yöneticinin belli sektörlerde kullanılan tahmin yöntemlerinin dışında, aynı sektörde ve çevrede faaliyet göstermesine rağmen, kendi içinde geliştirdiği bir muhasebe tahmin metodu önemli yanlışlık riskleri içerebilir. Denetçinin bu duruma dikkat etmesi gerekir. Finansal raporlama çerçevesinin bir özelliği de hedef kullanıcılar açısından faydalı bilgiler sağlamasıdır. Dolayısıyla kavramsal çerçeveye göre sonuçlara etki edebilecek olaylar, hesap bakiyeleri ve açıklamalar ihmal edilmemelidir.

A29. maddede, bazı durumlarda yöneticinin, muhasebe tahmininin yapılmasında, uzman görüşüne başvurabildiği ifade edilmektedir. Çünkü tahmin yapılmasını gerektiren durum özellik arz eden ve yöneticinin uzmanlık alanı dışında oluşan bir durumla alakalı olabilir. Örneğin madencilik sektöründe, mineral veya hidrokarbon rezervlerinin ölçümü için, uzman görüşüne başvurmak gerekli olabilir. Ya da sık rastlanmayan bir olay, işlem veya durumun doğası gereği tahmin yapılması için uzman görüşüne başvurulabilir.

4.2. Önemli Yanlışlık Risklerinin Değerlendirilmesi

Standardın A45-51 maddeleri arasında belirtilenlerden denetçinin önemli yanlışlık risklerini değerlendirmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Buna göre; muhasebe tahminleri için varsayımlar önemli bir unsurdur. Varsayımların olması belirsizliği oluşturmaktadır. Risk ise belirsizliğin bir alt unsurudur. Yani risk ile bir tehlikenin ortaya çıkma olasılığı oluşmaktadır. Bu tehlike denetim açısından önemli yanlışlık riskidir. Tahmin ile ilgili belirsizliklerin derecesi önemli yanlışlık riskini artırmaktadır. Bu belirsizlikler şu nedenlere bağlı olabilir:

- Muhasebe tahminlerinin ne ölçüde yargı içerdiği
- Varsayımlarda değişiklik oluştuğunda muhasebe tahminlerinin buna karşı duyarlılığı
- Tahmin belirsizliğini azaltabilen bilinen ölçüm tekniklerinin varlığı
- Tahmin döneminin uzunluğu ve geleceğe dair tahmin yapmak için geçmiş olaylardan yararlanılan verilerin uygunluğu
- Dış kaynaklardan güvenilir veri kullanılabilirliği(güvenilir dış kaynak verilerine erişim)
- Muhasebe tahminlerinin ne ölçüde gözlemlenebilir, ne ölçüde gözlemlenemeyen verilere dayandığı v.b.

Muhasebe tahminleri ile ilgili belirsizlikler, yöneticilerin yapacağı tahminin tarafsızlığını da etkilemektedirler. Çünkü bu durumda yöneticiler kanaatlerini kullanmak isteyeceklerdir. Kanaat kullanıldığında yöneticiler, kendi çıkarları doğrultusunda kanaat kullanmaya yeltenmeleri büyük bir olasılıktır. Öte yandan denetçi, tahmin ile ilgili önemli yanlışlıkların olabileceğine dair riskleri değerlendirirken, şu konulara da önem verebilir:

- Bir muhasebe tahmininin beklenen veya gerçek önemi
- Yönetimin kayıt altına aldığı tahmin tutarı ile denetçinin kendi tahmin tutarını karşılaştırması
- Yönetimin tahmin yaparken uzman kullanıp kullanmadığı
- Önceki dönem muhasebe tahminlerinin değerlendirme sonuçları

Muhasebe kalemlerine ilişkin belirsizliğin olması durumunda makul bir tahmin yapılması zorlaşabilir. Bu durumda denetçi vereceği denetim görüşünü dikkatle gözden geçirmelidir. Önemli düzeyde belirsizlik içeren muhasebe tahminleri ile ilgili örnekler aşağıda sıralanmıştır:

- Bazı muhasebe tahminleri muhakeme gücüne dayalı olarak yapılabilir. Örneğin; beklenen bir dava ile ilgili fikir yürütme veya gelecekte uzun yıllar kesinleşmeyecek olaylara bağlı, nakit akışlarının tutarı ve zamanlaması ile ilgili yapılan tahminler.
- Belirli ve herkesçe tanınmış ölçüm tekniklerinin dışında bir yöntemle tahminde bulunulması durumu.
- Denetçinin önceki finansal tablolardan yararlanarak yapmış olduğu muhasebe tahminlerine paralel olarak yapılan muhasebe tahminlerinin, yöneticinin yapmış olduğu tahminden farklı olması durumunda.
- Çok özel bir modelle yapılan gerçeğe uygun değer tahminlerinin yapıldığı zaman veya hiçbir somut girdisi olmadan gerçeğe uygun değer tahmini yapıldığı zaman.

Standardın A126-126. maddelerinde önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesine yönelik bilgiler yer almaktadır. Bu çerçevede tahminle ilgili belirsizliğin yüksek olduğu durumlarda denetçinin yapacağı işlemler vardır. Bazı durumlarda, özellikle makul bir muhasebe tahminin yapılamadığı zamanlarda, belirsizlik çok yüksek olabilir. Eğer denetçi bir muhasebe tahmininin yüksek risk içerdiğini tahmin ederse, işletmenin iç kontrol yapısı da dahil, kontrol faaliyetlerine odaklanmalı ve bilgi toplamalıdır. Örneğin; üst yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların belirlediği ve yazılı hale

getirilen tahmin metotlarına uyulup uyulmadığı tespit edilmelidir. Yine denetçi, önemli olan muhasebe tahminlerinin yönetim tarafından gözden geçirilip geçirilmediğine, üst yönetimin onayının alınıp alınmadığına bakmak zorundadır. Bu onayın uygun yönetim kademesi tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği araştırılmalıdır. Yine tahminlerin yapılması için gerekli süreçlerin belgelendirilip belgelendirilmediği hususunda inceleme yapılmalıdır. Yapılan tahminlerin yönetimden sorumlu olanlarca onaylanıp onaylanmadığı belirlenmelidir. Örneğin; sadece bir kereliğine mahsus bir hukuksal davanın sonuçları ile ilgili hukuk danışmanlarından, bu davanın sonuçları ve işletmeye olan etkileri ile ilgili bilgi alınmış olunabilir. Yine bu uzmanlardan, olayın sonuçlarının finansal tablolara etki derecesi ile ilgili bilgiler toplanmış olunabilir. Bu süreçlerin doğru bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin denetçi tarafından belirlenebilmesi de sürece yönelik kontrol faaliyetlerinin gözden geçirilmesini gerektirir.

Yine standardın A103-104. maddelerinde önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesine vurgu yapılmaktadır. Bu maddelerde vurgulandığı üzere, yönetici duruma bağlı olarak birtakım metotların kullanılması yoluyla muhasebe tahminlerinin alternatif varsayımlarını ve sonuçlarını değerlendirebilir. Yönetim tarafından kullanılan metotlardan biri duyarlılık analizi olabilir. Çünkü duyarlılık analizi, sonuçların doğruluğu açısından fikir verir. Duyarlılık analizinde, farklı varsayımlarla çeşitlenen, bir muhasebe tahmininin parasal olarak miktarının belirlenmesine çalışılabilir. En az üç defa farklı varsayımlarla muhasebe kaleminin gerçeğe en yakın tutarı tahmin edilmeye çalışılabilir. Hatta gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulan muhasebe kalemleri için bile duyarlılık analizi yapılabilir. Diğer taraftan, farklı piyasa katılımcıları farklı tahminler için farklı varsayımlar kullanabilir. Bir duyarlılık analizi çok sayıda sonuç senaryolarının gelişmesini sağlayabilir. Bu sonuçlar bir aralıktaki sonuçlar şeklinde olur.

Duyarlılık analizinde gerçek değer tahmin edilmeye çalışılır. Bu nedenle bir duyarlılık analizinin sonucu, belli bir muhasebe tahmininin belirli varsayımlara karşı duyarlı olmadığını gösterebilir. Ya da duyarlılık analizi, bir veya birden fazla varsayıma bağlı olarak, muhasebe tahmininin doğruluğu konusunda denetçinin dikkatini çekebilir. Bu nedenle denetçinin yöneticinin yapmış olduğu tahmin belirsizliğini değerlemesi gerekir. Eğer tahmin belirsizliği yüksek ise önemli yanlışlık içerip içermediği belirlenmeye çalışılır. Yine eğer önemli ise belirlenen önemli risklere verilecek cevaplarla ilgili prosedür izlenebilir.

4.3. Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Verilen Cevaplar

Muhasebe tahminin sübjektif yargılar içermesi nedeniyle, yönetimin yapmış olduğu tahmin ile denetçinin bağımsız tahminleri arasında fark oluşması mümkündür. Böyle durumlarda farkın düzeltme gerektirip gerektirmediği denetçi tarafından değerlendirilmelidir. Eğer denetçi farkın makul olduğu kanaatine varırsa, bir bütün olarak finansal bilgiyi kullananların kararlarını etkilemediğine kanaat getirirse, düzeltme gerekmez. Ancak, denetçi farkın makul olmadığına kanaat getirirse, işletme yönetiminden düzeltme talep edebilir. İşletme yönetimi farkı düzeltirse, denetçi diğer tüm yanlışlıkların önem derecesinin azlığına göre kanaatini pozitif bildirebilir. Eğer denetçinin farkın düzeltilmesini istemesine rağmen, işletme yönetimi düzeltme yapmayı reddederse, denetçi diğer yanlışlıklarla birlikte değerlendirme yaparak, görüşünde bunların etkilerini belirtmek durumundadır.

Denetçi tarafından değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine verilmesi gereken cevaplar A52-65 arasında genel hatlarıyla belirtilmiştir. Finansal raporlama çerçevesinde muhasebe tahminlerinin belirlenmesine ilişkin koşulların, tahminleri yapmak için kullanılan yöntemlerin ve açıklamaların birçoğu belirtilmektedir.¹² Fakat bunlar bazen anlaşılması güç olabilmektedirler. Bu nedenle bazen, var olanların yerine kullanılan uygulamalar yer alabilmektedir. Literatürde yer alan tekniklerin yerine işletmelerce kullanılan ve yanlış olan uygulamalar, denetçinin odak noktası haline gelmelidir. Yani yürürlükteki var olan, finansal raporlama çerçevesinde belirtilen, metotların uygulanıp uygulanmadığı ya da çerçevede belirtilenlere başvurulup başvurulmadığı, denetçinin dikkatinin yoğunlaşması gereken noktaların başında yer almalıdır. Örneğin işletme birleşmelerinde ortaya çıkan, maddi olmayan duran varlıklar gibi bazı kalemlerin gerçeğe uygun değerinin ölçümü, işletmenin doğası gereği veya yaptığı faaliyetlerden ötürü özel hususlar içerebilir. Mevcut finansal raporlama çerçevesinde belirtilenlere yönetimin uyup uymadığını belirlemek için, bir varlığın fiziksel olarak var olup olmadığını belirlemek gibi bazı durumlarda da ilave denetim prosedürleri gerekli olabilir.

Öte yandan finansal raporlama çerçevesi, işletmenin çevresi veya kendisi ile ilgili mevcut şartların değişmesi durumunda yönetimin bunu dikkate alması gerektiğini belirtir. Örneğin bir varlık veya borca ait aktif bir piyasanın ortaya çıkması durumunda, bu varlık veya borcun gerçeğe uygun değerinin

¹² Türkiye'de halka açık şirketler de finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar kısmında hangi kalemlerle ilgili muhasebe tahminlerinin yapıldığı ve bu tahminlere ilişkin dipnot numaraları verilmektedir. Ayrıntılı bilgi ise numarası verilen dipnotun içindedir.

tahmini için kullanılan indirgenmiş nakit akımları yönteminin uygulanması artık mantıklı olmayabilir. Bu nedenle bu gibi değişikliklerin takip edilmesi sorumluluğu yöneticiye aittir. Denetçinin sorumluluğu ise yöneticinin bu değişikliğe karşı verdiği veya vermediği tepkiyi ölçmektir.

Öte yandan, muhasebe tahminlerindeki ve tahminlerde kullanılan yöntemlerdeki değişikliklerin de tutarlı ve uygun olması gerekir. Çünkü bir değişiklik koşullar değişmediği halde veya yeni bir bilgi ortaya çıkmadan keyfi olarak da yapılmış olabilir. Muhasebe tahminlerindeki keyfi değişiklikler zaman içinde tutarsız ve yanlış mali tabloların oluşmasına, veya yönetimin taraflı bilgi sunma ihtimalinin artmasına sebep olabilir.

Yönetim, genellikle koşullarda meydana gelen bir değişikliğe dayalı olarak, muhasebe tahminlerindeki bir değişikliğe yönelik veya muhasebe tahmininde kullanılan yöntemin bir dönemden diğer döneme farklı uygulanması konusunda iyi bir neden gösterebilmektedir. İyi bir neden olması ve koşullarda bir değişiklik olduğuna dair yönetimin iddialarına yeterli desteğin oluşması, muhasebe tahmin değişikliğinin ve yöntem değişikliğinin daha tutarlı olmasına olanak tanır.

Denetçinin, önemli yanlışlık risklerini değerlendirebilmesi için, muhasebe tahminlerini yapıldığı muhasebe kalemlerini bilmesi ve bu muhasebe tahminleri ile ilgili finansal raporlama kurallarını bilmesi gerekir. Yine yönetimle görüşülerek yapılan değişikliğe neden olan durumlarla ilgili bilgiler alınması gerekir.

Yönetim tarafından yapılan tahminin mantıklı olmasının ve tahminle ilgili önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi ve riske verilebilecek cevaplar denetçiye aittir (Kaplan ve Reckers,1995:27). Değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine ek denetim prosedürleri ile cevap vermek mümkündür. Bunun için maddilik prosedürleri ve kontrol testleri önemli argümanlardır. Maddilik prosedürleri, denetçi tarafından yönetimin beyanlarına yönelik kanıt toplamak ve önemli yanlışlıkları bulmak amacıyla gerçekleştirilir. Kontrol testleri ise, denetçi tarafından işletmede var olan iç kontrol prosedürlerinin etkinliğine yönelik kanıt toplamak amacıyla uygulanan testlerdir. Muhasebe tahminleri ile ilgili önemli yanlışlık risklerini değerlendirdikten sonra denetçinin vereceği cevapları şu faktörler etkilemektedir;

- Sıradan veya sıradan olmayan işlemlere yönelik olup olmadığını içeren muhasebe tahmininin niteliği
- Denetim prosedürünün etkili olup olmadığı ve gerekli kanıtların niteliği ve yeterliliği

- Değerlendirilen riskin önemli olup olmadığını da içeren önemli yanlışlık riskinin değerlemesi

Örneğin, şüpheli alacaklar karşılığının uygunluğunun değerlendirilmesinde, diğer yöntemlerle birlikte daha sonraki nakit tahsilâtlarının gözden geçirilmesi denetçi için etkili bir denetim tekniği olabilir. Bir muhasebe tahmini ile ilgili belirsizlik yüksek olduğunda, risklere verilebilecek yanıtların uygunluğu için gerekli denetim kanıtlarının yeterliliği önemlidir. Örneğin, gözlenebilir verileri bulunmayan özel bir modele dayalı muhasebe tahminlerinde denetim kanıtının önemi büyüktür. İşletme ile ilgili bazı mali nitelikteki olayların dava konusu yapıp yapılmayacağı, net gözlenebilir veriler sunmayabilir. Bu gibi olaylarda ilgili tahmin kanıtlarının varlığı önemlidir.

Denetçinin mesleki şüphelik anlayışı ile finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varması için uygun denetim kanıtları toplaması gerekir. Özellikle yanıltıcı beyanlar açısından konu değerlendirildiğinde, şirketin faaliyetlerinde veya mali yapısında sıkıntı yaşandığı durumlarda finansal raporlamalarda usulsüzlükler (hata veya hile) artar. İşte bu usulsüzlüklerde bir araç olarak kullanılabilen muhasebe tahminleri için denetim ve denetim kanıtları ayrı bir önem taşımaktadır.

Muhasebe tahminlerine ilişkin denetim kanıtlarını incelerken birkaç farklı kanıt türüne başvurulabilir. Örneğin çalışma tekrarı ya da yeniden hesaplamalar diye anılan yönteme başvurulması mümkündür. Bir diğer yöntem belgeye dayalı kanıtları incelemektir. Bunun için davaları, vergi konularındaki dokümanları, kredi sözleşmelerini ve yönetim tutanaklarını incelemek mümkündür. Bir diğer kanıt da doğrulama tekniği ile elde edilen kanıtlardır. Örneğin dava karşılıklarının denetiminde avukatlarla görüşülebilir ya da değer düşüklüğü (demode olma) yaşayan stoklarla ilgili piyasa analizleri kullanılabilir. Ayrıca bu tür stoklar için geçmiş satış verileri ve pazarlama trendlerinin incelenmesinde yarar vardır. Yine garanti karşılıkları ile ilgili olarak, dönem sonunda halen garanti kapsamında bulunan ürünlerle ilgili verileri, bu ürünlerin satış bilgileri ile uyumunu gözlemek denetçiye bir diğer kanıt türünü elde etme olanağı sağlar.

Öte yandan muhasebe tahmini ile ilgili denetim kanıtının sağlanması için denetçinin, olayların denetim raporunun düzenlenme tarihine kadar gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemesi gerekir.¹³ Çünkü olayların denetim raporundan önce gerçekleşmesi, denetçinin uygun yanıt vermesi için kolaylık oluşturur. Bu durumda muhasebe tahminini teyit eden veya çelişen

¹³ Bilanço tarihinden sonra, ancak bağımsız denetimin bitmesinden önce gerçekleşen olaylardır. Yani bilanço tarihinden sonraki olaylardır.

durumlar ortaya çıkmaktadır. Yani denetim raporunun hazırlanmasına kadar ortaya çıkan olaylar muhasebe tahminleri ile ilgili kanıt elde edilmesine kolaylaştırır. Örneğin; dönemin bitişinden çok kısa bir süre sonra tamamlanan yeni bir ürünün satışı, net gerçekleşebilir değer ile ilgili önemli denetim kanıtı sunabilir. Bu gibi durumlarda, muhasebe tahminleri ile ilgili ek denetim kanıtlarına ihtiyaç olmayabilir. Fakat olaylarla ilgili yeterli kanıt temin edilmek koşuluyla bu geçerlidir.

Bazı muhasebe tahminleri için, denetçinin rapor tarihine kadar meydana gelen olayların, muhasebe tahminleri ile ilgili kanıtlar sunması yeterli olmayabilir. Örneğin; bazı muhasebe tahminleri ile ilgili olaylar veya koşullar uzunca bir zaman diliminin üzerinde oluşabilir. Ayrıca gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin ölçümü ile ilgili bilgilerin dönem bittikten sonra oluşması, bilanço tarihi itibarıyla olayları ve mevcut koşulları yansıtmayabilir; ve bu nedenle gerçeğe uygun değer muhasebe tahmininin ölçümü ile ilgili olmayabilir.

Bazı durumlarda, muhasebe tahminleri ile çelişen olaylar, yönetimin muhasebe tahminleri ile ilgili etkisiz süreç yönettiğini gösterebilmektedir. Ya da bu tip olaylar yönetimin muhasebe tahmini sırasında taraflı şekilde davrandığını gösterebilir. Denetçinin bu durumu da dikkate alarak mesleki özen ve dikkatle çalışmalarını yürütmesi gerekir. Bu gibi değerlendirmeler genel olarak yapılması gerekirken, standartta özel olarak yapılması gerekenler de belirtilmiştir. Bunlar başlıklar halinde sunulmaktadır.

4.3.1. Yönetimin Muhasebe Tahminlerini Nasıl Yaptığının Test Edilmesi

Standardın A69. maddesine göre yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl yaptığının test edilmesinde, denetçi şu aşağıdakileri yapabilir:

- Muhasebe tahminleri ile ilgili verilerin ne ölçüde doğru olduğunun, tam ve uygun olduğunun test edilmesi ve muhasebe tahminlerinin böyle veriler kullanılarak oluşturulup oluşturulmadığının test edilmesi, yönetici varsayımlarının gözden geçirilmesi.
- Dış uzmanlardan yararlanılması durumunda yöneticinin muhasebe tahminlerinde yardımcı olarak kullandığı, dışarıdan alınan verilerin veya bilgilerin kaynağı, ilgili olması ve güvenilirliğinin dikkate alınması.
- İç kontrol için muhasebe tahminleri ile alakalı bilgilerin gözden geçirilmesi ve muhasebe tahminlerinin yeniden hesaplanması.
- Yönetimin yeniden inceleme ve onaylama süreçlerinin gözden geçirilmesi.

Özetle yöneticinin muhasebe tahminlerini nasıl yaptığını değerlendirirken kullanılan modellerin değerlendirilmesi, ölçüm metodlarının gözden geçirilmesi, yararlanılan uzman görüşlerinin ve varsayımların gözden geçirilmesi gerekir.

4.3.2. Ölçüm Metodunun Değerlendirilmesi

Muhasebe tahminine ilişkin ölçüm metodunun değerlendirilmesine yönelik A72-73 paragraflarında birtakım ifadeler yer almaktadır. Buna göre yönetici muhasebe tahmini için finansal raporlama çerçevesinde açıklananlardan veya bunların dışında ölçüm metodları kullanmaktadır. Denetçi yönetim tarafından kullanılan ölçüm metodlarını (hesaplama yöntemlerini) da test etmek zorundadır. Özellikle tahminin hesaplanmasında karmaşıklığın yüksek olduğu durumlar, finansal tabloların önemli risk içermediğine dair güvence verilmesi durumunda etkili olabilmektedir. Finansal raporlama çerçevesinin açıklamadığı, fakat koşullara uygun olarak kullanılan bir ölçüm metodunun değerlemesi denetçinin mesleki yargısına bağlıdır. Bu amaçla denetçi şu aşağıdakileri göz önünde bulundurabilir.

- Seçilen yöntem için yönetimin gerekçesinin makul olup olmadığı
- Eğer finansal raporlama çerçevesinde varsa, seçilen metodu desteklemek için yönetimin uygun ve uygulanabilir kriterlerinin olup olmadığı
- Seçilen yöntemin işletmenin içinde bulunduğu çevre, endüstri ve kendi özel koşullarına uygun olup olmadığı
- Sektördeki diğer işletmeler tarafından kullanılan uygulamalara benzerliği

Bazı durumlarda yönetim, farklı muhasebe tahmin sonuçlarına ulaştıran farklı metodlar kullanmaktadır. Böyle durumlarda, bu farklılıklar için yönetimin nedenlerini ortaya çıkaracak bir anlayışın oluşturulması, denetçiye seçilen yöntemin uygunluğunun değerlendirilmesinde yardımcı olacaktır. Denetçi ölçüm metodlarını değerlendirmekle, yönetimin gelecekle ilgili planlarını da değerlendirme imkânını elde edecektir. Öte yandan tahmin değişikliğinin etkisi bazı durumlarda sadece cari dönemle ilgili iken, bazı durumlarda hem cari dönem hem de gelecek dönemle ilgilidir. Denetçi bu durumu da dikkate alarak sadece cari yılı etkileyen bir tahmin değişikliğini gelecek dönemlere de etkisinin yansıtılıp yansıtılmadığını araştırmalıdır.

4.3.3. Modellerin Kullanımının Değerlendirilmesi

Standardın A74-76. madde aralığında muhasebe tahminlerine ilişkin kullanılan ölçüm modellerinin içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığı ile

ilgili değerlendirmelere yer verilmiştir. Bazı durumlarda, özellikle gerçeğe uygun değer ile ilgili tahminlerde, yöneticiler model kullanabilirler. Koşullara uygun olarak kullanılan modeller birtakım faktörlere bağlı olabilir. Örneğin işletmenin kendi yapısına, çevresine ve faaliyet gösterdiği sektöre ve hatta ölçümü yapılan varlığa veya borca bağlı olabilir.

Kullanılan bu modelin önemi, belirli bir sektörde veya endüstride ticari olarak kullanılabilecek durumda olup olmadığına ya da özel bir model olup olmadığına bağlıdır. Bazı durumlarda da bir model geliştirmek ve kullanmak için uzman kullanılabilir. Kullanılan modelin değerlemesi bu sayılanlara bağlı olarak yapılmaktadır.

Denetçi muhasebe tahmini için kullanılan modeli test edebilir. Bu test etmeyi aşağıda belirtilen koşullara bağlı olarak yapabilir. Bu koşullar;

- Modelin amaçlanan şekilde kullanıma uygun olup olmadığından emin olmak için, model periyodik olarak gözden geçirilmeli ve önceki kullanımlarla geçerliliği karşılaştırılmalıdır. Bu doğrulama işlemi şu değerlendirmeleri içerebilir. Model parametrelerinin uygunluğu da dahil olmak üzere modelin kuramsal olarak sağlamlılığı ve matematiksel olarak bütünlüğü (doğruluğu) var mıdır? Modelin girdilerinin piyasa uygulamaları ile tutarlılığı ve doğruluğu uyuşmakta mıdır? Modelin çıktısı ile gerçekleşen eylemler uyuşmakta mıdır?
- Uygun değiştirme politikası ve prosedürlerinin olması.
- Özellikle girdilerin sübjektif olduğu durumlarda, modelin geçerliliği periyodik olarak test edilmiş ve gerektiğinde ayarlama yapılmış mıdır?
- Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri de dahil olmak üzere, modelin çıktısıyla ilgili düzeltmelerin yapılıp yapılmadığı, bu düzeltmelerin aynı durumda piyasa katılımcılarının benzer koşullarda kullanmak istediği durumu yansıtıp yansıtmadığını belirleme.
- Modelin amaçlanan uygulamaları, sınırlamaları ve temel parametreleri de dahil olmak üzere model yeterince belgelenmiş, modelde yeterli girdi kullanılmış ve yapılan herhangi bir doğrulama sonuçları ile karşılaştırılmış mıdır? Bütün bu sayılanlar dikkate alınabilir.

4.3.4. Yönetim Tarafından Kullanılan Varsayımların Değerlendirilmesi

Denetçi, muhasebe tahminlerinde kullanılan varsayımların uygun bir dayanağa sahip olup olmadığını değerlemelidir. Varsayımlar bazı durumlarda, enflasyon oranları, faiz oranları, istihdam oranları ve beklenen piyasa büyümesi gibi, sektör ve devlet istatistiklerine dayanabilir. Diğer durumlarda

varsayımlar işletmeye özgü olup, işletme içinde oluşturulan verilere dayanabilir (SPK Seri No:X, No:22, md.7).

Yönetim tarafından kullanılan varsayımların değerlendirilmesi standardın A77-83 maddeleri arasında ifade edilmektedir. Yönetimin kullanmış olduğu varsayımların değerlendirilmesi denetçinin sadece denetim esnasındaki bilgilerine bağlıdır. Yöneticinin varsayımları ile ilgili olan denetim teknikleri, işletmenin finansal tablolarının denetimi bağlamında kullanılır ve varsayımların kendi kendine fikir vermesi amacıyla kullanılmaz.

Denetçi yöneticinin yapmış olduğu varsayımların makul olup olmadığını değerlendirirken örneğin şu aşağıdakileri düşünebilir;

- Kişisel (bireysel) varsayımların makul bir şekilde ortaya çıkıp çıkmadığını,
- Varsayımların birbiriyle ilişkili ve kendi içinde tutarlı olup olmadığını,
- Mevcut muhasebe tahminleri için veya muhtemel muhasebe tahminleri için diğer varsayımlar ile birlikte veya toplu bir şekilde düşünüldüğünde, varsayımların makul görünüp görünmediğini,
- Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin yapıldığı durumlarda, varsayımların gözlemlenebilir piyasa varsayımlarını uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını.

Muhasebe tahminleri ile ilgili varsayımlar, yönetimin belirli hedefler ya da stratejilerin sonuçlarına ilişkin beklentilerini yansıtabilir. Böyle durumlarda denetçiler, varsayımlarla ilgili denetim tekniklerini kullanırken, varsayımların şu aşağıdakilerle tutarlı olup olmadığını değerlendirebilir;

- Genel ekonomik şartlar ve işletmenin ekonomik koşulları
- İşletmenin planları
- Eğer yapıldıysa önceki dönemlerde yapılan varsayımlar
- İşletmenin önceki deneyimleri ya da işletme tarafından yaşanan tecrübeler (bu tarihi bilgiler gelecekteki olayları ve koşulları göstermede etkili olabilir)
- Finansal tablolarla ilgili yönetim tarafından kullanılan diğer varsayımlar

Yönetim, çoğu zaman finansal raporlama çerçevesinde belirtildiği şekilde yapılması için, belli varlıklar ve borçlarla ilgili planlarını ve niyetlerini belirlemektedir. Yönetimin niyeti ve yapacakları ile ilgili elde edilen denetim

kanıtlarının kapsamı denetçinin mesleki yargısına bağlı olmasına rağmen, denetçiler şu aşağıdaki prosedürleri uygulayabilir.

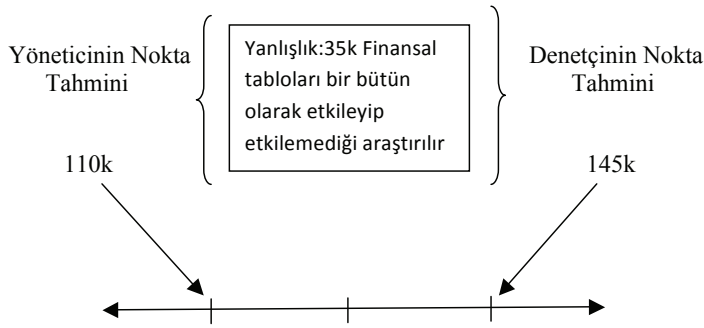
- İfade edilen niyetlerin geçmişteki yapıma ve başarı durumunun incelenmesi
- Yazılan planların ve diğer belgelerin (resmen onaylanan bütçeler ve zaman planlaması v.b.) gözden geçirilmesi
- Belirli bir eylem planının sebeplerini araştırmaya yönelik yönetimin sorgulanması
- Finansal tabloların düzenlenme tarihinden sonra ve denetçinin raporu yayımlanmasına kadar olan zaman diliminde meydana gelen olayların gözden geçirilmesi

Bazı finansal raporlama çerçeveleri, muhasebe tahmini yapılırken, yönetimin birtakım amaç ve planlarına müsaade etmeyebilir. Bu genellikle gerçeğe uygun değerin tahmin edilmesinde olan bir durumdur. Çünkü gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin ölçümü, piyasa katılımcıları tarafından kullanılan objektif ölçülerin kullanılmasını gerektirir.

Bir muhasebe tahminin oluşmasında yer alan varsayımların makul olup olmadığı değerlendirilirken, denetçi bir veya daha fazla varsayım olduğunu tespit edebilir. Aslında bu durum şunu gösterir; muhasebe tahminleri yüksek derecede belirsizlik içermekte ve önemli risklere sebep olabilmektedir.

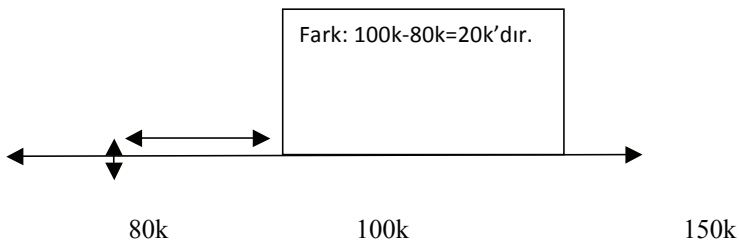
4.3.5. Nokta Tahmini veya Aralığı Geliştirilerek Yönetimin Tahminlerini Değerleme

Yönetimin yapmış olduğu nokta tahminine karşılık, denetçi makul bir tahmin aralığı geliştirebilir. Bu tahmin aralığı uygun kanıtlarla yapılmalıdır. Yönetimin yapmış olduğu nokta tahmini denetçinin tahmin aralığının içinde ise denetçi kanaatini pozitif bildirebilir. Aksi halde yönetimin belirlediği nokta tahmini denetçinin tahmin aralığının dışında kalıyorsa risk olduğu kanaatine varılabilir. Eğer bu riskin bir bütün olarak önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varılırsa, denetim raporunda belirtilir. Eğer bir bütün olarak önemli yanlışlık içermediği kanaatine varılırsa, denetçi raporunda belirtmeyebilir. Diğer bir yöntem de denetçinin nokta tahmini yapmasıdır. Eğer yönetimin yapmış olduğu nokta tahmini ile denetçinin nokta tahmini arasında bir fark varsa, ve bu fark denetçi kanaatine göre önemli nitelikte ise raporunda belirtmelidir. Nokta tahminine yönelik değerlendirme aşağıdaki gibi özetlenebilir (Smeliauskas,2012:263).



Şekil 1: Yöneticinin Nokta Tahmini ile Denetçinin Nokta Tahmininin Karşılaştırılması

Bazı durumlarda denetçi, yapılan tahminin doğruluğunu belirlemek için, makul bir takım metotlar geliştirebilir. Örneğin, bir takım alacaklara yönelik denetçinin analizleri ve satışların yüzdesi olarak tahsil edilme imkânı düşük olan alacakların güncel yüzdelere göre denetçi şüpheli alacakların 100.000TL ile 150.000TL arasında olması gerektiğini belirleyebilir. Eğer yönetimin tahmin ettiği tutar bu aralığın içinde ise, denetçi doğal olarak belirlenen tahminin makul olduğuna ve hiçbir düzeltmeye gerek olmadığına karar verecektir. Eğer yöneticinin tahmini denetçinin belirlemiş olduğu tahmin aralığının dışında kalırsa, yöneticinin tahmini ile denetçinin tahmin aralığına **en yakın tutar** arasındaki fark toplamı yanlışlık olarak ifade edilir. Örneğin yönetici şüpheli alacağın 80.000TL olduğunu tahmin etmişse, denetçinin tahmin aralığına göre farkın ve yanlışlığın 20.000TL olduğu ve belirlenir. Yani fark 70.000TL değildir (Smieliauskas,2012:264). Eğer bu fark bir bütün olarak finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek nitelikte ise yöneticiye tahmin tutarını düzeltilmesi ve etkilerinin finansal tablolarda belirtilmesi istenir. Eğer buna rağmen yönetici düzeltmeye yaklaşmazsa denetçi raporunda bunun etkilerini göz önünde bulundurarak belirtmesi gerekir.



Şekil 2: Yöneticinin Tahmini ile Denetçinin Tahmin Aralığının Karşılaştırılması

Standart bu durumu A116'da özetlemiştir. Standarda göre; denetçi elde ettiği denetim kanıtına göre yöneticinin yapmış olduğu tahminden daha farklı muhasebe tahmini olduğuna kanaat getirebilir. Ya da denetim kanıtının nokta tahminini desteklediği yerde, yöneticinin nokta tahmini ile denetçinin nokta tahmini arasında farklılık, muhasebe tahmini ile ilgili yanlışlığı oluşturur. Denetçinin tahmin aralığı kullanması ile yeterli miktarda denetim kanıtının oluşması durumunda, denetçinin tahmin aralığının dışında kalan bir yönetici nokta tahmini denetim kanıtı tarafından desteklenmeyebilir. Böyle durumlarda, yönetimin nokta tahmini ile denetçinin tahmin aralığına **en yakın nokta asındaki farklılığa** göre denetçi karar verebilir. Bu farklılığın az olmasına göre yanlışlığın da daha az olduğuna kanaat getirebilir.

Yönetimin yapmış olduğu nokta tahminini denetçinin kendi yapmış olduğu nokta tahmini veya tahmin aralığı ile değerlendirmesine yönelik ifadeler standardın A87-91. maddelerinde ifade edilmiştir. Buna göre; yönetimin yapmış olduğu nokta tahminlerinin değerlendirilmesi için denetçinin nokta tahmini veya aralığı geliştirmesi şu aşağıdaki durumlarda en uygun yöntemler olabilir:

- Bir muhasebe tahmini muhasebe sistemi tarafından üretilen verilerin rutin sürecinden elde edilmemişse.
- Daha önceki finansal tablo sürecinden elde edilen benzer muhasebe tahminlerinin denetçi tarafından incelenmesi, yönetimin cari dönemdeki sürecinin muhtemelen etkili olmadığını gösterebilir. Bu durumlarda yine nokta tahmini veya aralığı geliştirilebilir
- Muhasebe tahminlerinin belirlenmesi için yönetim süreçlerinin tamamında işletme kontrolleri iyi bir şekilde tasarlanmamış ve düzgün bir şekilde uygulanmıyorsa.
- Dönem sonu ile denetim raporunun hazırlanması arasındaki işlemler veya olaylar yönetimin nokta tahmini ile çalışmakta ise.
- Denetçinin bir nokta tahmini ve aralığı geliştirmede kullandığı ilişkili verilere ait alternatif kaynaklar mevcutsa.

İyi tasarlanmış ve düzgün bir şekilde uygulanan işletme kontrolleri olsa bile, bir nokta tahmini veya aralığı geliştirmek değerlendirilen risklere etkin ve verimli karşılık olabilir. Diğer durumlarda, daha fazla işlemin gerekli olup olmadığının belirlenmesini denetçi bu yaklaşımın bir parçası olarak düşünebilir.

Hem nokta hem de aralık tahminin gerçekleştirilmesinde, denetçi tarafından alınan yaklaşım bu koşullar altında neyin daha etkili olarak kabul edildiğine bağlı olarak değişebilir. Örneğin, denetçi başlangıçta bir taslak nokta tahmini oluşturup daha sonra yönetimin nokta tahminini değerlendirmek üzere varsayımlardaki değişikliklerin hassasiyetini değerlendirebilmek için doğru bir aralık tahmini yapabilir. Alternatif olarak, mümkün olması durumunda, denetçi bir nokta tahmini belirlemek amacıyla bir aralık geliştirerek başlayabilir.

Denetçinin aralık tahmini yerine nokta tahmini gerçekleştirebilmesi birtakım faktörlere bağlıdır. Bunlar; kullanılan modeller, kullanılacak verinin niteliği ve kapsamı, tahmin ile ilgili belirsizlikler, belirlenen ölçüm metodları finansal raporlama çerçevesinin sunmuş olduğu alternatifler gibi faktörlerdir.

Denetçi nokta tahminini ya da aralık tahminini birkaç yolla gerçekleştirebilir. Örneğin;

- Model kullanarak (örneğin belirli bir sektör veya endüstride kullanım amacıyla ticari olarak geliştirilmiş, temin edilebilen bir model veya denetçi tarafından veya özel olarak geliştirilen bir model olabilir).
- Diğer taraftan, yönetimin dikkate aldığı alternatif varsayımların veya sonuçların dikkate alınması, örneğin, denetçi tarafından bir varsayım seti geliştirmek.
- Bir modeli geliştirmek veya ilgili varsayımları hazırlamak için, özel uzmanlığı olan bir kişi istihdam etmek veya hizmet alımı şeklinde görevlendirmek.
- Benzer varlık ve yükümlülükler için diğer benzer durumları, olayları ve işlemleri veya ilgili olduğu piyasaları referans göstermek.

Ayrıca standardın A93-94. maddelerinde tahmin aralığının daraltılması ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Buna göre denetçinin tahmin aralığı, muhasebe tahminine ilişkin denetçinin yanlışlık olmadığı kanaatine varabilmesini sağlayacak şekilde, yeterince daraltıldığı zaman daha faydalı olur. Tahmin aralığının daraltılması için birtakım yöntemlere başvurulabilir. Örneğin, aralıktaki bütün sonuçların denetçi tarafından uygun olduğu kanaatine varılana kadar, var olan denetim kanıtları ile tahmin aralığı daraltılabilir. Meydana gelme olasılığı düşük olanları gösteren uç noktaların tahmin aralığından çıkartılması yoluyla da tahmin aralığı daraltılabilir.

4.3.6. Özel bilgi ve Becerilerin Gerekli Olduğu Durumların Göz önüne Alınması

Denetçi, muhasebe tahminleri ile ilgili uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmek için, her yönüyle uzmanlık gerektiren bilgilere de odaklanmalıdır. Bu durum standardın A96-100. maddeleri arasında anlatılmaktadır. Buna göre denetim planlanırken, denetim sözleşmesinin (sorumluluğunun) yerine getirilmesi için gerekli olan kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamı denetçi için tespit edilmesi gereklidir. Bu durum gerekirse özel beceri ve bilgi olan kişilerin katılımlarını gerekli kılabılır. Ayrıca, UDS 220¹⁴, uygun bir denetim gurubunun oluşturulması için gerekli hallerde dışarıdan uzmanların denetim gurubuna dahil olabileceğini belirtmektedir. Bunların hepsi denetimin iyi bir şekilde yürütülmesi içindir. Çünkü denetim ekibinin toplu bir şekilde yetkinliğe ve yeteneklere sahip olması gereklidir. Bazı durumlarda özel bilgi, beceri ve teknikler içeren tahmin süreçleri bulunabilir. Bu durumda denetçi, bir uzmana başvurarak uzmanın çalışmalarından yararlanabilir. Bu nedenle standart muhasebe denetimi sırasında denetimin sözleşme koşulları da dikkate alınarak, denetçinin ihtiyaç duyulan beceri ve bilgiyi tanımlayarak, özel bilgi ve beceri gerektiren durumlarla ilgili dışarıdan uzman görüşüne başvurabileceğini belirtmektedir.

Aşağıdaki birtakım unsurlar denetçinin özel beceri ve bilgiye sahip olması gereken durumları belirlemesi için etkili olabilir. Örneğin;

- Belirli iş veya sektördeki (maden yatakları, tarımsal varlıklar, karmaşık finansal araçlar v.b.) varlık, yükümlülük veya özkaynak bileşenlerinin temel niteliği.
- Yüksek derecede bir tahmin belirsizliği.
- Karışık hesaplamalar ve özel modellerin yer alması, örneğin, gözle görülür bir piyasanın olmadığı durumlarda gerçeğe uygun değer tahmin edilmesi durumları örnek verilebilir.
- Muhasebe tahminleri ile ilişkili mevcut finansal raporlama çerçevesinin karmaşıklığı, örneğin tahmin gerektiren bir durum için farklı yorumlamaların olabileceği bir yapının finansal raporlama çerçevesinde bulunması.
- Denetçinin değerlendirilen risklere karşılık verirken gerçekleştirme yetinde olduğu prosedürler.

Tahmin belirsizliği olsa bile, muhasebe tahminlerinin birçoğu için özel bil-

¹⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. UDS 220.

gi ve beceri ihtiyacı olmayabilir. Örneğin, denetçinin bir şüpheli ticari alacakları değerlemesi için, özel bir bilgi ve beceriye ihtiyaç duyma ihtimali düşüktür.

Fakat konunun muhasebe veya denetimle ilgili olmadığı zamanlarda denetçi gerekli beceri ve bilgiye sahip olmayabilir ve bu nedenle denetçinin bu konuyu bir uzman yoluyla çözmesi gerekli olabilir. UDS 620 bir uzman çalıştırması gerekiyorsa uzman gereksinimine ihtiyaç duyup duymadığı konularında denetçiye rehberlik sağlar¹⁵.

Dahası, bazı durumlarda denetçi muhasebenin veya denetimin özel bilgi ve beceri gerektiren konularında da uzman gerekli olup olmadığına karar verebilir. Bu beceri veya bilgiye sahip olan kişiler direkt olarak denetim firması tarafından da istihdam edilebilir veya bunu denetim firması başka bir uzman firmadan hizmet alımı şeklinde temin edebilir. Gerekli olan uzman kişiler ya denetim ekibinin içinde olur ya da dışarıdan gerek duyulduğunda temin edilir¹⁶.

Öte yandan bazı durumlarda, tahmin için kullanılan argümanlar herkes tarafından ulaşılabilecek verilerden oluşabilir. Örneğin, ülkenin ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün ekonomik işlevleri bu tahminler için en kullanışlı veriler oluşturabilir. Bu durumda tahmin belirlemek zor olmayabilir. Fakat bazı durumlarda çok karmaşık tahmin süreçleri ile karşılaşılabilir. Bu nedenle denetçi yine bağımsız bir uzman görüşüne başvurabilir.

4.4. Muhasebe Tahminlerine İlişkin Açıklamalar

Finansal tablolarda muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi ile uyumlu olup olmadığı konusunda denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Bu anlamda standardın A120-123 maddeleri arasında muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamalara yönelik ifadeler yer almaktadır.

Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine göre, finansal tabloların sunumunda önemli konuların yeterince açıklanması gerekir. Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi, muhasebe tahminleri ile ilgili hangi tür açıklamaların gerekli olduğunu belirleyebilir veya bazı işletmeler finansal tablo dipnotlarında isteğe bağlı açıklamalar da yapabilirler. Dipnotlarda yapılabilecek açıklamalara şunlar dahil olabilir;

- Kullanılan varsayımlar
- Tahmin için kullanılan metot

¹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. UDS 620.

¹⁶ Buna denetimin dışarıdan satın alınması denilebilir (Outsourcing)

- Tahmin metodunun seçilme esası
- Önceki dönemlerdeki tahmin metodunda yapılan değişikliklerin etkileri
- Tahmin belirsizliği ile ilgili öneriler ve tavsiyeler

Finansal tabloların dipnotlarında, finansal tablolarda yer alan kalemlerin açıklamaları yer almaktadır. Çünkü finansal tablolarda bütünlük oluşturulması amacıyla, ilgili kalemlerde yer almayan ancak o kalemlerin doğru anlaşılmasına dayanak oluşturan açıklamaların dipnotlarda sunulması sağlanır. Bu dipnotların sistematik bir şekilde açıklanması gerekir. Sistematik şekilde açıklanan dipnotların en önemlilerinden bir tanesi de “gelecek ile ilgili önemli varsayımlar” dır. Tahminler için kullanılan bu varsayımların açıklanmaması işletme için önemli bir risk unsurunun kapsam dışı bırakılmasını gösterir.

Tahminlerle ilgili şu iki unsurun dipnotlarda açıklanması gerekir (Özerhan ve Yanık, 2010:741);

- Cari dönem faaliyet sonucuna ve sonraki dönemlere etki edebilecek bir muhasebe tahmininin niteliği ve tutarı
- Muhasebe tahmin değişikliğinin gelecek dönemlere etkisinin açıklanmasında sıkıntı yaşıyorsa, bu durumun açıklanması.

Bu şekilde açıklamalar, finansal tablolardan yararlanacak çıkar gruplarının muhasebe tahminlerini anlaması ve uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebe tahminlerinin yapılıp yapılmadığı anlamında, yeterli denetim kanıtı oluşturması açısından önemlidir.

Bazı durumlarda, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi belirsizliklerle ilgili özel açıklamalar gerektirebilir. Örneğin bazı uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde şunlar tanımlanabilir;

- Varlık ve yükümlülüklerin defter değerini belirlemek için gerekli olan varsayımların ve önemli bir düzeltme gerektirebilecek riskleri barındıran tahmin belirsizliğinin kaynaklarının açıklanması. Bu gereklilikler şu ifade ile anılabilir. “Tahmin belirsizliğinin temel kaynakları” veya “Kritik muhasebe tahminleri”.
- Olası sonuç aralıklarının ve bu aralıkların belirlenmesi için kullanılan tahminlerin açıklanması.
- İşletmenin finansal durum ve performansı açısından gerçeğe uygun değer tahmininin önemine dair bilgilerin açıklanması

- Maruz kalınan riskler ve ortaya çıkma şekilleri, işletmenin amaçları, riski yönetmek için kullanılan politika ve prosedürler, risk yönetiminde kullanılan metotlar gibi niteliksel açıklamalar ile bu niteliksel açıklamalar ile önceki dönemdeki açıklamalar arasında bir farklılık varsa bu farklılıkların açıklanması
- Kilit yönetici personele sağlanan bilgiler nedeniyle işletmenin ne ölçüde kredi riskine, piyasa riskine ve likidite riskine maruz kaldığına yönelik niceliksel açıklamalar.

Muhasebe tahminlerinde önemli risklerin artmasına sebep olabilecek belirsizliklerin de açıklanması gerekir. Hatta uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde, önemli riskler içeren tahmin belirsizlikleri ile ilgili açıklamalar olsa bile, denetçi bu açıklamaların yetersiz olduğuna kanaat getirip koşullar ve gerçek durum dikkate alınarak daha fazla açıklamanın gerekli olduğuna karar verebilir. Muhasebe tahminleri ile ilgili önemli sonuç aralıklarının çok genişlemesi durumunda, denetçi muhasebe tahminleri ile ilgili daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulduğu kanaatine de varabilir. Yani muhtemel sonuçların alternatifinin fazla olması karar vericiler açısından sıkıntılar doğuracağından, denetçi açıklamaların yetersiz olduğu görüşüne varabilir.

Yine bazı durumlarda denetçi, yöneticilere muhasebe tahminleri ile ilgili belirsizliklerin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması adına tavsiyelerde bulunabilir. Buna genelde denetçi, açıklamaların yetersiz olduğu durumlarda başvurabilir¹⁷.

4.5. Olası Yönetim Önyargılarının Belirtileri

Denetçi, yönetim tarafından muhasebe tahmini oluşturulurken taraflı tutum içinde olup olmadığına dair kanıtlar elde etmelidir. Standardın A124-125. maddeleri bu anlamda yol göstericidir. Bu minvalde, işletme yönetimi muhasebe tahminleri ile ilgili tahmin ve kanaat yetkisini kendi çıkarları için kullanabilir. Denetçi, denetim sırasında muhasebe tahminlerinin yönetimin kendi çıkarlarına yönelik kullanıp kullanmadığına dair göstergeleri tespit edebilir. Yani bir anlamda denetçi, denetim sırasında, muhtemel yönetim önyargılarının belirtilerini artıran karar ve değerlendirmelerin farkına varabilir. Bu şekildeki göstergeler, denetçinin risk değerlemesine ilişkin kanaatini değiştirebilir. Daha da önemlisi, bu şekilde göstergeler, finansal tabloların bir bütün olarak önemli hata içermediğine dair denetçinin değerlendirmesini etkileyebilir. Özet olarak bu şekilde göstergeler denetimin sonucunu etkileyebilir.

¹⁷ Ayrıntılı bilgi için ISA 705'e bkz. ISA 705 bu anlamda tavsiyeler içermektedir.

Denetim tahminleri için muhtemel yönetim önyargı göstergelerine yönelik örnekler aşağıdakiler gibi olabilir;

- Bir muhasebe tahmin değişikliği, koşullarda veya kullanılan metotlarda bir değişiklik olduğunda meydana gelmekteydi. Eğer bu koşullardaki veya metotlardaki değişikliklerle ilgili yönetimin sübjektif değerlendirmeleri mevcutsa bu, denetçi için yönetimin önyargılı davrandığına dair bir göstergedir. Ayrıca tahmin değişiklikleri ve kullanılan metotlar kendi başlarına da yöneticinin öznel yargılarına dayalı olup olmadığı kanaatini uyandırabilir.
- Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri için gözlemlenebilir piyasa varsayımları ile uyumlu olmayan, işletmenin kendi varsayımlarını kullanması. Yani yapılan muhasebe tahminleri ile piyasa varsayımları tutarsız olabilir.
- Yönetimin amaçları ile örtüşen nokta tahmini geliştirilmesine yönelik varsayımların oluşturulması veya seçimi.
- İyimser veya kötümser bir modele işaret eden nokta tahminin seçilmesi

4.6. Belgeleme

Muhasebe tahmini ile ilgili gerçekleştirilen denetim prosedürleri, toplanan denetim kanıtları ve denetim sürecinin sonucunu denetçinin, her denetimde olduğu gibi, belgelendirmesi gerekmektedir. Bu belgelendirme işlemine “çalışma *kâğıtları*” denir. Denetçi bu çalışma kağıtlarını ilerde meydana gelebilecek anlaşmazlıkların çözümünde kullanmak amacıyla saklamak zorundadır. Ayrıca denetçi, finansal tabloların bir bütün olarak doğruluğuna kanaat getirebilmesi için, muhasebe tahminleri ile ilgili yaptığı çalışmalarını da belgelendirmesi ve bir dosyada toplaması gerekir. Nihai olarak UDS’ye uygun olarak denetimin yapıldığını belirtmek için, denetçi muhasebe tahminine yönelik yaptığı çalışmalarını belgelemek durumundadır.

Belgeleme ile ilgili standart madde A128’de çalışma kağıtlarının oluşturulması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu anlamda, denetim esnasında belirlenen olası yönetici önyargı belirtilerinin belgelenmesi, denetçinin risk değerlendirmesinin uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde ve denetçinin bu risklere yönelik cevaplarının uygunluğunun belirlenmesi açısından önemlidir. En önemlisi de belgeleme ile finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir hata içermediğini değerlendirmede denetçiye yardımcı olmaktadır. Yöneticilerin olası önyargılarına yönelik örnekler daha önce belirtilmişti. Bu örneklerin varlığı durumunda, denetçi tarafından örneklerin

belgelendirilmesi oldukça önemlidir.

5. Sonuç

Muhasebe tahmini mali tablo kalemlerinin, kesin olarak değerinin belli olmaması durumunda yaklaşık olarak belirlenmesidir. Muhasebe tahminleri stok değer düşüklüğü, amortisman, dava karşılıkları, şüpheli alacak karşılığı, garanti karşılıkları ve gelir tahakkukları gibi muhasebe kalemlerinde ortaya çıkabilmektedir.

Denetçi, finansal tablolarda açıklanan tahmin değerlerinin makul olduğuna dair, yeterli ve uygun kanıt toplamak zorundadır. Ayrıca muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların yeterliliği de denetçi açısından dikkat edilmesi gereken diğer bir konudur. Çünkü muhasebe tahminleri yönetimin yargılarını da içerdiğinden sübjektifliğin yoğun olduğu, dolayısıyla yanlı tutumun ve önemli yanlışlık riskinin fazla olabileceği alanlardan biridir.

Genel bir değerlendirme olan bu çalışmada UDS 540 çerçevesinde konunun ayrıntısı sunulmuştur. Bu anlamda denetçi, denetim süreci boyunca bir risk değerlendirme gayreti içinde olmalıdır. Denetçinin muhasebe tahminlerine mesleki şüphe ile yaklaşmasında fayda vardır. Risk değerlemesi yapabilmesi için, denetçinin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde ifade edilen tahmin metotlarını iyi bilmesi ve yöneticinin muhasebe tahminleri ile karşılaştırması gerekir. Denetçi muhasebe tahminlerini kendisinin yapacağı bağımsız bir tahminle karşılaştırabilir. Tahminlerde değişikliğe neden olan durumları risk değerlendirmesi kapsamında yönetimle görüşmelidir. Yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl yaptığını, herhangi bir model kullanılıp kullanılmadığını veya herhangi bir uzmandan yararlanıp yararlanılmadığı denetçinin dikkat etmesi gereken diğer unsurlardır. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri başlı başına bir araştırma konusu olduğundan bu çalışmada ayrıntısına girilmemiştir. Gerçeğe uygun değer denetimine ilişkin ayrıntılı bir çalışmanın yapılmasında fayda vardır.

KAYNAKÇA

Bilgin, N.A. (2006). Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, S.B.E. İşletme A.B.D., İstanbul.

Duncan, J. R. (2002). "Quality of Earnings and Accounting Estimates: A Case of Decisions" Issues in Accounting Education Vol. 17, No. 4, (November): 401-409.

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

Herbold, T. J. (2005). Determinants of Error Attribution In Accounting Estimates, Doctoral Dissertation, University of Illinois at Urbana-Champaign. ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures,

<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a028-2010-iaasb-handbook-isa-540.pdf>

Kaplan, S. ve P.M.J. Reckers. (1995). "Auditors' Reporting Decisions For Accounting Estimates: The Effect of Assessments of The Risk of Fraudulent Financial Reporting" Managerial Auditing Journal, Vol. 10 No. 5: 27-36.

Özerhan, Y. ve S. Yanık. (2012). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı TMS-TFRS, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

Sağlar, J. ve C. Kandemir. (2007). "Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?" Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:11, Sayı:1, (Haziran):20-39.

Smieliauskas, W. (2012). "Principles-Based Reasoning about Accounting Estimates" Accounting Perspectives, Vol. 11, No. 4:259–296. SPK Tebliği, Seri:X, No:22 <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>

TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS8.pdf.

Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts

Yıldırım S. ve Sebahattin K. (2008). "Türkiye Muhasebe Standardı (Tms-37) Kapsamında Karşılıklar ve Garanti Giderleri" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3:107-122.

Yükçü, S. ve S. Gönen. (2012). "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri" Mali Çözüm Dergisi, (Kasım-Aralık):17-36.

YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

I. BİÇİM

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

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

- *Numaralar:* Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir. Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.
- *Yüzdeler ve kesirler:* Teknik olmayan kopyada metin içerisinde yüzde kelimesi kullanılmalıdır.
- *Denklemler:* Denklemler parantez içerisinde numaralandırılarak sağa yaslı olarak yer almalıdır.
- *Kısa çizgi:* Tek kelimeleri birleştirmek veya kullanımı netleştirmek için kısa çizgi kullanılır.
- *Anahtar kelimeler:* Özet, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

II. ÖZET/GİRİŞ

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

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

III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

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

IV. ATIFTA BULUNMA

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

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

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

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

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

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

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

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

KAYNAKÇA

Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı

ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

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

Örnek kaynak gösterimleri:

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

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

Dipnotlar: Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca üst simge şeklinde numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında yer almalıdır.

VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

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

Yrd.Doç.Dr. Ahmet GÖKGÖZ	HİSSE SENEDİ GERİ ALIM VE MUHASEBESİ	1
Doç.Dr. Hakan ERKUŞ Yrd.Doç.Dr. İbrahim AKSU Ebru TURAN	KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN DİĞER MALİYET SİSTEMLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI	15
Özlem TUNCER TOKUR Onur YÜKSEL Dr. A. Engin ERGÜDEN Doç.Dr. A.R.Zafer SAYAR	BİLGİ SİSTEMLERİ DENETİMİ, VERGİ DENETİMLERİNDE UYGULANABİLECEK BİLGİ SİSTEMLERİ DENETİMLERİ VE UYGULAMALARI-BİLGİ SİSTEM DENETİMLERİNİN MESLEK MENSUPLARININ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	37
Yrd.Doç.Dr. Can Tansel KAYA Yrd.Doç.Dr. Ayşe Begüm ÖKTEN	KÜLTÜR OLGUSUNUN MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	63
Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI	MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN MUHASEBE TAHMİNLERİ	81