





**muvu**

muhasebe ve vergi uygulamaları

# MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

## **ASMMMO Adına Sahibi**

Mehmet KOÇ

## **Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör**

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

## **Sorumlu Yazı İşleri Müdürü**

Prof. Dr. Ganite KURT

## **Editör Yardımcıları**

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ

Doç. Dr. Yunus CERAN

Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA

Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

## **Yayın Kurulu Sekreteri**

Arş. Gör. Soner Gökten

## **Yayın Türü**

Yılda üç kez yayınlanan hakemli, süreli yayın.

---

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

# MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

## Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN  
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN  
Doç. Dr. Tamer AKSOY  
Doç. Dr. Ali ALAGÖZ  
Prof. Dr. Ata ATABEY  
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN  
Prof. Dr. Sinan ARSLAN  
Doç. Dr. Banu Esra ASLANERTİK  
Doç. Dr. Erkan AYDIN  
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI  
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA  
Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL  
Doç. Dr. Orhan ÇELİK  
Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK  
Doç. Dr. Yunus CERAN  
Doç. Dr. Volkan DEMİR  
Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN  
Prof. Dr. Zeki DOĞAN  
Prof. Dr. Banu DURUKAN  
Prof. Dr. Ülkü ERGUN  
Doç. Dr. Hakan ERKUŞ  
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL  
Yrd. Doç. Dr. Eymen GÜREL  
Prof. Dr. Cemal İBİŞ  
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ  
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR  
Prof. Dr. Semra KARACAER  
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA  
Prof. Dr. Hasan KAVAL  
Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ  
Prof. Dr. Şükrü KIZILOL  
Prof. Dr. Ganite KURT  
Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ  
Prof. Dr. Ömer LALİK

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP  
Prof. Dr. Can Şimga MUGAN  
Doç. Dr. Ersan ÖZ  
Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR  
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN  
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN  
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN  
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR  
Prof. Dr. Necdet SAĞLAM  
Prof. Dr. Mehmet SAYARI  
Prof. Dr. Güven SAYILGAN  
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU  
Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL  
Doç. Dr. Türker SUSMUŞ  
Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİ  
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY  
Prof. Dr. Hülya TALU  
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN  
Prof. Dr. Nergis TEK  
Yrd. Doç. Dr. Abdullah TEKBAŞ  
Prof. Dr. Nilüfer TETİK  
Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY  
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER  
Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER  
Prof. Dr. Selçuk USLU  
Prof. Dr. Şaban UZAY  
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK  
Yrd. Doç. Dr. Serap YANIK  
Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA  
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ  
Prof. Dr. Mehmet YÜCE  
Prof. Dr. Göksele YÜCEL  
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ



## SUNUŞ

*Etkin risk yönetimi temelinde gelişen modern denetim anlayışında ve finansal raporlamanın kalitesinin ölçülmesinde, iç kontrol sistemi büyük önem taşımaktadır.*

*Güncelleme kapsamında Eylül 2012'de yayınlanan COSO raporuna göre, finansal raporlama amaçları genişletilmiş ve hem finansal hem de finansal olmayan iç ve dış raporlamayı kapsayacak nitelikte olan raporlama kavramı kullanılmıştır. Bu da özellikle işletmelerde bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarımızın finansal raporlama süreçlerinde iç kontrol sistemini de dikkate alarak raporlama yapmaları gereğini ortaya çıkarmıştır. Burada ifade edilen ise, iç kontrolün bir süreç olduğu ve muhasebe bilgi sistemi içerisinde finansal bilginin üretilmesine doğrudan katkı yaptığıdır. Aynı durum bağımsız denetim açısından da geçerlidir. Yani bağımsız denetimi ve (hatta KOBİ TFRS ile gündeme gelmesi beklenen) KOBİ bağımsız denetimini yapacak olan meslek mensupları bağımsız denetim süresince iç kontrol sisteminin etkinliği üzerine odaklanmaktadır.*

*TFRS yakınsama sürecinde etkili olan küreselleşme, düzenleyici otoritelerdeki artış, uluslar arası sermaye hareketlilikleri ve teknolojik gelişmeler gibi iş çevresini değişime uğratan nedenler, işletmeler özellikle de KOBİ'ler açısından iç kontrolün etkinliğinin de yakınsamasında önem taşımaktadır. Bu da daha küçük işletmelerde de raporlamaya destek sağlayacak ve raporlama kalitesini arttıracak etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını gerekli kılmaktadır. Türkiye gibi KOBİ'lerin ağırlıklı olduğu ülkelerde ise, bu durum daha da çok hissedilecektir.*

*Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak meslektaşlarımızın bu eğitim ve gelişim sürecine katkıda bulunmak en önemli görevlerimizin başında gelmektedir. Bu görevlerimizi çeşitli yayınlarla geniş bir kitleye ulaştırma gayretimizi sürdürmeye devam edeceğiz. Saygılarımla*

**Mehmet KOÇ**  
Ankara SMMM Odası Başkanı





# editörden

---

*Sayın Muvu Okuyucuları,*

*2013 yılının ilk sayısında yine sizlerle birlikteyiz. Muhasebe dünyasında hızlı değişimlerin ve dönüşümlerin yaşandığı bu dönemlerde bizde güncel konularla sizlerin karşısındaız. Bu sayımızda temel başlık olarak uluslar arası finansal raporlama standartları, iç kontrol ve finansal raporlama ile ilgili makaleler yer almaktadır. Saygılarımla.*

**Prof Dr. Nalan AKDOĞAN**

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü



# İçindekiler

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL	TTK, TMS/TFRS, VUK DÜZENLEMELERİ VE MALİYET DENETİMİ .....	1
Yrd. Doç. Dr. Sibel KARGİN Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI Doç. Dr. Hüseyin AKTAŞ	ENTEĞRE RAPORLAMA: YENİ BİR RAPORLAMA PERSPEKTİFİ .....	27
Prof. Dr. Haluk SÜMER Dr. Ali Atilla PEREK	BİLANÇOLARDA CARİ ORANIN ÖNEMİ VE HESAPLANMASI .....	47
Ayşe Nilgün ERTUĞRUL	İÇ KONTROL İLE KURUM KÜLTÜRÜ İLİŞKİSİ VE ANADOLU ÜNİVERSİTESİ ARAŞTIRMASI .....	63
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ Dr. Gülşah ATAĞAN	UFRS, VUK VE DİĞER MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİNE GÖRE BİRİM MALİYET YAKLAŞIMI .....	101



# TTK, TMS/TFRS, VUK DÜZENLEMELERİ VE MALİYET DENETİMİ

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL\*

## ÖZET

Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız denetimin Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılması esastır. Bu standartlar, finansal tabloların Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetimine yöneliktir. Bununla birlikte yine Türk Ticaret Kanunu, muhasebe kayıtlarının tutulmasında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyulmasını gerektirmektedir. Birbirlerinden farklı ilke, esas ve hükümler içeren bu düzenlemeler, üretim işletmelerinde yapılacak maliyet denetimi açısından özellikli konular ortaya çıkarmaktadır. Bu çalışmada; maliyetlerin hesaplanması ve raporlanması açısından özellik taşıyan bazı önemli konular ele alınarak, bağımsız denetim kapsamında yapılacak maliyet denetimine dikkat çekilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet denetimi, Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları, Vergi Kanunları

**Jel Kodlar:** M41, M42, H25

**Turkish Commercial Code, Turkish Accounting / Financial Reporting Standards, Tax Procedure Law and Cost Audit**

## Abstract

According to the Turkish Commercial Code (TCC), the audit of the financial statements shall be performed in accordance with Turkish Auditing Standards. Those standards' aim is to determine whether the financial statements are presented in accordance with the Turkish Accounting / Financial Reporting Standards. However, again, the TCC requires the acco-

\* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe – Finansman Anabilim Dalı  
e-posta: kgurdal@politics.ankara.edu.tr

unting records to be in compliance with the Uniform Accounting System and Tax Procedure Law. The differences between these regulations raise specific issues about cost audit in manufacturing firms. In this study, some important issues in calculation and reporting of costs are considered to withdraw attention to cost audit.

**Key Words:** Cost Audit, Turkish Accounting / Financial Reporting Standards, Tax Law

**Jel Codes:** M41, M42, H25

## 1. GİRİŞ

13 Ocak 2011'de Resmi Gazete'de yayınlanan ve genel hükümleri itibariyle 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) muhasebe uygulamaları açısından bir dönüm noktası niteliğindedir. Vergi odaklı muhasebe anlayışından bilgi odaklı muhasebe anlayışına geçiş için önemli bir adım olan TTK, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini uygulamaya dönüştüren muhasebe / finansal raporlama standartlarıyla uyumlu finansal raporlama yapılmasını, raporlanan bu tabloların da denetim standartları doğrultusunda denetlenmesini öngörmektedir.

30 Haziran 2012'de Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile başlayan süreç ise, muhasebe açısından TTK ile gelişen olumlu beklentiye önemli engeller getirmiştir. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için önemli bir adım atılmasını sağlayacak şekilde tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı bir ortamdan, denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na devredildiği; işletmelerin uluslararası anlamda kabul görececek bir muhasebe sistemine kavuşmalarının sağlanacağı bir ortamdan, vergi odaklı raporlamaya devam edilmesine neden olacak düzenlemelerin yapıldığı bir süreç yaşanmıştır.

Yaşanan olumsuz gelişmelere karşın denetimin artan önemi ve orta/uzun vadede bağımsız denetim uygulamalarının yaygınlaşacağı beklentisi, denetim konusunda yapılan çalışmaların önemini arttırmaktadır. Bu çalışmada özellikle üretim işletmeleri açısından önemli bir konu olan maliyet denetimi üzerinde durulmaktadır.

Maliyet denetimi, bir işletmenin maliyetleriyle ilgili olan ve maliyet muhasebesinin konusunu oluşturan faaliyetlerinin; yasal düzenlemelere, muha-

sebe standartlarına, işletme politika ve stratejilerine uygun olarak yürütülmesinin sağlanması için gözden geçirilmesini, kontrol edilmesini ve yapılan kontroller çerçevesinde gerekli önlemlerin alınmasını ifade eder.

Maliyet denetimi işletmenin kendi içinde iç kontrol şeklinde yapılabildiği gibi bağımsız denetimin kapsamında da yürütülebilir. Bu çalışmada maliyet denetimi; iç kontrole göre daha objektif bir denetim olan bağımsız denetim çerçevesinde ele alınmaktadır. Bağımsız denetimin denetim standartlarına ve muhasebe / finansal raporlama standartlarına göre yapılması gerektiği için çalışmada ağırlıklı olarak muhasebe / finansal raporlama standartlarının maliyet muhasebesini ilgilendirebilecek maddeleri ile vergi mevzuatındaki ilgili temel hükümler ele alınmıştır. Bu kapsamda üretim maliyetini oluşturan unsurların belirlenmesine, izlenmesine, kaydedilmesine ve üretim maliyetinin hesaplanmasına yönelik açıklamalar çalışmanın özünü oluşturmaktadır. Ayrıca aynı konularla ilgili olarak vergi mevzuatı hükümlerine değinilerek bir karşılaştırma yapılmaya çalışılmıştır. Böylece maliyet denetimi yapılırken Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolardan Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan tablolara geçiş yapılırken önem kazanan konulara dikkat çekmek hedeflenmiştir.

## 2. DENETİM VE TÜRLERİ

Teknolojik ve ekonomik gelişmeler işletmelerin faaliyetlerini sürdürdükleri çevreyi önemli ölçüde etkiler. Dünya genelinde yaşanan bu gelişmelerin etkisiyle işletmelerin iç ve dış çevresi (paydaşları) işletmenin ürettiği ve raporladığı bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ve dolayısıyla güvenilir olup olmadığı konusunda aydınlanmak isterler. Bu beklentinin karşılanmasında yararlanılan önemli bir araç denetimdir.

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerin önceden saptanmış ölçülere uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Kaval 2003, 19). Diğer bir tanıma göre ise denetim; bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kepekçi 1998, 1).

Yapılma amacına göre denetim üçe ayrılır (Haftacı 2007, 7): Muhasebe denetimi (finansal tabloların denetimi), uygunluk denetimi, faaliyet denetimi

(performans denetimi).

Muhasebe denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar (Kaval 2003, 25). Bu denetim, finansal tablolar ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer kanıtlar üzerinden yürütülen çalışmalarını içerir. Muhasebe denetiminin bağımsız denetçiler tarafından yapılması gerektiğinden hareketle muhasebe denetimi bağımsız denetim olarak da adlandırılır.<sup>1</sup>

Uygunluk denetimi, işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata (örneğin yönetimin kabul ettiği iç kontrol prosedürleri, yönetmelikler, bütçe vb. düzenlemeler; kamu otoriteleri tarafından oluşturulan sosyal güvenlik mevzuatı, vergi mevzuatı vb. düzenlemeler) uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir (Kepekçi 1998, 2). İşletme içinden veya dışından denetçiler uygunluk denetimini bu ölçütlere göre gerçekleştirir.

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla, bu faaliyetlerle ilgili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesi ile ilgilidir (Kepekçi 1998, 3). Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Bu çerçevede faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür. Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur. Faaliyet denetimi; kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür.

### 3. MALİYET DENETİMİ

Maliyet, belli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. Burada belirtilen amaç, işletme fonksiyonları olarak da ifade edilebilir. Bu çerçevede üretim maliyeti, AR-GE maliyeti, pazarlama maliyeti, satış maliyeti, yönetim maliyeti ve finansman maliyeti gibi kavramlardan söz etmek mümkündür. Bu çalışmanın temel ilgi alanı, üretim maliyetiyle ilgilidir. Üretim maliyeti, işletmenin temel faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmetlerin üretiminde kullanılan üretim faktörlerinin parasal tutarı olarak tanımlanır. Bu çerçevede maliyet muhasebesi; işletmede

<sup>1</sup> Bu çalışmanın konusu ve içeriği dikkate alınarak çalışmanın bundan sonraki kısımlarında muhasebe denetimi yerine bağımsız denetim kavramı kullanılmıştır.



üretileen mamul ve hizmetlerin maliyetinin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, bu giderleri türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına olanak tanıyacak raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç edinen işlemler bütünüdür (Akdoğan 2000, 6).

Bağımsız denetim ve uygunluk denetimi kapsamında ele alınabilecek bir konu olan maliyet denetimi, bir işletmenin maliyetleriyle ilgili olan ve maliyet muhasebesinin konusunu oluşturan faaliyetlerinin; yasal düzenlemelere, muhasebe standartlarına, işletme politika ve stratejilerine uygun olarak yürütülmesinin sağlanması için gözden geçirilmesini, kontrol edilmesini ve yapılan kontroller çerçevesinde gerekli önlemlerin alınmasını ifade eder. Maliyet hesaplamalarının bilançodaki stok maliyetlerini, gelir tablosundaki satışların maliyetini ve buna bağlı olarak işletmenin kârlılığını etkilemesi maliyet denetimine ayrı bir önem kazandırır (Kartal ve diğerleri 2003, 5).

Maliyet denetimi işletme içinde iç kontrol sistemi kapsamında yapılabildiği gibi, bağımsız denetimin önemli bir kısmını da oluşturur. İç kontrol sistemi; işletme yönetimi tarafından kararların uygulanabilmesinde yararlanılan temel ilke, yöntem ve önlemlerden oluşan sistemdir (Kaval 2003, 88). İç kontrol sistemi; işletme varlıklarının korunması, muhasebe bilgilerinin hata ve hilelere izin vermeyecek şekilde tam ve doğru olması, finansal tabloların gerçeğe ve yasal düzenlemelere uygun olarak zamanında düzenlenmesi, faaliyetlerin işletme politikalarına uygun olarak yürütülmesi gibi amaçlarla kullanılır (Kepekçi 1998, 56).

Bağımsız denetimin amacı; işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere (genel kabul görmüş muhasebe ilkelere, başka bir deyişle muhasebe / finansal raporlama standartlarına) uygunluğunun ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu ve diğerleri 2008, 4).

İç kontrol sistemi ve bağımsız denetimin her ikisinde de şirketin kârlılığını doğrudan ve önemli ölçüde etkileyen maliyetlerin oluşumuna ilişkin süreçlerde oluşan yanlış uygulama ve hesaplamaların saptanması, düzeltilmesi ve finansal tablolara gerçeğe uygun bilgilerin yansıtılması amaçlanır. Bu çalışmada maliyet denetimi bağımsız denetim açısından ve stok maliyetlerinin belirlenmesinde dikkate alınacak ilkeler kapsamında ele alınmıştır.

Genellikle stok denetimi olarak adlandırılan ve stokların fiziksel olarak denetiminde kullanılan denetim teknikleri ve uygulamaları ile muhasebe kayıtlarıyla ilişkili olarak yapılabilecek denetim işlemleri<sup>2</sup> çalışma kapsamı dışındadır. Nitekim işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi, denetim riskinin ve kullanılacak denetim tekniklerinin belirlenmesi, bu tekniklerin nasıl uygulanacağı bir denetim kitabı kapsamında açıklanacak bilgilerdir. Bu konulardaki ayrıntılı bilgiler için ilgili kaynaklardan yararlanılması gerekir.

Maliyetlerin belirlenmesiyle ilgili olarak bu çalışmada yapılan açıklamalarda, bağımsız denetimin özelliği dikkate alınarak, stokların raporlanmasına yönelik ilkelerin belirlendiği muhasebe / finansal raporlama standartlarından (özellikle Türkiye Muhasebe Standardı -TMS- 2: Stoklar) geniş ölçüde yararlanılmıştır. Uluslararası standartlara paralel şekilde hazırlandıkları için açıklamalarda Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları (TMS/ TFRS) esas alınmıştır.

### 3.1. TMS/TFRS Kapsamında Maliyet Denetimi

Stoklar; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan (ticari mallar ve mamuller), satılmak üzere üretilmekte olan (yarı mamuller) ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak olan ham madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TMS-2, m. 6). Maliyet muhasebesinin ilgi alanı genellikle sanayi sektöründe yer alan üretim işletmeleridir. Temel amaçlarından birisi ise dönem içinde satılan mamuller ile dönem sonunda elde bulunan mamul ve yarı mamullerin üretim maliyetlerini hesaplamaktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde maliyet denetiminde en önemli konulardan birisi, mamul ve yarı mamullerin üretim maliyetlerini oluşturan unsurların (direkt ham madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin) ayrıntılı olarak incelenmesidir. Satın alınan ham madde ve malzeme ile ticari mal stoklarıyla ilgili olarak satın alma maliyetinin hesaplanması da maliyet denetiminde ayrı bir yer tutar.

TMS/TFRS'ye göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilir (TMS-2, m. 9). Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleştirme için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutardır (TMS-2, m. 6). Maliyet ise; tüm satın alma ma-

<sup>2</sup> Örneğin stokların satın alma, üretim ve satış işlemlerine ilişkin iç kontrol prosedürlerinin test edilmesi, üretim kayıplarının saptanması, kayıtlarda görülen stokların fiziki olarak da işletmede olduğunun saptanması, kayıtların doğruluğunun kontrol edilmesi vb. amaçlarla yapılan denetim faaliyetleri.

liyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS-2, m. 10).

### 3.1.1. Yarı Mamul ve Mamul Stoklarının Maliyet Denetimi

İşletmede bulunan yarı mamul ve mamul stoklarının maliyet denetimine ilişkin özellikli durumlar maliyet unsurları ve hesaplama yöntemleri itibarıyla aşağıda ele alınmıştır:

#### 1. 3.1.1.1. Ham Madde ve Malzeme Giderleri

Üretimde kullanılan ham madde ve malzemeler üretilen mamulle ilişkilerine göre iki şekilde değerlendirilir. Üretilen mamulle doğrudan ilişki kurulabilen, mamulün temel maddesini oluşturan, miktar ve tutar açısından önemli bir büyüklük oluşturan ham madde ve malzemeler direkt ham madde ve malzeme olarak tanımlanır. Bu tür ham madde ve malzemeler mamulün üretiminde ana girdilerdir ve tutarlarının hesaplanarak üretilen mamullere dağıtılması kolaydır. Dönemde katlanılan bu giderler Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabında muhasebeleştirilir.

Üretimle ilgili olarak kullanılan ancak üretilen mamullerle ilişkisi doğrudan kurulamayan, mamulün maliyeti içinde miktar ve tutar olarak önemsiz kabul edilen ham madde ve malzemeler endirekt ham madde ve malzeme olarak tanımlanır. Bunların üretilen mamullerle ilişkisini kurmak üzere çeşitli ölçülerden (anahtarlardan) yararlanılır. Bu ölçüler (anahtarlar) kullanılarak endirekt ham madde ve malzeme giderleri mamullere paylaştırılır ve bunlar Genel Üretim Giderleri hesabında izlenir.

Ham madde ve malzemeler genellikle satın alınan stok unsurlarıdır. Bu nedenle ham madde ve malzemeler için satın alma maliyetinin tanımlanması gerekir.<sup>3</sup>

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ile vergi idaresinden iade alınabilecekler dışındaki diğer vergiler ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılırlar (TMS-2, m. 11). Bu çerçevede satın alma maliyeti; alış tutarı + alış giderleri (nakliye, sigorta, komisyon vb. giderler, ithalat söz konusu ise akreditif giderleri, gümrük vergileri, gümrük komisyonları vb. giderler) – alış iskontoları (alış tarihinden daha sonra sağlanan iskontolar) şeklinde formüle edilerek belirlenebilir.

<sup>3</sup> İşletmede üretilen ham madde ve malzemelerin üretim maliyeti, mamuller için yapılan açıklamalarla örtüşüğünden ayrıca incelenmemiştir.

Üretim maliyetine eklenen ham madde ve malzeme giderlerinin gerçekten üretimde kullanılıp kullanılmadığının saptanması maliyetlerin doğru hesaplanması ve denetim açısından önemlidir. Bu doğrultuda mamullerin üretiminde kullanılan ham madde ve malzemelerin miktarının belirlenmesi, stoktan çıkarılıp üretim gider yerlerine gönderildiği halde üretimde kullanılmayan ham madde ve malzemelerin tekrar stoklara alınması gerekir. Üretimde kullanılmayan ham madde ve malzemelerin maliyetinin üretim maliyeti içinde yer almaması sağlanmalıdır.

## 2. 3.1.1.2. İşçilik Giderleri

Üretimle ilgili olarak çalışan işçiler için ödenen ücretler, ücret eklentileri ve sosyal güvenlik yükümlülükleri işçilik giderlerini oluşturur. Üretilen mamulle ilişkisine göre işçilikler de ikiye ayrılır. Mamulün üretilmesinde doğrudan çalışan işçilere ödenen esas ücretler direkt işçilik giderlerini oluşturur ve Direkt İşçilik Giderleri hesabında izlenir. Üretimle ilgili faaliyetlerde bulunan ancak üretimde doğrudan çalışmayan işçiler için ödenen ücretler ile tüm işçiler için hesaplanan ücret eklentileri (gıda, giyecek, yakacak yardımları vb.) ve sosyal güvenlik yükümlülükleri endirekt işçilik giderleri olarak kabul edilir. Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda muhasebeleştirilen bu giderler endirekt nitelik taşıdıklarından dolayı, belirlenen ölçüler (anahatlar) kullanılarak mamullere yüklenir.

İşletmenin üretim faaliyetlerinin yürütülmesinde çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen esas işçilik ücreti, fazla mesai ücreti, primler, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal güvenlik yükümlülükleri, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi her türlü tutarların belirlenmesi ve mamullerle ilişkilerinin kurulması maliyet denetimi açısından önem taşır.

Bir işçinin işverene maliyeti; esas ücret, ücret eklentileri ve sosyal güvenlik yükümlülüklerinin işveren paylarından oluşur. Bu kapsamda yukarıda belirtilen unsurlardan esas işçilik ücreti direkt işçilik giderleri olarak dikkate alınırken, bunlar dışında kalan ve işçilikle ilgili olan tüm giderler endirekt işçiliktir. Bu doğrultuda bağımsız denetimde; işçi ücret ve giderlerinin gerçekleştiği tahakkuk edip etmediği, bunların hangilerinin Direkt İşçilik Giderleri hesabına, hangilerinin Genel Üretim Giderleri hesabına kaydedildiği, hizmet gider yerinde çalışan işçi ücret ve giderlerinin genel üretim giderlerinde izlenip izlenmediği ve bu kayıtların doğru olup olmadığı gibi konular ele alınmalıdır. Özellikle mamulün maliyetine doğrudan yüklenen direkt işçilik giderlerinin belirlenmesi açısından, üretim için çalışılan süre-

nin doğru saptanması önemlidir. Üretimde otomasyonun artmasıyla toplam üretim maliyeti içinde payı da artan endirekt işçilik miktar ve tutarının mamullere doğru dağıtımını da mamul maliyetlerinin doğru hesaplanması açısından bir gerekliliktir. Denetim plan ve çalışmalarında bu konulardaki işletme içi uygulamalar dikkatle incelenmelidir.

### 3. 3.1.1.3. Üretimle İlgili Diğer Giderler

Direkt ham madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretimle ilgili olarak katlanılan tüm giderler mamullerle ilişkileri açısından endirekt nitelik taşırlar ve Genel Üretim Giderleri hesabında izlenirler. Genel üretim giderleri açısından en önemli konulardan birisi, bu giderlerin anlamlı ve doğru yükleme ölçüleriyle (anahtarlarıyla) mamullere dağıtılmasıdır.

Endirekt ham madde ve malzeme ile endirekt işçilik dışında kalan ve üretimle ilgili olan diğer temel unsurlar, sayılanlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdaki gibi örneklendirilebilir:

- Üretim ve üretime destek faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla katlanılan elektrik, su, doğalgaz, haberleşme ve nakliye gibi giderler. Bağımsız denetçi, genellikle işletme dışından sağlanan bu hizmetlerin işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemini nasıl etkilediğini göz önünde bulundurmalı, denetimi buna göre planlamalı ve etkin bir denetim yaklaşımı geliştirmelidir.
- Üretim ve üretime destek faaliyetlerini gerçekleştirirken **işletme tarafından ödenen ve daha sonra geri kazanılamayacak olan vergi, resim ve harçlar** ile üretimle ilgili olarak kullanılan makine, tesis, demirbaş, bina vb. için katlanılan sigorta giderleri. **Üretimle ilişkili oldukları için bu nitelikteki giderler üretim maliyetine katılır. Bağımsız denetçi** bu giderlerin ilgili gider yerlerine doğru bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığını kontrol etmelidir.
- Amortismanlar ve tükenme payları. Amortismanlar ve tükenme payları işletmenin benimseyeceği amortisman hesaplama yöntemi kullanılarak hesaplanır. İlgili varlığın amortismanına tabi tutarı, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bu amaçla kullanılacak amortisman hesaplama yöntemleri normal (eşit tutarlar - doğrusal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir (TMS-16: Maddi Duran Varlıklar, m. 62). Amortisman yönteminin seçiminde ve amortisman tutarının hesaplanmasında en önemli konulardan birisi ilgili varlığa ilişkin faydalı ömrün tahminidir. Faydalı ömür; varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi

beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder (TMS-16, m. 6). Bağımsız denetçi denetimleri sırasında özellikle otomasyonun yüksek olduğu işletmelerde üretim maliyetinin önemli bir kısmını oluşturan amortismanlarla ilgili olarak, elde etme maliyeti ve birikmiş amortisman tutarlarını gösterecek şekilde düzenlenen maddi duran varlıklar tablosunu incelemelidir. Yapılan denetimde amortisman yöntemi ve oranının tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığının soruşturulması ve amortisman hesaplamalarının önceki dönem bilgileri ile karşılaştırılması da gerekir. Amortisman tutarı normal koşullarda bir faaliyet gideri olarak raporlanır. Bununla birlikte, başka bir varlığın üretiminde/inşasında kullanılan bir duran varlığın amortismanı üretilen/inşa edilen varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Bu doğrultuda yarı mamul ve mamul maliyetleri içinde yer alması gereken amortisman tutarlarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığının belirlenmesi denetimin önemli bir parçasını oluşturmalıdır. Maddi duran varlığın değerinde önemli ve sürekli bir değer düşüklüğü olup olmadığının saptanması; maddi duran varlıkların değerlemesinde yeniden değerlendirme yönteminin kullanılması söz konusu ise, bu değerlemenin ilgili varlıkların maliyetine ve birikmiş amortismanına etkisinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı denetim sırasında gözden geçirilmelidir.

- Bakım ve onarım giderleri. Üretim sürecinde kullanılan makineler ile üretim tesisi vb. için katlanılan bakım ve onarım giderleri üretim maliyetinin bir parçasını oluşturur. Bu nitelikteki giderlerin bir kısmı doğrudan genel üretim giderleri olarak raporlanır. İlgili varlıkların faydalı ömürlerini uzatan, fonksiyonları ve özellikleri üzerinde değişiklik yaptıkları için sermaye harcaması olarak da ifade edilen bakım ve onarım giderleri ise varlıkların maliyetine eklenir ve amortismanlar yoluyla üretim maliyetine eklenir. Bakım ve onarım giderlerinin denetiminde bu ayrıştırmanın doğru yapılması finansal raporların gerçeğe uygun olarak sunulması ve mamul maliyetlerinin doğru hesaplanması açısından gereklidir.

Maliyet denetimi açısından genel üretim giderlerini oluşturan unsurların miktar ve tutarlarının doğru olarak belirlenmesi önemlidir. Ancak bunların üretilen mamullerle ilişkilerinin doğru kurulup kurulmadığı çok daha önemlidir. Hesaplanan toplam genel üretim gideri tutarının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının ve bunların muhasebe kayıtlarına doğru geçirilip geçirilmediğinin belirlenmesi geleneksel denetim teknikleri kullanılarak yapılabilir. Bununla birlikte hesaplanan genel üretim giderlerinin üretilen mamullere doğru dağıtılıp dağıtılmadığının belirlenmesi için ek çalışmalar yapılması gerekir. Bu çerçevede üretimle ilgili olarak katlanılan tüm gider-

lerin gider yerleri itibariyle izlenip izlenmediği, izleniyorsa özellikle genel üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtımının doğru yapıp yapılmadığı denetlenecek konuların başında gelmelidir.

Genel üretim giderlerinin indirekt gider olmak dışında taşıdıkları diğer nitelikler de maliyet hesaplamasında ve denetiminde özellikli durumlara neden olur. Bazı genel üretim gideri unsurlarının (enerji giderleri vb.) yıl içinde belli dönemlerde artış veya azalış göstermesi, bazı genel üretim gideri unsurlarının (üretim tesisinin yıllık genel bakım-onarım giderleri, amortisman giderleri vb.) tutarlarının üretim tarihinden daha sonraki bir tarihte tahakkuk etmesi söz konusu olabilmektedir. Mamul maliyetini hesaplamak için dönem sonunu beklemek genellikle mümkün olmadığı için, bu giderlerin üretim maliyetine yüklenmesi ancak tahmini olarak yapılabilir. Denetim sırasında bu giderlerin ve bunların mamullere dağıtımında kullanılan ölçü (anahtar) ve oranların gerçekçi bir şekilde tahmin edilip edilmediği, mamullere dağıtımın anlamlı olup olmadığı ve giderlerin gerçekleşmesi sonrasında tahminlerle karşılaştırıldıklarında ortaya çıkan farkların yarı mamul, mamul ve satılan mamuller maliyeti arasında doğru bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığı incelenmelidir.

Genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkilerinin kurulmasında yükleme ölçüleri (anahtarları) kullanılır. Bununla birlikte bir genel üretim gideri unsurunun belirlenen ölçü (anahtar) ve hesaplanan yükleme oranı yardımıyla bir mamule yüklenmesi de genellikle mümkün değildir. Bunun temel nedeni genel üretim giderlerinin çok önemli bir kısmının birden fazla gider yerinde ortaya çıkmasıdır. Farklı gider yerlerinde oluşan genel üretim giderleri “gider dağıtım” adı verilen süreç aracılığıyla mamullerle ilişkilendirilir. Gider dağıtım tablosu adı da verilen tablo aracılığıyla izlenen bu süreç, maliyet denetimi sırasında incelenmelidir. Dağıtımda kullanılan ölçülerin doğru belirlenmesi, dağıtım oranının doğru hesaplanması ve dağıtımda hata yapılmaması mamul maliyetinin doğru hesaplamasının ön koşullarıdır.

#### **3.1.1.4. Maliyet Hesaplama Yöntemi**

Üretim maliyeti direkt ham madde ve malzeme giderlerinden, direkt işçilik giderlerinden ve genel üretim giderlerinden oluşur. İşletmeler bu unsurları dikkate alarak ve yaptıkları üretimin niteliğine, üretim tekniğine, işletme büyüklüğüne, örgüt yapısına, maliyetlerin hesaplanmasına verdikleri öneme vb. ölçütlere dayanarak belirledikleri maliyet sistemlerini kullanarak üretim maliyetini hesaplarlar.

Direkt ham madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri değişken gider niteliğindedirler. Bu nedenle üretim maliyetine doğrudan ve tam olarak katılırlar. Genel üretim giderlerinin bir kısmı değişken nitelik gösterirken, bir kısmı sabit niteliktedir.

Değişken genel üretim giderleri, direkt ham madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinde olduğu gibi üretim maliyetine tam olarak katılır. Bununla birlikte sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine nasıl yükleneceği, kullanılan maliyet sistemine göre değişir. Bu kapsamda Tam Maliyet Sistemi'nin, Değişken Maliyet Sistemi'nin ve Normal Maliyet Sistemi'nin kullanılması mümkündür. TMS-2 bu sistemlerden Normal Maliyet Sistemi'nin kullanılmasını öngörmektedir. Buna göre sabit genel üretim giderleri, normal kapasite kullanım oranında maliyetlere katılmalıdır (TMS-2, m. 13). Normal kapasite; planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.

Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Düşük kapasite kullanımı gerçekleştiği için üretim maliyetine katılmayan sabit genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek (örneğin Çalışmayan Kısım Giderleri) sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine düşen sabit genel üretim gideri payı azalır. Böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur (TMS-2, m. 13).

### 3.1.1.5. Ortak Maliyetler

Ortak bir üretim sürecinde veya aynı ham madde kullanılarak aynı anda birden fazla mamul birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen bu mamuller, her mamulün aynı zamanda ana mamul olduğu "ortak mamuller" olabileceği gibi, ana mamul ve yan mamul şeklinde de ortaya çıkabilir. Ortak üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetin mamuller arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılması esastır. Bu doğrultuda üretim miktarı yöntemi, katsayı yöntemi, satış fiyatı yöntemi, net satış hasılatı yöntemi, standart verim yöntemi gibi yöntemler kullanılabilir. Yan mamuller ise çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan mamuller net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana mamulün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana mamulün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (TMS-2, m. 14).



### 3.1.1.6. Üretim Kayıpları

İşletmelerin üretimlerini gerçekleştirirken çok çeşitli nedenlerle üretim kayıplarına uğramaları doğaldır. Fire, hurda, bozuk mamul vb. şekillerde ortaya çıkan üretim kayıplarının miktarı ve tutarı, üretim maliyetlerini de doğrudan etkiler.

Üretim sırasında ortaya çıkan kaybın bir kısmı üretim tekniğinin, kullanılan ham madde ve malzemelerin kalitesinin, işçilerin niteliğinin vb. durumların sonucu olarak ortaya çıkar. Bu nitelikteki üretim kayıplarının önlenmesi genellikle olanaksızdır veya önlenmesi için yüksek maliyetlere katlanmak gerekir. Bunları ortadan kaldırmakla elde edilecek fayda, ortadan kaldırmak için katlanılan maliyetten daha küçük kalır. Bu tür üretim kayıpları “normal” kabul edilir ve bunların maliyeti üretim maliyetine eklenir.

Normal üretim kayıplarının üzerinde gerçekleşen kayıplar ise anormal (normal olmayan) olarak değerlendirilir. Bunlar üretimin bir gereği olarak değil; ham madde ve malzemenin kalitesizliği, işçilerin dikkatsiz ve verimsiz çalışması, makinelerdeki arızalar vb. nedenlerle ortaya çıkarlar. Gerekli önlemlerin alınması durumunda bu kayıpların önlenmesi mümkündür. Bu özelliklerinden dolayı anormal üretim kayıpları üretimin bir parçası olarak değerlendirilmez ve bunların maliyeti üretim maliyeti ile ilişkilendirilmez, doğrudan gelir tablosuna zarar olarak yansıtılır.

Üretim kayıplarının denetiminde önceki dönemlere ilişkin verilerin, bütçelerin ve standart maliyetlerin kullanılması mümkündür. Ayrıca genellikle işletmelerin faaliyet alanlarıyla ilgili meslek odaları tarafından belirlenen normal üretim kaybı oranları da bu denetimin yapılmasında kullanılabilen bilgi kaynakları arasında yer alır.

İşletme tarafından hesaplanan kayıp miktar ve tutarlarıyla olması gereken/beklenen kayıp miktar ve tutarları arasındaki farkların önemli olması, denetimin daha sıkı yapılması için önemli bir işarettir. Randıman analizi bu aşamada sıklıkla başvurulan bir uygulama olarak ortaya çıkar.

#### 3.1.1.1.7. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet işletmelerinde fiziki olarak bir çıktı yoktur. Bununla birlikte üretilen hizmetin maliyetinin hesaplanması, raporlama tarihi itibarıyla tamamlanmış ancak teslim edilmemiş veya tamamlanamamış hizmet üretiminin maliyetinin bilançoda raporlanması gerekir. TMS-2'ye göre; verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların ma-

liyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bunlar, gerçekleştikleri dönemde gider olarak finansal tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri de içermez (TMS-2, m. 19).

### 3.1.2. Stok Maliyetlerini Hesaplama (Stok Değerleme) Yöntemleri

Edindikten sonra kullanılma veya satılma yoluyla elden çıkarılan ham madde, mamul ve ticari mal stoklarının maliyetlerinin ve satışların maliyetinin finansal tablolarda raporlanacak tutarlarının belirlenmesinde kullanılan farklı yöntemler vardır. Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (gerçek parti maliyet yöntemi) (TMS-2, m. 23).

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kâr veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (TMS-2, m. 24).

Bu doğrultuda stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS-2, m. 25).

### 3.1.3. Stok Sayım Noksanları veya Fazlaları

Özellikle ticari mal ve mamul hareketlerini izlemek için aralıksız sayım (sürekli envanter) yöntemini kullanan işletmelerde kayıtlarda bulunan stoklar ile fiilen elde bulunan stoklar arasında farklılıklar saptanabilir. Bunlar, nedenleri bulununcaya kadar geçici süreyle stok sayım noksanları veya fazlaları olarak muhasebeleştirilir. Araştırma için yeterli süre beklendikten son-

ra; nedeni saptanamayan noksanlar zarar olarak, nedeni saptanamayan fazlalar ise kâr olarak muhasebeleştirilir.

Noksanların veya fazlaların nedeni saptanmışsa düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir. Bu düzeltmeler ilgili stok kartlarında, üretim maliyetinde (yarı mamul ve/veya mamul) veya satışların maliyetinde gerçekleştirilir. Sayım noksanının üretim dışında gerekçeleri varsa (hırsızlık, çalınma gibi) bunların maliyetlerle ilişkilendirilmesi yerine doğrudan zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

### 3.1.4. Net Gerçekleşebilir Değer ve Stok Değer Düşüklüğü Zararı<sup>4</sup>

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar finansal tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü zararı ayrılır (TMS-2, m. 27).

Stokların elde etme maliyetleri, belirtilen istisnalar dışında, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü zararı ayırmak suretiyle yapılır (TMS-2, m. 29).

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer saptanmasında dikkate alınmaz (TMS-2, m. 30).

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ham madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ham madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ham madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa,

<sup>4</sup> Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde "değer düşüklüğü zararı" kavramı yerine "değer düşüklüğü karşılığı" kavramı kullanılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında TMS/TFRS kapsamında açıklamalar yapıldığından, "değer düşüklüğü zararı" kavramı tercih edilmiştir.

ham madde ve malzemelerin değeri net gerçekleştirilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ham madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (TMS-2, m. 32).<sup>5</sup>

Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleştirilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleştirilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleştirilir değerinde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü zararı iptal edilir. Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleştirilir değerden düşük olacaktır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleştirilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur (TMS-2, m. 33).

### 3.1.5. Üretimle İlgili Olduğu Düşünülen Ancak Üretim Maliyetine Katılmayan Unsurlar

Yukarıda açıklanan maliyet unsurları dışında kalan, bununla birlikte üretimle ilgili olduğu düşünülen diğer unsurlar, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin mamul tasarım ve geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (TMS-2, m. 15).

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin giderleri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şunlardır: Normalin üstünde gerçekleştirilen ham madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri; bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri; stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri; satış giderleri (TMS-2, m. 16).

Borçlanma maliyetlerine ilişkin düzenlemeler içeren TMS-23: Borçlanma Maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine eklendiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre; özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenir (TMS-23, m. 8). Bir işletmenin özellikli varlık niteliği taşımayan stokları (ki genellikle böyledir) vadeli ödeme koşuluyla alınmış olabilirler. Ödenen fiyat ile peşin alım fiyatı arasında bir fark olması durumunda; bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS-2, m. 18).

<sup>5</sup> Bu konuyla ilgili örnekler için bakınız: Kadir Gürdal, TMS-2 Stoklar Standardı Uygulama Rehberi, TESMER Yayın No: 69, Ankara, 2007, s. 53-55.

### 3.1.6. Satışların Maliyeti

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleştirilebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü zararları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleştirilebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü zararı tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS-2, m. 34).

### 3.1.7. Muhasebe Tahminleri

Muhasebe uygulamaları sırasında tahmin kullanımı kaçınılmazdır. Birçok finansal tablo kalemi, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Bu nedenle makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilmez bir unsurdur ve bu durum finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez (TMS-8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, m. 33).

En güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılan ve maliyet denetimi açısından önem taşıyan bazı tahmin örnekleri şunlardır: Stoklardaki değer düşüklüğü zararları, amortisman tabi varlıklar için tahmin edilen faydalı ömürler, amortisman yöntemi ve bunlara bağlı olarak hesaplanan amortisman tutarları, kıdem tazminatı karşılıkları.

Muhasebe tahminleri genellikle yargı kullanılmasını gerektirir. Yargının ve dolayısıyla tahminin kötüye kullanılması her zaman mümkün olduğundan, denetçinin muhasebe tahminleriyle ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtını toplaması gerekir. Nitekim denetçiden beklenen, denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının belirlenmesidir (Selimoğlu ve diğerleri 2008, 20). Tahminlerin gerçekçi olmaması veya kötüye kullanılması, finansal tabloların yanıltıcı bilgiler taşımasına neden olmak açısından en az hata, hile ve usulsüzlükler kadar önemlidir. Bu nedenle denetçinin; denetim kanıtları doğrultusunda yaptığı tahminler ile finansal tablolarda kullanılan tahminler arasındaki farklılıkları gözden geçirmesi, varsa tahminlerdeki hataların hile ve usulsüzlük içerip içermediğini belirlemesi ve buna bağlı olarak işletmenin kârlılığı ve performansı ile ilgili olarak yanıltıcı bilgi sunulmasını engellemesi gerekir.

### 3.1.8. Muhasebe Kayıtları ve Diğer Düzeltmeler

TMS/TFRS muhasebe kayıtlarının yapılmasını gerekli kılan düzenlemeler

değildir. Standartlar açısından muhasebe kayıtlarının yapılması değil, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esastır. Defterlerin TMS/TFRS'ye uygun olarak tutulması yönündeki TTK düzenlemeleri esasen standartların özüne aykırıdır. Bununla birlikte Türkiye'deki muhasebe uygulamaları ve uygulayıcıların alışkanlıkları göz önüne alındığında, standartlara dayalı bir kayıt sürecinin bulunması sorun doğurmamaktadır. Nitekim TTK'da yapılan değişikliklerle bu durum kısmen ortadan kalkmış, defterlerin TMS/TFRS'ye göre tutulmasının önüne geçilmiştir.<sup>6</sup>

Defterler hangi ilke veya esaslara bağlı olarak tutulmuş olursa olsun, bağımsız denetim açısından muhasebe kayıtlarının incelenmesi önemlidir. Özellikle finansal tabloların yanıltıcı bilgi sunmasını sağlamak amacıyla yapılan kayıtların saptanması, finansal tabloların gerçeği yansıtmasını sağlamak açısından önemlidir.

Genellikle dönem sonlarında yapılan kayıtlarla raporlama sürecinin yönlendirilmesi ya da resmi kayıtlara yansıtılmadan doğrudan finansal tablolarda raporlanan tutarlara düzeltmelerin yapılması maliyet denetimi kapsamında saptanması gereken durumlardır. Bu nedenle denetçilerin bu tür durumları ortaya çıkaracak denetim tekniklerini kullanması gerekir. Finansal tablolarda hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların dönem içinde de yapılabileceği göz ardı edilmemelidir.

### 3.2. Vergi Kanunları Kapsamında Maliyet Denetimi

Bağımsız denetim, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesine yöneliktir. Bu nedenle çalışmanın bu kısmına kadar maliyet denetimi konusu TMS/TFRS'ye göre ele alınmıştır. Bununla birlikte 2012 yılında yapılan düzenlemelerle (TTK'da yapılan değişiklikler; Bakanlar Kurulu Kararları; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu –KGK- düzenlemeleri) TMS/TFRS'nin muhasebe kayıtlarıyla ilişkisi kısmen kesilmiş, bu kayıtların mevcut Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine uygun olarak tutulması öngörülmüştür.<sup>7</sup> Bu uygulama, bağımsız denetime tabi şirketlerde finansal tabloların muhasebe stan-

6 Yapılan düzenlemelerle TMS/TFRS'nin muhasebe kayıtlarıyla ilişkisi kesilmiş görünmekle birlikte, TTK'nın Ticari Defterler'le ilgili kısımlarında yer alan maddelerde defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları'yla uyumlu olarak tutulacağına ilişkin çok sayıda hüküm bulunmaktadır. TTK'da aceleyle yapılan değişiklikler TTK'nın özüne uymayan ve diğer maddelerle uyumsuz hükümler ortaya çıkarmıştır.

7 TTK, m. 64/5: "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez."

dartlarına uygun hale getirilmesi sonrasında denetim yapılması sonucunu doğurur. Başka bir deyişle, işletmeler muhasebe kayıtlarını TDMS ve VUK hükümlerine göre tutarken, bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal tablolarını TMS/TFRS'ye uyumlu olarak düzenlemeleri gerekir. Yukarıda TMS/TFRS'ye göre açıklanan konular kapsamında maliyet denetimi açısından vergi mevzuatında ele alınabilecek başlıca konular aşağıda incelenmiştir. Yapılan açıklamalar sırasında, vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki farklılıklar da vurgulanmıştır.

### 3.2.1. Ertelenmiş Vergi ve Kanunen Kabul Edilmeyen Gider

Muhasebe uygulamaları ile vergi kanunları arasında amaç farklılığı bulunmaktadır. Muhasebe uygulamaları, işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen tarafların beklentilerini karşılayacak şekilde, işletmenin gerçek durumunu ortaya koymayı amaçlar. Vergi kanunları ise devletin vergi politikaları doğrultusunda hazırlanır. Bu amaç farklılığı nedeniyle muhasebe uygulamalarına uygun olarak yapılan raporlamayla ortaya çıkan durum, vergi kanunlarının beklentilerini karşılamaz. Bu uyumsuzluğun giderilmesi genel olarak vergi beyannameleri üzerinde gerçekleştirilir. Muhasebe ilke ve uygulamaları sonrasında ortaya çıkan muhasebe kârı temel alınarak vergi mevzuatının etkileri beyannameye yansıtılır ve vergilenebilir kâra ulaşılır.

Muhasebe uygulamasıyla vergi mevzuatı arasındaki uyumsuzluğun belirlendiği iki önemli kavram vardır: Ertelenmiş vergi ve kanunen kabul edilmeyen gider.

TMS/TFRS, muhasebe ilke ve kurallarına göre finansal tabloların hazırlanmasını sağlar. Raporlamada tahakkuk esasından hareket edilmesi, tahminlerin kullanılması, değerlendirme hükümlerinin farklı olması vb. nedenlerle muhasebe kârıyla vergilenebilir kâr arasında farklılıklar oluşur. Bu farklılıklar işletmeler açısından TMS/TFRS kapsamında ertelenmiş vergi alacağı (gideri) ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü (geliri) doğurur.<sup>8</sup> Kanunen kabul edilmeyen gider kavramı ise vergi kanunlarıyla ilişkilidir. Muhasebe uygulamaları açısından gider olarak raporlanması gereken bazı tutarlar, vergi kanunları açısından vergiye esas kârın belirlenmesinde gider olarak kabul edilmemektedir. Muhasebe ilke ve kuralları ve dolayısıyla TMS/TFRS bu tutarların gider olarak muhasebeleştirilmesini, vergi ile ilgili düzenlemelerin ise beyanname üzerinde yapılmasını gerektirir.

Bununla birlikte, yukarıda da belirtilen düzenlemeler sonrasında muhasebe kayıtlarının TDMS ve VUK'a göre yapılırken denetimin TMS/TFRS'ye

<sup>8</sup> Ertelenmiş vergi bu çalışmanın temel konusunu oluşturmadığından ayrıntılı açıklamalar yapılmamıştır.

göre yapılması sözkonusu olduğunda ertelenmiş vergi ve kanunen kabul edilmeyen gider doğuran işlem sayısında artışların olması kaçınılmazdır.<sup>9</sup> TDMS ve VUK hükümlerine göre yapılan kayıtlara uygun olarak hazırlanan finansal tablolar vergi açısından kanunen kabul edilmeyen gider doğurmayacaktır. Bununla birlikte muhasebe denetimine (bağımsız denetime) tabi olan şirketler finansal tablolarını TMS/TFRS'ye uygun hale getirirken ertelenmiş vergi ve kanunen kabul edilmeyen giderler ortaya çıkacaktır. Aşağıdaki konu başlıklarında kısmen ele alınan bu farklılıkların vergi etkisi maliyet denetimi sırasında da özel olarak ele alınmalıdır. Nitekim bu farklılıklar hem bağımsız denetimin amacını oluşturan finansal tabloların TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlanması açısından hem de vergilendirilebilir kârın hesaplanması açısından önemlidir.

### 3.2.2. Maliyet Kavramı ve Üretim Maliyetinin Oluşumu

VUK'un 274. maddesinde alım satım konusu malların (ticari malların - emtianın) maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtilmektedir.<sup>10</sup> Yine VUK'un Değerleme'ye ilişkin açıklamaları kapsamında Kanun'un 262. maddesinde maliyet bedeli tanımlanmıştır. Buna göre *"maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder"*. Bu tanım, genel anlamda muhasebe standartları çerçevesinde belirlenen maliyet bedeliyle uyumludur.

VUK'un 275. maddesinde ise, üretilerek satılan malların (mamullerin – imal edilen emtianın) maliyetinin nasıl hesaplanacağı belirtilmiştir. Buna göre mamul ve yarı mamullerin maliyet bedeli şu unsurları içerir:

*"- Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,*

*- Mamule isabet eden işçilik,*

*- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,*

*- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),*

9 Nitekim TTK'nın değerlendirme ve finansal tablolara ilgili kısımlarında TMS/TFRS'ye sık sık atıflar yapılmaktadır. Örneğin TTK'nın 75. maddesinde yer alan *"gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır."* hükmü, 79. maddesinde yer alan *"duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır."* hükmü, 80. maddesinde yer alan *"değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir."* hükmü vergi mevzuatı ile farklılıkların doğmasına neden olacaktır.

10 Ham madde ve malzemeler genellikle satın alındığından, VUK'ta alım satım konusu mallar için yapılan açıklamalar, satın alınan ham madde ve malzemeler için de geçerlidir.



- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

*Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."*

İlgili maddede belirtilen unsurların önemli bir kısmı TMS/TFRS çerçevesinde kullanılan üretim maliyeti kavramıyla uyumludur. Bununla birlikte genel yönetim giderlerinden üretim maliyetine pay verilmesi standartlar açısından mümkün değildir. Bu tür giderler faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Yan mamul, defolu mamul, artık, deşe vb. birimlerin maliyeti çeşitli yöntemlere göre saptanabilir. İşletme, gerçeğe uygun durumu en iyi yansıtmak için hesaplama yöntemini kullanarak bu birimlerin maliyetini hesaplar. Bu birimlere maliyet yüklenmiyor ve satıldıkça gelir kaydediliyorsa; dönem sonunda kalanlar VUK'un 267. maddesine göre ortalama satış fiyatı esasına göre emsal bedelleriyle değerlendirilerek diğer stoklar arasına alınır, ilgili tutar aynı zamanda satılan mamullerin maliyetinden düşülür (Kaval 2003, 201).

238 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde ham madde ve malzeme alışlarına ilişkin olarak katılan borçlanma maliyetinin (faiz ve kur farkı) alış maliyetine eklenmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. VUK'un 262. maddesinde yer alan "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder*" hükmünden hareketle; emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete eklenmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları dönemlerde gider yazılması veya maliyete eklenmesi mümkündür.

İşletmelerin finansman sağlamak amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre işletmeler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya düşen kısmı maliyete ekleyebilmektedirler.

Borçlanma maliyetinin üretim maliyetine eklenmesi, yukarıda ilgili kısımda da açıklandığı üzere, TMS/TFRS'ye uygun değildir (özellikli varlık niteliğindeki stoklar hariç). Bu unsurlar ortaya çıktıkları dönemin gelir tablosunda faiz gideri olarak raporlanır.

### 3.2.3. Stok Maliyetlerini Hesaplama (Stok Değerleme) Yöntemleri

Stokların değerlendirilmesinde kullanılacak maliyet bedelinin hangi yöntemle göre belirleneceği VUK'ta açıkça düzenlenmemiştir. Bu nedenle TMS-2'de de belirtilen gerçek parti maliyeti (has maliyet), tartılı veya ağırlıklı ortalama maliyet ve ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemlerinden birisiyle maliyetlerin belirlenmesi VUK açısından da uygundur. Bu yöntemlerden hangisinin uygulanacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, vergi idaresi temel maliyet belirleme yönteminin belirli iş partilerine göre değerlendirme yöntemi olduğunu kabul etmekte; bunu uygulamanın mümkün olmadığı durumlarda ise ağırlıklı ortalama maliyet ve FIFO yönteminin kullanılmasına izin vermektedir (Ateşoğlu 2013). Yöntemlerin hem TMS/TFRS'ler tarafından hem de VUK tarafından kabul görmesi, maliyet denetimi açısından ortaya çıkabilecek sorunları önlemektedir.

### 3.2.4. Stok Sayım Noksanları veya Fazlaları

İşletmelerin özellikle raporlama tarihlerinde yapmış oldukları envanter işlemleri sırasında stok sayımlarının da yapılması gerekir. Maliyet denetimi açısından özellikle önem taşıyan bu sayımlar sonucunda kayıtlarda görünen stok mevcudu ve değeriyle fiili durum birbirinden farklı olabilmektedir. Konuyu vergi gelirleri açısından değerlendiren vergi mevzuatı, bu farklılıkların TMS/TFRS'ye göre raporlanmasından farklı bir yaklaşım taşımaktadır. Her iki düzenlemede doğal olarak ilgili stok kaleminin fiili durumu yansıtacak şekilde raporlanmasını öngörür. Ancak kayıtlardaki durum ile fiili durum arasındaki farkın nasıl raporlanacağı konusunda farklılık bulunmaktadır.

Sayım farklarının nedenlerinin araştırılıp bulunması esastır. Farkların nedenlerin hemen saptanması durumunda düzeltme kayıtları yapılır. Nedenlerin hemen bulunamaması ve araştırılmaya karar verilmesi durumunda ise farkların geçici hesaplarda izlenmesi gerekir. Muhasebe açısından değerlendirildiğinde, farkların nedeni bulununcaya kadar veya araştırmaktan vazgeçilinceye kadar geçici hesaplar açık kalmalıdır. Bununla birlikte vergi mevzuatı dönem sonları itibarıyla geçici hesapların kapatılmasını öngörür. Buna göre; sayım fazlası varsa ve nedeni saptanamıyorsa, ilgili tutar dönem sonu itibarıyla gelir kaydedilir.

Vergi mevzuatı açısından önemli olan farklar noksanlardır. Nitekim bunların gider veya zarar olarak muhasebeleştirilmesi vergi kaybına neden olur. Stok sayım noksanlarının nedenleri normal fireler, hırsızlık olayları, doğal afetler, işletmeden çekişler, faturasız satış vb. olabilir. Bu nedenlerden sadece normal firenin üretim maliyetinin bir parçası olduğu kabul edilir.

Diğer nedenler ise, geçerli gerekçeler ve takdir komisyonu raporları bulunmadıkça, gider ve zarar olarak kabul edilmez ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir (Yıldız 2010, 33-35).

### 3.2.5. Net Gerçekleşebilir Değer ve Stok Değer Düşüklüğü Zararı

VUK'un ticari malların değerlemesine ilişkin 274. maddesine göre; malların ve mamullerin maliyet bedellerine göre değerlendirilme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösteriyorsa, maliyet bedeli yerine emsal bedeli kullanılabilir. VUK'un 267. maddesinde açıklanan emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Doğal afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi durumlar sonucunda normal mallardan ayrılması gereken mallar da emsal bedel ile değerlendirilir. Tutarların hesaplanmasındaki farklı yaklaşımlara karşın, TMS/TFRS'deki net gerçekleşebilir değere de benzetilebilecek bu uygulamada emsal değer ile maliyet değeri arasındaki fark kadar stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Stoklarla ilgili değer düşüklüklerinin saptanması maliyet denetimi açısından önemlidir. Vergi mevzuatının genel olarak ihtiyatlılık kavramının uygulanması konusunda gösterdiği duyarlılık, muhasebe uygulamaları ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların başlıca kaynaklarından. İhtiyatlılık kavramının kötüye kullanılması yoluyla dönem kârının azaltılabilmesi ve buna bağlı olarak daha az vergi ödenmesi her zaman mümkündür. Bununla birlikte gerek muhasebenin temel ilkeleri gerekse TMS/TFRS bu kavramın kötüye kullanılmasına izin vermez. Nitekim TMS/TFRS pek çok konuda finansal tablo düzenleyicilerine tahmin yapma ve yargı kullanma konusunda zorlayıcı hükümler içermektedir. Maliyet denetimi açısından gerek stoklardaki gerekse maddi ve maddi olmayan duran varlıklardaki değer düşüklüklerinin zamanında ve doğru saptanması ve bunların finansal tablolara etkilerinin doğru yansıtılması temel inceleme alanlarından olmalıdır.

## 4. SONUÇ

İşletme faaliyetleri sonucunda kâr elde edilip edilmediği, faaliyet sonucunun ne tür faaliyetlerden kaynaklandığı, işletme varlıklarının verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığı, işletmenin finansal durumu vb. hakkında işletmenin iç ve dış çevresine bilgi sunmayı hedefleyen finansal muhasebe, bu amaçla muhasebe / finansal raporlama standartlarından yararlanır. Yapılan maliyet hesaplamalarının finansal tablolar aracılığıyla işletme dışına sunulması, aynı zamanda bu bilgilerin paydaşlarla paylaşılması anlamına

gelir. Bu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, başka bir deyişle muhasebe / finansal raporlama standartlarına uygun olarak sunulup sunulmadığının saptanması ise bağımsız denetimin temel amacıdır.

Bağımsız denetim süreci kapsamında üretim işletmelerinde yürütülen maliyet denetimi; maliyetlerin doğru hesaplanması, verimliliğin artırılması, hata ve hilenin önlenmesi, performans değerlemesi ve iç kontrol sisteminin doğru çalışması konularında önemli katkılar sağlar. İşletmede iç kontrol sisteminin bulunması ve bunun etkin çalışıyor olması da maliyet denetiminin başarılı olma olasılığını artırır. Nitekim etkin çalışan bir iç kontrol sistemi maliyet denetiminin her aşamasında gereklidir.

Başarılı bir maliyet denetimi uygulaması, denetimi iyi bilmek kadar iyi bir maliyet muhasebesi bilgisi gerektirir. Muhasebe meslek mensupları arasında genellikle gözardı edilen maliyet muhasebesi, özellikle üretim işletmelerinde yapılacak maliyet denetimi için çok önemlidir. Üretim maliyetinin hesaplanması açısından muhasebenin gereklerinin ve bunların uygulamaya dönüştürüldüğü TMS/TFRS'nin iyi bilinmesi TTK kapsamında yapılacak bağımsız denetim sürecinde önemli katkı sağlayacaktır.

TTK'ya göre bağımsız denetimin Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılması esastır (TTK, m. 396). Bu standartlar, finansal tabloların TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetimine yöneliktir (TTK, m. 402-403). 2012 yılında TTK'da yapılan değişiklikle bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir (TTK, m. 396). Bakanlar Kurulu'nun bu doğrultuda 19 Aralık 2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı, 23 Ocak 2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Buna göre; aktif toplamı 150 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 500 ve üstü olmak üzere belirlenen üç ölçütten en az ikisini taşıyan şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun denetimine tabi şirketler, bireysel emeklilik şirketleri, İstanbul Altın Borsası'nda üye şirketler, lisanslı depoculuk şirketleri ile ulusal karasal, uydu ve kablolu tv sahibi medya hizmeti sağlayıcı şirketler bağımsız denetime tabidir. Sermayesinin en az yüzde 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler de kendileri için belirlenen üç ölçütten iki tanesini taşıyorlarsa bağımsız denetime tabi tutulacaklardır.

TTK gereği 1 Ocak 2013 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolara bağımsız denetim uygulanacakken; bu zorunluluk, 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki KİT'ler ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az yüzde 50'si belediyeler ait olan şirketler yanı sıra enerji sektöründe faaliyet gösteren KİT'ler için 1 Ocak 2015'ten itibaren geçerli olacaktır.

KGK ise değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir (TTK, m. 88). KGK tarafından yapılan düzenlemeyle 1 Ocak 2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında; 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanun'un 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanun'un 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamasına, belirtilen kapsama dâhil olmayanlar için KGK tarafından bir belirleme yapılınca kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar verilmiştir.

Bu karara göre; bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre hazırlamaları söz konusudur. Bu şirketler muhasebe kayıtlarını ise TDMS ve VUK hükümlerine göre yapacaklardır. Bu kayıtlara göre hazırlanan finansal tablolar raporlama tarihlerinde TMS/TFRS'ye uygun olarak yeniden düzenlenecek ve hazırlanan yeni tablolar bağımsız denetime tabi tutulacaktır.

Bu çalışmada TMS/TFRS'ye göre yapılacak maliyet denetimi açısından önemli görülen temel konulara yer verilmiş, ayrıca aynı konularla ilgili olarak vergi mevzuatı hükümlerine değinilerek bir karşılaştırma yapılmaya çalışılmıştır. Böylece maliyet denetimi yapılırken TDMS ve VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolardan TMS/TFRS'ye göre hazırlanan tablolara geçiş yapılırken önem kazanan konulara dikkat çekmek hedeflenmiştir.

Kullanılma amaçları ve hedefleri dikkate alındığında TMS/TFRS'yle vergi mevzuatı hükümlerinin uyuşmasını beklemek anlamlı değildir. Her iki düzenleme de kendi fonksiyonlarına uygun olarak bilgi toplamalı ve bu bilgiyi kullanmalıdır. Muhasebenin asli görevi işletmenin gerçek durumunun raporlanmasıdır. Bağımsız denetimin buna göre yapılması esastır. Muhasebe kayıtlarını TDMS ve VUK hükümlerine göre yapan bir şirketin yapılan düzenlemelerle bağımsız denetime tabi tutulması ve böylece muhasebenin

gereklerine uygun bir raporlama yapması olumlu ve önemli bir gelişmedir. Ancak her iki uygulama arasındaki farklılıkların denetim sürecini ve faaliyetlerini zorlaştıracığı açıktır.

Bununla birlikte, TTK'daki hükümler gereği tüm sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması öngörülmüşken yapılan düzenlemelerle denetime tabi şirketlerin belirlenmesi yetkisinin Bakanlar Kurulu'na bırakılması, KGK'nın ise TMS/TFRS'nin uygulanması kapsamını önemli ölçüde bağımsız denetime tabi şirketlerle ilişkilendirmesi muhasebenin gereken önemi kazanması açısından TTK'ca atılan adımları yavaşlatmıştır. Gerekli iyileştirmeler yapılmadığı sürece muhasebe vergi etkisinde kalmaya devam edecektir.

## 5. KAYNAKÇA

Akdoğan, N. 2000. **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Ateşoğlu, K. V. 2013. **Değerleme**, [www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/DEĞERLEME.pdf](http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/DEĞERLEME.pdf), 18.02.2013, 8.42

Haftacı, V. 2007. **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, Avcı Ofset, İstanbul.

Gürdal, K. 2007. **TMS-2 Stoklar Standardı Uygulama Rehberi**, TESMER Yayın No: 69, Ankara.

Kartal, A., A. Sevim ve H. E. Gündüz. 2003. **Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1524, Eskişehir.

Kepekçi, C. 1998. **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Kaval, H. 2003. **Muhasebe Denetimi**, Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Ankara.

Selimoğlu, S. K., Ş. Uzay vd. 2008. **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Yıldız, A. M. 2010. **Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu**, Ankara SMMMO Yayın No: 76, Ankara.

# ENTEĞRE RAPORLAMA: YENİ BİR RAPORLAMA PERSPEKTİFİ\*

Yrd. Doç. Dr. Sibel KARĞIN\*\*  
Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI\*\*\*  
Doç. Dr. Hüseyin AKTAŞ\*\*\*\*

## ÖZET

Entegre raporlama, işletmenin finansal performansı, stratejileri ve yönetsel faaliyetleri ile çevresel, sosyal ve ekonomik yapı arasındaki ilişkiyi yansıtmaktadır. Diğer bir ifade ile entegre rapor, işletmenin faaliyetlerine dair finansal raporları ve sürdürülebilirlik raporlarının entegre sunulduğu rapordur. Entegre raporlamanın sunduğu bilgiler işletmelerin sürdürülebilir kararlar almasına yardım eder. Aynı zamanda entegre raporlama, finansal tablo kullanıcılarının karar verme süreçlerinde önemli bir bilgi kaynağıdır. Bu nedenle Uluslararası Entegre Raporlama Komisyonu öz, belirgin ve kapsamlı entegre raporlama çerçevesinin geliştirilmesini amaçlamaktadır. Bu çalışmada, entegre raporlamanın içeriği ve dünyadaki uygulamaları değerlendirilmektedir. Ayrıca Türkiye’de entegre raporlama uygulaması önerilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Entegre Raporlama, Kurumsal Sürdürülebilirlik, Finansal Raporlama, Sürdürülebilirlik Raporlaması, Sürdürülebilirlik.

**Jel Kodlar:** M40, M41.

## INTEGRATED REPORTING: A NEW REPORTING PERSPECTIVE

### ABSTRACT

Integrated reporting reflects the linkages between organization’s financial performance, strategy, and governance activities and environmental, social, and economic structure. In other words, an integrated report provides

\* Bu çalışma “1st International Conference on Sustainable Business and Transitions for Sustainable Development”da sunulmuştur.

\*\* Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, sibel.kargin@bayar.edu.tr

\*\*\* Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hakan.araci@cbu.edu.tr

\*\*\*\* Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, huseyin.aktas@cbu.edu.tr

financial reports reflecting business activities and sustainability reports together in an integrated way. Information provided by integrated reporting helps firms to take sustainable decisions. Integrated reporting is an important information source for financial report users in their decision making process as well. Therefore International Integrated Reporting Committee aims to structure a concise, clear, and comprehensive integrated reporting framework. In this study, the content of integrated reporting and its applications in the world have been examined. In addition, the implementation of integrated reporting in Turkey has been recommended.

**Keywords:** Integrated Reporting, Corporate Sustainability, Financial Reporting, Sustainability Reporting, Sustainability.

**JEL Codes:** M40, M41.

## 1. GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetlerine ait bilgiler toplumun birçok kesimini yakından ilgilendirmektedir. Özellikle işletmelerin fon ihtiyaçlarını karşılamada önemli işlevleri olan menkul kıymet yatırımcıları, borç veren mali kuruluşlar, sunulan mal ve hizmetlerini talep eden müşteriler, tedarikçiler gibi ilgili kesimler, işletme ile ilgili bilgileri kararlarında kullanırlar. Kısaca finansal tablo kullanıcıları olarak değerlendirilen bu kesimlerin mali konularla ilgili her detayı bilmeleri, fonların etkin kullanımı ve kaynak kullanım ve dağılımının verimli olmasına katkıda bulunması için oldukça önemlidir. Özellikle bir yatırımcı ya da borç veren, işletmenin mali durumuna ilişkin parametrelere odaklanmakta ve karar sürecinde bunları dikkate almaktadır. Ancak, bir işletmenin sadece finansal verileri ile değerlendirilmesi yeterli görülmemekte, finansal olmayan bilgilerinin edinilmesinin önemi kabul edilmektedir. Bu yaklaşım entegre raporlamanın gerekçesini doğurmuştur.

“Tek Rapor (One Report)” olarak da adlandırılan entegre rapor, işletmenin faaliyetlerine dair finansal raporların ve sürdürülebilirlik raporlarının tek bir rapor olarak sunulduğu rapordur. Entegre raporlamanın sürdürülebilirlik (finansal olmayan) ve finansal yönü bulunmaktadır.

İşletmelerin sundukları mal ve hizmetlerin nasıl bir süreçten geçtiği ve bu sürecin sürdürülebilirlik boyutu, önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Sürdürülebilir bir işletme ve üretim yaşamı birçok açıdan önemlidir. “Şirketlerin sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi için finansal verilerin tek başına değerlendirilmesi hatalı bir tablo çizebileceği gibi, karbon salımları, su,



enerji ve hammadde kullanımı, tedarik zincirinin yönetimi gibi diğer unsurların dışarıda bırakıldığı bir raporlama da aynı sorunu yaratacaktır. Öncelikle yatırımcıların ve diğer paydaşların bir şirketin risk analizini yapabilmesi ve kurumsal performansını tam olarak anlaması için, finansal veriler ve finansal olmayan bilgiler arasında ilişki kurması gerekir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik konuları ile bunların mali etkileri arasındaki ilişkiyi belirterek, sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal raporlamanın entegre bir şekilde hazırlanması, günümüzde giderek artan bir şekilde yeni raporlama formatı olarak kullanılmaktadır.”

Son zamanlarda entegre raporlamaya ilişkin gelişmeler sürdürülebilirlik ile ilgili konuların finansal bilgilere paralel bir şekilde raporlanmasını, muhasebe ölçümlerine yansıtılarak finansal raporlarda sunulmasını veya her ikisinin birlikte uygulanmasını gerekli kılmaktadır (Gary ve diğerleri 2011, 101).

Ağustos 2010’da Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu (IIRC) önemli bir karar alarak, sürdürülebilirlik muhasebesi için raporlama çerçevesi oluşturmaya karar vermiştir (Eccles ve Armbrester 2011, 13).

2008 yılında ve daha sonraki yıllarda, ilk entegre raporlama yapan işletmeler olarak Amerikan işletmeleri United Technologies Corporation, Electric Power, Southwest Airlines, Fransız sigorta işletmesi AXA, Alman kimya işletmesi BASF, İsveç ilaç işletmesi Novartis ve Hollandalı Van Ganswinkel Group sayılmaktadır. 2010’da Küresel Raporlama Girişimi’ne (Global Reporting Initiative-GRI) göre 160 işletme entegre rapor hazırlamıştır (Eccles ve Armbrester 2011, 13-14).

Finansal raporlama genel olarak zorunlu bir uygulama iken, finansal olmayan bilgilerin raporlanması uygulamaları isteğe bağlı olarak gerçekleştirilebilmektedir.

Türkiye’de finansal raporlamanın geçmişi eskidir ve uygulamalar uluslararası gelişime paralel olarak yapılmaktadır. Türkiye Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulamalarında birçok ülke gibi gelişmeleri anlık olarak izlemekte ve uygulamaktadır. Ancak, sürdürülebilirlik raporlaması yaygın ve düzenli olarak yapılmamaktadır. Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Endeksi’ne kayıtlı sürdürülebilirlik raporları hazırlayan işletmelerin varlığı bu konuya ilginin arttığını göstermektedir. Belirtmek gerekir ki, sürdürülebilirlik raporlaması konusu henüz gelişmekte iken, entegre raporlama ile ilgili çalışmalar beklenen düzeyin altında kalabilir.

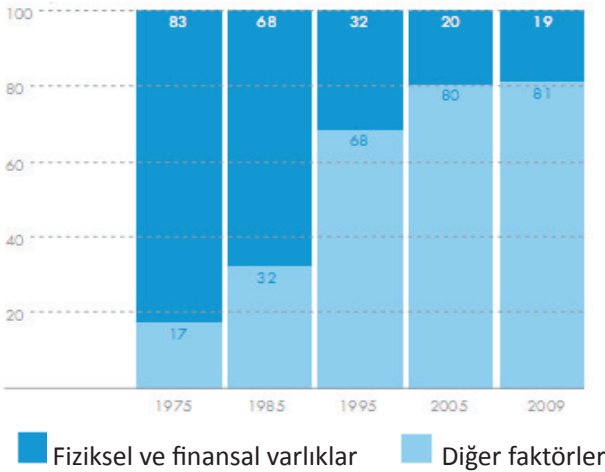
Bu çalışma yapılırken, Türkiye’de entegre raporlama ile ilgili ön plana çıkan akademik çalışmalara rastlanmamıştır. Entegre raporlama konusunda ya-

pılan ilk akademik çalışmalardan olan bu çalışmada, entegre raporlamanın anatomisi anlatılarak, dünyadaki uygulamalar, entegre rapor çerçeveleri sunulmakta ve son olarak Türkiye'deki durum izah edilmektedir.

## 2. ENTEGRE RAPORLAMANNIN GELİŞİMİ

Halka açık işletmelerin finansal raporlama zorunluluğu, 1933 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde yasal düzenlemelerle (Securities Act 1933) birlikte başlamıştır. Potansiyel yatırımcıların işletme hakkında yeterli bilgi sahibi olarak (bilgilendirilmiş) kararlar vermeleri için bu gerekli görülmüştür. Aynı işletmeler 1990'ların başından itibaren gönüllü olarak sürdürülebilirlik raporlaması yapmaktadır. Gelişen ekonomik ilişkiler, çevresel ve sosyal faktörler daha fazla bilginin karar vericiler için gerekli olduğu sonucunu doğurmuş, bu da entegre raporlamaya giden süreci başlatmıştır.

Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan ekonomik değişimler ve tedarik zincirlerindeki bağımlılık durumu, gelişen teknoloji, hızla büyüyen nüfus ve artan küresel tüketim nedeniyle dünya değişmektedir. Hızlı değişen ekonomik, sosyal ve çevresel dinamikler işletmeler ile ilgili daha fazla bilgi edinilmesini gerekli kılmaktadır. Zira değişim işletmelerin yapılarını da etkilemektedir. Şekil 1'de sunulduğu gibi 1970'lerde işletmeler fiziki varlık ağırlıklı iken (%83), 2009'a geldiğimizde bu oran %20'nin altına düşmüştür. İşletmelerin maddi duran varlıklarını finansal tablolarda görmek mümkün iken, maddi olmayan varlıkların ancak bazılarını görmek mümkün olmaktadır. Oysa 2000'li yıllarda maddi olmayan varlık payları artmış ve bunların bilinmesi zorunlu olmuştur (IIRC 2012, 4).

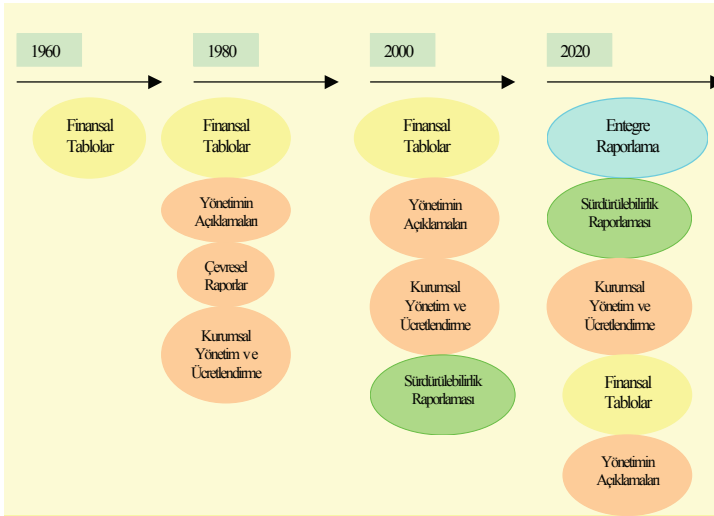


Kaynak: IIRC 2012, "Towards integrated reporting, communicating value in the 21st century", s. 4.

Finansal raporlama, endüstri döneminin raporlaması olarak kabul edilmekle birlikte işlevi ve önemi devam etmektedir. Ancak değer yaratma zincirini yansıtmakta yeterli değildir. Faaliyetler kompleks hale geldikçe bu farklılık daha da önemli hale gelmektedir (IIRC 2012, 4).

Finansal raporlama ile başlayan kurumsal raporlamanın gelişimi, 2020’li yıllara doğru detaylı ve çeşitlilik arz eden raporlarla devam etmektedir (Şekil 2). Sürdürülebilirlik raporlaması 2000’li yıllarda, entegre raporlama ise 2010’lu yıllarda kurumsal raporlamaya katılmaktadırlar. Şekle göre, 2020’li yıllarda, entegre raporlama etki ve kapsam olarak finansal raporların bir adım önüne geçmektedir.

**Şekil 2. Kurumsal Raporlamanın Gelişimi**



Kaynak: IIRC 2012, “Towards integrated reporting, communicating value in the 21st century”, s. 6-7.

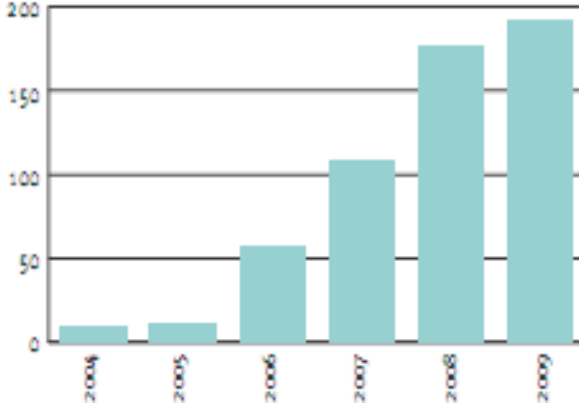
### 3. ENTEGRE RAPORLAMA

Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu entegre raporlamayı şu şekilde tanımlamaktadır: Entegre raporlama örgütün stratejisi, kurumsal yönetim ve finansal performans ile sosyal, çevresel ve ekonomik çevresi arasındaki ilişiyi gösteren yeni bir raporlama yaklaşımıdır<sup>1</sup>. Tanımdan hareketle entegre raporlama bir anlamda, herhangi bir işletmenin finansal boyutunu oluşturan faaliyetler ile finansal olmayan kısmını oluşturan olaylar arasında ilgi kurularak ortak bir bilgi seti oluşturulmasıdır. Bu nedenle “Tek Rapor” olarak da adlandırılmaktadır. Amaç bu bilgi setinin yatırımcılar, borç veren-

1 <http://www.theiirc.org/>, 2012.

ler gibi bütün paydaşların işletmenin performansını daha iyi anlamalarını sağlamaktır. Kısaca entegre raporlama (ER), finansal raporlama (FR) ve sürdürülebilirlik raporlamasının (SR) karışımı veya toplamından oluşmaktadır (White 2010, 29).

Entegre raporlama oldukça yeni bir raporlama olması nedeniyle yayımlanan rapor sayısı da az olmaktadır (Şekil 3). Ancak rapor sayıları her geçen gün artmaktadır.



Kaynak: CRRA 2010, CRReporting Awards'10, Global Winners & Reporting Trends, Nisan, s. 5.

Entegre raporlamanın yararları şu şekilde sıralanmaktadır (Kanzer 2010, 46-47):

- Entegre raporlama birçok analistin tek başına dikkate almadığı sürdürülebilirlik raporunu finansal verilerle ilgisini kurarak analizcilerin dikkatine sunabilmektedir.
- Entegre raporlama kurumsal sürdürülebilirlik performansının işletmenin sadece bu konu ile ilgili bölümünde kalmış bir olay olmadığını ortaya koymaktadır. İşletmenin değeri ve sürdürülebilirlik arasındaki ilişki doğru bir şekilde belirtilip ölçülebildiği zaman bu konu üst yönetimin ilgi alanına daha fazla girebilir.
- Entegre raporlama doğru bir şekilde yapılırsa finansal ve sürdürülebilirlik performanslarını artırır ve bu iki konunun birbirine bağlı olduğunu ortaya koyar.

Entegre raporlamanın zorlukları ise şu şekilde belirtilmektedir (Jeyaretnam ve Siddle 2010, 35-36; IIRC 2012, 5):

- Gerek finansal raporlar gerekse sürdürülebilirlik raporlarının uzun olması nedeniyle okunmadıkları önemli eleştiri konusu olmaktadır. Dolay-

sıyla entegre raporlar ile bu iki bilgi seti bir araya getirilirken bu eleştirinin dikkate alınması gerekir.

- Unutulmamalıdır ki finansal raporlamanın geçmişi 150 yılı bulmakta, sürdürülebilirlik raporlama ise son 15 yılın ürünü olarak kabul edilmektedir. Bu iki farklı geçmiş zaman sürelerine sahip raporlardan güçlü tek rapor üretmek zor olabilir.
- Yatırımcıların sürdürülebilirlik raporlarının sunduğu bilgilerden ne kadar çok yararlandığına dair önemli bulgular olsa da, karar verme aşamasında gerekli detayları sağlamadığı görüşü de bulunmaktadır.
- Yapılan bir araştırmaya göre dünyadaki en büyük işletmelerin CEO'larının %96'sı sürdürülebilirlik konusunun işletmenin temel stratejilerinde ve faaliyetler ile ilgili kararlarda yer alması gerektiğine inanmaktadırlar. Ancak görünen şudur ki; halka açık işletmelerin ancak %21'i sürdürülebilirlik içeren bilgi yayımlamaktadırlar.

### 3.1. Entegre Raporlama ile İlgili Kuruluşlar

Entegre raporlamanın gelişimi ve işletmelerin gündemine girmesi oldukça yeni sayılır. Kurumsal sorumluluk raporlaması ile ilgili yapılan uluslararası bir araştırmaya göre, "entegre" kelimesinin kurumsal sorumluluk (KS) (Corporate Responsibility – CR) yazınına son üç yılda girdiği belirtilmektedir (KPMG 2011, 23).

Entegre raporlama ile ilgili gelişmelerin ön plana çıkmasında bazı kurum ve kuruluşların etkisi önemli olmuştur. Bunlar arasında Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative, GRI), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants, IFAC) ve bunların öncülüğünde oluşturulan Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu (IIRC) yer almaktadır.

#### 3.1.1. Küresel Raporlama Girişimi

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) bütün dünyada kapsamlı sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili çerçevelerin oluşturulmasını sağlayan, bilgisayar ağı ortamında faaliyette bulunan bir kuruluştur. Sisteme işletmeler, sivil toplum kuruluşları, insan kaynakları, akademik ve profesyonel kurum ve kuruluşlar katılabilir. Bu kurum ve kuruluşlar GRI'nın belirlediği kılavuza göre (G3 ve G4 Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzu) hazırladıkları sürdürülebilirlik raporlarını çeşitli seviyelerde oluşturulan veri tabanına (Sustainability Disclosure Database) kaydederek onay alabilmektedirler<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> <http://database.globalreporting.org/>, 2012 ve KPMG, 2011, "International survey of corporate responsibility reporting", s. 21.

### 3.1.2. Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu

Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu, 2010 yılında küresel entegre raporlama çerçevesini geçerli kılmak amacıyla kurulmuştur. Kurulun kurulmasına IFAC, GRI ve “Prince of Wales Accounting for Sustainability Project” öncülük etmiştir. Komitede hem finansal hem de sürdürülebilirlik raporlama formatı kullanan temsilciler bulunabilir (KPMG 2011, 24; Main ve Hespeneide 2012, 127). Kurul uluslararası raporlama ile ilgili standartlar ve kılavuzların geliştirilmesine öncülük etmektedir ve bu amaçla aşağıdaki rolleri üstlenmektedir (<http://www.theiirc.org/>):

- Entegre raporlama ile ilgili hükümetler, kurum ve kuruluşlar, işletmeler arasında uyum sağlamak.
- Öncelikli çalışma gerektiren alanlarda planlar ve gelişimler yapmak.
- Entegre raporlamanın kapsam ve elementlerini düzenleyen kapsamlı “Entegre Raporlama Çerçevesi”ni oluşturmak.
- Entegre raporlamanın gönüllü veya zorunlu olmasını değerlendirmek.
- Entegre raporlama uyumu çalışmalarını ilgili kuruluşlar ve düzenleyiciler ile birlikte desteklemek.

## 4. ENTEGRE RAPORLAMA UNSURLARI

### 4.1. Finansal Raporlama

Entegre raporlama finansal raporların ve sürdürülebilirlik raporlarının bir karışımı olarak ifade edilmektedir. Finansal raporlama işletmenin finansal tablolar, ekleri, dipnot ve diğer açıklamalarla mali durumunu ilgili taraflara sunmasıdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na göre halka açık işletmelerin sunması zorunlu finansal tabloları ise Finansal Durum Tablosu, Kapsamlı Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosu olarak sayılabilir.

Entegre raporlarda finansal raporlar detaylı olarak finansal olmayan bilgilerle ilintili olarak aktarılmakta, finansal analiz ve tahminlere yer verilmektedir. Finansal tablo kullanıcıları finansal raporlarda bulunan bilgilerin tamamını entegre raporlarda bulabilmektedirler. Ek-2’de özetleri sunulan entegre raporlardan Absa Grup’a ait entegre rapor incelendiğinde bu durum açıkça görülebilecektir.

### 4.2. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilirlik raporlaması ise finansal olmayan bilgilerin rapor halinde

ilgili taraflara sunulmasıdır. Sürdürülebilirlik raporlamasına odaklanırken kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma kavramlarını kısaca açıklamakta yarar vardır. Kurumsal sürdürülebilirlik, şirketlerde uzun vadeli değer yaratmak amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte şirket faaliyetlerine ve karar mekanizmalarına uyarlanması ve bu konulardan kaynaklanabilecek risklerin yönetilmesidir. Geleneksel büyüme ve kar maksimizasyonu modeline alternatif olarak ortaya çıkmış, gelişmekte olan bir yönetim kuramı olarak kabul edilmektedir. Sürdürülebilir kalkınma kavramı ise ilk olarak 1987 yılında yayınlanan Brundtland Raporu'nda tanımlanmıştır. Genel kabul gören bu tanıma göre sürdürülebilir kalkınma; "gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme yeteneklerini tehlikeye sokmaksızın bugünkü kuşakların ihtiyaçlarını karşılamaktır"<sup>3</sup>.

Sürdürülebilirlik raporlamasında temel olarak üç boyut ele alınmaktadır. İşletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları detaylı olarak aktarılmaktadır (Tablo 1).

**Tablo 1. Sürdürülebilirlik Raporu: Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Ölçülerine Göre Özeti**

GRI Ölçüleri
<b>Bölüm I</b> <b>İşletme Yapısına Dair Açıklamalar</b>
<b>1. Üst Yönetim Açıklamaları</b>
<b>2. İşletme ile İlgili Bilgiler</b> İşletme adı, başlıca ürün, yeri ve merkezi
<b>3. Raporlama Değişkenleri</b> Raporun Profili Raporun Kapsamı ve Sınırları GRI İçerik Endeksi Güvence
<b>4. Kurumsal Yönetim, Bağlılık, Önem (Governance, Commitments, and Engagement)</b> Kurumsal Yönetim Dış Girişimlere Bağlılık (Commitment to External Initiatives) Paydaşlara Verilen Önem (Stakeholder Engagement)

3 İMKB, 2011, "Sürdürülebilirlikle ilgili özet bilgiler", İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, İstatistik Müdürlüğü, Mayıs 2011, s. 1, [http://www.imkb.gov.tr/datum/surdurulebilirlik/surdurulebilirlik\\_ozet\\_bilgiler.pdf](http://www.imkb.gov.tr/datum/surdurulebilirlik/surdurulebilirlik_ozet_bilgiler.pdf).

<b>Bölüm II</b> <b>Yönetimin Yaklaşımına Dair Açıklamalar</b> <b>(Disclosures on Management Approach)</b>
Ekonomik Performans, Çevre, İnsan Gücü, İnsan Kaynakları, Toplum ve Ürün ile ilgili
<b>Bölüm III</b> <b>Performans Ölçüleri</b>
Ekonomik
Çevresel
İnsan Kaynakları ve İyi Çalışma Ortamı (Labor Practices and Decent Work)
İnsan Hakları
Toplum
Ürün Sorumluluğu

Kaynak: Sustainable Disclosure Database (2012)'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

## 5. ENTEGRE RAPORUN YAPISI VE ÇERÇEVELER

### 5.1. Entegre Raporun Yapısı ve King III Kodu

Entegre raporlar finansal ve sürdürülebilirlik raporlarının tek bir rapor olarak sunulması idi. Entegre raporlar temel olarak aşağıdaki formatta sunulmaktadır. Bu format Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu'nun yayımladığı, "King Report on Governance for South Africa 2009" (King III), sadece King III kılavuzunda belirlenen sınırlar dahilinde yapılmaktadır.

Entegre raporlamada öncülük yapan ülkelerin başında Güney Afrika gelmektedir. Entegre raporlamanın zorunlu kılındığı ilk ülke olan Güney Afrika'da halka açık işletmeler raporlarını King III kılavuzuna göre hazırlamaktadırlar. Bu ülkede zorunluluk, Mart 2010'da getirilmiştir. Güney Afrika'da Entegre Raporlama Kurulu, 2010 yılında konu ile ilgili öncülük yapmak üzere kurulmuş, Profesör Mervyn King başkanlığında oluşturulan King Komitesi gibi çalışma grupları ile entegre raporlamanın gelişimini sağlamıştır (Sustainability 2011, 3-5). King Raporu ismini kurulun başkanı Mervyn King'den almaktadır.

King III ilkeleri olarak entegre raporlamada olması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Sustainability 2011, 18):

- Paydaşlarla etkili bir iletişim zaruridir.
- Entegre raporlama materyal, ilgililik, kaynaklara ulaşma konularında karşılaştırmalı olarak açık bir şekilde açıklamalara odaklanmalıdır.



- Entegre raporlama işletmenin resmi raporlama sürecine dahil edilmelidir.
- Etkili raporlama yılda en az bir kere yapılmalıdır.
- Entegre raporlama ve açıklama bağımsız denetim güvencesi ile yapılmalıdır.

King III'e (2009) göre entegre raporlar aşağıdaki sıralamayı takip etmelidir ([www.pwc.com](http://www.pwc.com), 2009, 1-10):

**Tablo 2. King III Entegre Rapor Yapısı**

<b>IIRC Entegre Rapor Yapısı</b>	
<b>1.</b>	<p><b>1. Entegre rapor hazırlama</b></p> <p>1.1. Entegre rapor hazırlama 1.2. King III açıklaması 1.3. İşletmenin varlığının sürdürülmesi (going concern) ile ilgili bilgiler 1.4. Yöneticilerle ilgili bilgiler vb. 1.14.</p>
<b>2.</b>	<p><b>2. Yıllık Ücretlendirme ile ilgili kısımlar</b></p> <p>2.1. Ücretlendirme raporu 2.2. Genel zorunlu açıklamalar 2.3. Temel ödemeler ve pirimler vb. 2.5.</p>
<b>3.</b>	<p><b>3. Denetleme Kurulunun Raporu</b></p> <p>3.1. Denetleme kurulunun denetimi nasıl yaptığı ile ilgili açıklamalar 3.2. Bağımsız denetçilerin gerçekten bağımsız olduğuna dair denetim kurulunun görüşü 3.15.</p>
<b>4.</b>	<p><b>4. Ara Dönem (Interim) Finansal Performans Bilgileri</b></p> <p>4.1. 4.2.</p>
<b>5.</b>	<p><b>5. Özetlenmiş Finansal Bilgiler</b></p> <p>5.1. İşletme tüm bir entegre rapor yerine özet entegre rapor yapmalıdır. 5.2. Özet entegre rapor temelli olmalıdır.</p>
<b>6.</b>	<p><b>6. Bağlı Şirketlerin Yıllık Raporu</b></p> <p>6.1. Grubun yönetimi.</p>

2011 yılında gerçekleştirilen çalışmada, aşağıdaki bölümlerin de raporda olması istenmiştir (Sustainability 2011, 7).

**Tablo 3. Eklenmesi Tavsiye Edilen Bilgiler**

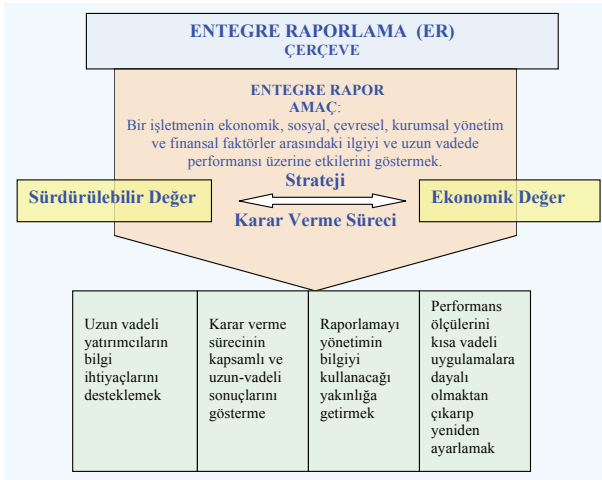
Bölüm 3.1.	Entegre raporun kapsamı ve sınırları
Bölüm 3.2.	Genel olarak işletmenin faaliyetleri, işletme modeli, değer yaratma şekli ve kurumsal yönetim
Bölüm 3.3.	İşletme risk ve fırsatları, işletmenin ekonomik, sosyal, çevre ve kurumsal yönetimi ile ilgili açıklamalar ve paydaşlarla olan ilişkisi
Bölüm 3.4.	Stratejik amaçları, temel değerler...
Bölüm 3.5.	İşletmenin performansı: Finansal performansı
Bölüm 3.6.	Gelecekte işletmenin performansının tahmini, açıklamalar
Bölüm 3.7.	Ücret ile ilgili açıklamalar
Bölüm 3.8.	Analitik açıklamalar

### 5.2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (IIRC Framework)

IIRC, entegre raporların nasıl hazırlanacağına dair ilkeleri belirleyecek olan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ni hazırlamaktadır. Bu çerçevenin yakın zamanda biteceği belirtilmektedir (IIRC 2012). Çerçeveden önce yayımlanan çalışmalarda raporların nasıl olacağına dair bir fikir oluşmaktadır. Ancak çerçevenin detaylı raporlama kurallarından ziyade ilke bazlı olacağı beklenmektedir (Adams ve Simnett 2011, 295).

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi kapsamında entegre raporlama ve süreci aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Şekil 4). Şekil'de raporlamanın tanımı, işletmede yeri ve hedefledikleri belirtilmektedir.

#### Şekil 4. Uluslararası Entegre Raporlama Kapsamında Entegre Raporlama, 2011.



Kaynak: Adams ve Simnett 2011, s. 296.

IIRC Çerçevesi'ne göre entegre raporların yapısı şu şekilde olmalıdır (Main ve Hespeneheide 2012, 131).

**Tablo 4. IIRC Entegre Rapor Formatı**

IIRC Entegre Rapor Yapısı	
1	<b>Örgütsel Genel Bakış ve İş Modeli</b> Kısa, orta ve uzun dönemde işletme ne yapar, sürdürülebilir değer nasıl yaratılmaktadır.
2	<b>Faaliyet ile İlgili Bilgiler, Risk ve Fırsatlar</b> İşletme hangi koşullarda faaliyetlerini sürdürmektedir, en önemli kaynakları nelerdir ve bunlarla ilgili risk ve fırsatların durumu nasıldır.
3	<b>Stratejik Amaçlar ve Bu amaçları Gerçekleştirecek Stratejiler</b> İşletmeler nereye varmak istemektedir ve nasıl ulaşacaktır.
4	<b>Kurumsal Yönetim ve Ücretlendirme</b> İşletmenin yönetim yapısı, yönetim stratejileri nasıl desteklemektedir, ücretlendirmeye olan bakış açısı nasıldır.
5	<b>Performansı</b> İşletmenin stratejik amaçlarına ve diğer stratejilere ulaşma derecesi ne durumdadır.
6	<b>Geleceğe Bakış</b> İşletme stratejik amaçlarına ulaşmada ne tür fırsatlar, zorluklar ve belirsizlikler ile karşılaşmaktadır, gelecekteki performans ve stratejileri nelerdir.

Gerek King III gerekse IIRC Çerçeve yaklaşımı, entegre raporlamanın nasıl yapılacağına dair rapor hazırlayıcılarına bilgi sunmayı hedeflemektedirler. Entegre raporlamanın uygulamasında içerik açısından farklılıklar olsa da temel ilkeler aynıdır. Bu raporlarda işletmenin hem finansal hem de sürdürülebilirlik bilgilerinin bileşimini görmek mümkündür. Ek-1 ve Ek-2 iki farklı ülkede hazırlanmış entegre raporu özeti sunmaktadır. Bunlardan birincisi Southwest Havayolları'na ait 2009 raporudur (Hong 2010). Diğeri ise Absa Grup Afrika Ülkeleri faaliyetleri ile ilgili 2011 entegre raporudur. Absa Grup raporu, hem IIRC mevcut yaklaşımlarını hem de King III'ü dikkate alarak hazırlamıştır (Absa Grup 2011, Entegre Raporu, Ek-2).

## 6. TÜRKİYE'DE ENTEGRE RAPORLAMA

Türkiye'de finansal raporlama halka açık işletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) göre yapılmaktadır. Bu standartlar Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak Türkçe'ye tercüme edilmiştir.

Sürdürülebilirlik raporlaması ise çoğunlukla faaliyet raporlarının içinde yapılırsa da, ayrı bir raporlama olarak yapılması her geçen gün artmaktadır. Birçok işletme GRI'ya raporlarını kaydetmekte ve çeşitli düzeylerde

raporlarını tescil ettirmektedirler. Ancak bunun düzenli olarak ve yaygın bir şekilde yapıldığını söylemek için henüz çok erkendir. Fakat Türkiye her geçen gün önemi artan sürdürülebilirlik raporlamasını önemsemekte ve bu doğrultuda hazırlıklar yapmaktadır. Bunlardan en önemlisi İMKB'nin çalışmasıdır.

“Borsaların çevresel, sosyal, kurumsal yönetim konularındaki risklerine ilişkin politika oluşturmaları sürecinde şirketlere yol gösteren ve şirketlerin sürdürülebilirlik politikalarına ilişkin bilgiyi de sorumlu yatırımcılara ileten bir platform oluşturmak gibi çok önemli bir misyona sahip olduğu düşüncesinden hareketle, İMKB de 2010 yılında Türk İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği ile işbirliği içerisinde “İMKB Sürdürülebilirlik Endeksi Projesi”ni başlatmıştır” (İMKB 2011, 10).

Entegre raporlama konusunda Türkiye birçok ülke gibi henüz başlangıç aşamasındadır. Sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaşması ile birlikte entegre raporlamanın ön plana çıkacağını düşünmek yanlış olmaz. Uluslararası entegre raporlama standartlarının ve çerçevesinin yerleşmesi ve yaygınlaşması ile Türkiye’de de bu raporlamanın yaygınlaşacağı tahmin edilebilir. Tıpkı UFRS’de olduğu gibi, Türkiye yaygınlaşan entegre raporlama yaklaşımını hızla adapte edecek alt yapıya ve tecrübeye sahiptir.

## 7. SONUÇ

Entegre rapor, işletmenin faaliyetlerine dair finansal raporların ve sürdürülebilirlik raporlarının tek bir rapor olarak sunulduğu rapordur. Entegre raporlamanın sürdürülebilirlik (finansal olmayan) ve finansal yönü bulunmaktadır.

Finansal raporlama endüstri döneminin raporlaması olarak kabul edilmekle birlikte işlevi ve önemi devam etmektedir. Ancak, potansiyel yatırımcılar gibi kesimlerin bilgi ihtiyacını sağlamakta yeterli görülmemektedir. Bu nedenle hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri “Tek Rapor” olarak sunan entegre raporlar (ER) gün geçtikçe artmaktadır.

Entegre raporlama 159 yıllık geçmişi olan finansal raporlama ve 15-20 yıllık geçmişi olan sürdürülebilirlik raporlamasına kıyasla oldukça yeni bir kavramdır. Gelişiminin hızlı olmasının, genç olan sürdürülebilirlik ve yaşlı olan finansal raporlamanın bir araya getirilme becerisine bağlı olduğu söylenebilir. Bu raporlamanın henüz ilk yılları olduğunu da kabul etmek gerekir.

Entegre raporlamada, bu raporlamanın zorunlu olduğu ilk ülke olan Güney

Afrika ön plana çıkmaktadır. Uluslararası Entegre Raporlama Kurulu bu raporlamanın çerçevesini oluşturan ve uygulamasına öncülük eden kuruluş olarak önemli rol oynamaktadır.

Finansal raporlama ile başlayan kurumsal raporlama gelişimi, detaylı ve çeşitlilik arz eden raporlarla devam etmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması 2000'li yıllarda, entegre raporlama ise 2010'lu yıllarda kurumsal raporlamaya katılmaktadırlar. 2020'li yıllarda ise entegre raporlamanın etki ve kapsam olarak, finansal raporların bir adım önüne geçeceği tahmin edilmektedir.

Entegre raporlama konusunda Türkiye birçok ülke gibi henüz başlangıç aşamasındadır. Sürdürülebilirlik raporlamanın yaygınlaşması ile birlikte entegre raporlamanın ön plana çıkacağını düşünmek yanlış olmaz. Uluslararası entegre raporlama standartlarının ve çerçevesinin yerleşmesi ve yaygınlaşması ile Türkiye'de de bu raporlamanın yaygınlaşacağı tahmin edilebilir. Tıpkı UFRS'de olduğu gibi Türkiye yaygınlaşan entegre raporlama yaklaşımını hızla adapte edecek alt yapıya ve tecrübeye sahiptir. Bu nedenle entegre raporlamanın ülkemizde uygulanması kolaylıkla başlatılabilir.

Entegre raporlama konusunda ilk çalışmalardan biri olan bu çalışmaya ek olarak, entegre raporlamanın önemi ve nasıl yapıldığına dair örnekler ve uygulamaları incelenerek, farklı açıdan analiz edilebilir. Bundan sonraki çalışmalarda, entegre raporların içerikleri ve sunduğu bilgilerin kalitesini değerlendiren, entegre raporlamanın Türkiye'de gelişimi için gerekli çalışmaların nasıl olacağını kapsayan araştırmalar yapılabilir.

## 8. KAYNAKÇA

Absa Group. 2011. Entegre Raporu, [www.absa.co.za](http://www.absa.co.za).

Adams, S. ve R. Simnett. 2011. "Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector", Australian Accounting Review, No. 58, Vol. 21, Issue 3: 292-301.

CRR. 2010. CRRReporting Awards'10, Global Winners & Reporting Trends, Nisan: 1-36.

Eccles, R.G. ve K. Armbrester. 2011. "Integrated Reporting in the Cloud", IESE Insight, First Quarter, Issue 8: 13-21.

Gary, C.M., A. Fagerström ve L.G. Hassel. 2011. "Accounting for Sustainability: What Next? A Research Agenda", Annals of Faculty of Economics, July, Vol. 1, Issue Special: 97-111.

Hong, A. 2010. "Southwest Airlines One Report Review": 94-98; Edited by: Eccles, R.G., B. Cheng ve D. Saltzman. 2010. The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps, Harvard Business School.

IIRC. 2012. "Towards Integrated Reporting, Communicating Value in the 21st Century": 1-30, [www.theiirc.org](http://www.theiirc.org).

İMKB. 2011. "Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler", İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, İstatistik Müdürlüğü, Mayıs: 1-11.

Jeyaretnam, T.L. ve K.N. Siddle. 2010. "Integrated Reporting: A Perspective from Net Balance": 33-37; Edited by: Eccles, R.G., B. Cheng ve D. Saltzman. 2010. The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps, Harvard Business School.

Kanzer, A.M. 2010. "Toward a Model for Sustainable Capital Allocation": 45-57; Edited by: Eccles, R.G., B. Cheng ve D. Saltzman. 2010. The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps, Harvard Business School.

King III. 2009. "Disclosure Requirements": 1-10, [www.pwc.com](http://www.pwc.com).

KPMG. 2011. "International Survey of Corporate Responsibility Reporting": 1-34, [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com).

Main, N. E. Hespeneide. 2012. "Integrated Reporting: The New Big Picture", Deloitte Review, Issue 10: 125-137.

Sustainability. 2011. "Framework for Integrated Reporting and the Integrated Report: Discussion Paper": 1-26, [www.sustainabilitysa.org](http://www.sustainabilitysa.org).

White, A.L. 2010. "The Five Capitals of Integrated Reporting: Toward a Holistic Architecture for Corporate Disclosure": 29-32; Edited by: Eccles, R.G., B. Cheng ve D. Saltzman. 2010. The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps, Harvard Business School.

<http://database.globalreporting.org/>. 2012.

[http://www.imkb.gov.tr/datum/surdurulebilirlik/surdurulebilirlik\\_ozet\\_bilgiler.pdf](http://www.imkb.gov.tr/datum/surdurulebilirlik/surdurulebilirlik_ozet_bilgiler.pdf). 2012.

<http://www.kurumsal-surdurulebilirlik.org/surdurulebilirlik-raporlama-sinda-yeni-donem-entegre-raporlama-yontemleri>. 2012.

<http://www.theiirc.org/>. 2012.

## Entegre Rapor Örnekleri

### Ek-1. Özet Southwest Havayolları Tek Raporu, 2009.

**Appendix1:** Structure of the 2009 Southwest Airlines One Report

Page	Title	GRI G3 Index
Front	Cover	
Front	Contents & Southwest Way	[2.1] Name of the organization
1	(Picture)	
2	To Our Stakeholders	[1.1] Statement from the top [3.1] Reporting period [3.2] Date of most recent previous report [3.3] Reporting cycle [3.5] Process for defining report content [3.6] Boundary of the report [3.11] Significant changes
3	To Our Stakeholders	[1.2] Statement from the top [3.5] [3.6] [3.1]
4	(Cover: Our Performance)	
5	Financial Highlights	[2.8] Scale of the reporting organization [EC1] Direct economic value
6	Southwest Airlines at a Glance	[2.7] Market served [2.8] [LA1] Total workforce by employment category
7-11	Year in Review	[2.10] Awards (p.7)
12-13	Ten-Year Summary	[2.8] [EC1]
14	The Pursuit of Customer Happiness: A True Measure of Performance	
15	(Picture)	
16-17	(Cover: Our People)	
18	Employees: Living the Southwest Way	[EC3] Coverage of the organization's defined benefit plan obligations [LA1] [LA3] Full-time employees' benefits [LA11] Programs for skills management and lifelong learning
19	(Picture)	

20-21	Employees: Living the Southwest Way		
22-25	Customers: Why We Fly	[2.10] (p.22)	
26-29	Communities: Share the Spirit (including picture with short description)	[EC1] [EC8] Public benefit	
30	LIFT Coffee: A Cup Above the Rest		
31	(Picture)		
32-33	(Cover: Our Planet)		
34	Operating with a Green Filter		[3.3]
35	By the Numbers		[EN5] Energy saved
36-37	Green Gas Inventory	[EN6] Energy-efficient or renewable energy based products and services	[2.10] Awards (p.37) [EN16] Total GHG emissions
38-39	Jet Fuel Conservation: Reducing Our Environmental Impact	[EN18] Reductions of greenhouse gas (GHG) emissions	
40-41	Greener Ground Support Equipment		
42-43	(Cover: Our Passion)		
44-45	Corporate Information	[4.2] Indicate whether the Chairman is also the C.E.O. [4.3] The number of independent / non- executive members of the highest governance body	



		[4.4] Mechanisms for shareholders and employees to provide recommendations to the highest governance body
46	GRI G3 Index	[3.4] Contact point [3.12] Location of the Standard Disclosures
Back	Assurance	
Back	Mission and Vision	[2.4] Location of the headquarters
Notes: Some GRI G3 Indexes for C+ level that are not the above table can be found in other places.		
1. 2009 U.S. Securities and Exchange Commission Form 10-K ( <a href="http://www.southwest.com/investor_relations">http://www.southwest.com/investor_relations</a> )		
[2.2] Primary brands, products, and/or services		
[2.3] Operational structure of the organization		
[2.5] Number of countries where the organization operates		
[2.6] Nature of ownership and legal form		
[2.9] Significant changes during the reporting period		
2. Addressed throughout the report		
[3.7] State any specific limitations on the scope or boundary of the report		
[4.14] List of stakeholder groups engaged by the organization		
[4.15] Basis for identification and selection of stakeholders		
3. 2010 Proxy Statement ( <a href="http://www.southwest.com/investor_relations">http://www.southwest.com/investor_relations</a> )		
[4.1] Governance structure of the organization		
4. N/A		
[3.8] Reporting on joint ventures, subsidiaries, leased facilities, outsourced operations, and other entities		
[3.10] Explanation of the effect of any re-statements of information provided in earlier reports		
Appendix Source: Aram Hong.		

## Ek-2. Özet Absa Grup Entegre Raporu (G. Afrika Faaliyetleri ve Diğer Afrika Ülkeleri Dahil).

<i>Overview of our Integrated Annual Report and the Absa Group.</i>	<i>Commentary by our leadership on the operating environment, strategy execution and managing material issues.</i>	<i>Summarised explanation of our approach to governance, regulations, risk and remuneration.</i>	<i>Strategic execution and our goals.</i>	<i>Our shareholder information, five-year financial summary, summarised financial statements and other useful resources.</i>
Absa at a glance	2011 review by our leadership	Managing governance, regulations, risks and remuneration	In closing	Information on our shareholders and financials
2 - 9	12 - 49	52 - 91	94 - 95	98 - 137
<b>2</b> The story of Absa at a glance	<b>12</b> Our Chairman reflects on the issues affecting us	<b>52</b> A review of how we govern our business	<b>94</b> Our strategic delivery and 2012 targets	<b>98</b> Shareholder information
<b>4</b> Our Group profile	<b>18</b> A summary of our stakeholder engagement	<b>61</b> Our response to the regulatory environment		<b>100</b> Five-year financial summary
<b>5</b> Our operating structure	<b>20</b> Our Group Chief Executive reviews performance	<b>64</b> How we manage our risks		<b>102</b> Summarised financial statements
<b>6</b> The people who lead and govern Absa	<b>24</b> The material issues that inform our strategy	<b>74</b> How we link remuneration to performance		<b>129</b> Glossary
	<b>38</b> Our Group Financial Director's analysis			<b>133</b> Acronyms
	<b>42</b> A review of our segments			<b>137</b> Administration and contact details

# BİLANÇOLARDA CARİ ORANIN ÖNEMİ VE HESAPLANMASI

Prof. Dr. Haluk SÜMER\*

Dr. Ali Atilla PEREK\*\*

## ÖZET

Finansal tablo analizinde yaygın olarak kullanılan yöntemlerden biri olan oran analizinde kısa vadeli borç ödeme gücünü gösteren, en bilinen oran “Cari Oran” dır. Cari oran dönen varlıklarla kısa vadeli yabancı yükümlülüklerin karşılaştırıldığı basit bir oran gibi görülse de hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken bir çok husus vardır. Oranın formülü belli olsa da değişik muhasebe prensiplerine göre hazırlanmış mali tablolarda aynı oran farklı sonuçlar verebilmektedir. Bu makalede cari oranın detayları ile hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken hususlar Tek Düzen Hesap Planı’na, Vergi Usul Kanuna göre ve TFRS’ye göre hazırlanmış mali tablolar açısından incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Cari oran, asit test oranı, nakit oran, oran analizi

**Jel Kodlar:** M40, M41.

## ABSTRACT

Ratio analysis is a commonly used method in financial statement analysis. In ratio analysis, one of the most prominent ratios used to measure the ability to pay current liabilities is the current ratio. Although current ratio seems as a simple ratio where current assets are compared to current liabilities, there are many issues to be considered in its calculation. The formula of the ratio is known however; the ratio gives different results for financial statement that are prepared under different accounting prin-

\* Marmara Üniversitesi – İşletme Fakültesi- Almanca İşletme Bölümü- haluksumer@marmara.edu.tr

\*\* Marmara Üniversitesi – İşletme Fakültesi – İngilizce İşletme Bölümü- atillaperek@marmara.edu.tr

cipler. In this article, details of the current ratio together with the issues to be considered in its calculation are examined for financial statements prepared according to the uniform chart of accounts and tax procedural code, and for financial statements prepared according to TFRSs.

**Key Words:** Current ratio, acid-test ratio, cash ratio, ratio analysis

**Jel Codes:** M40, M41.

## 1. CARİ ORAN TANIMI

Cari oran, dönen varlıkların kısa süreli yabancı kaynaklara bölünmesi ile bulunan bir likidite oranıdır. Cari oranda amaç işletmenin kısa süreli borçlarını ödeme gücünü ölçmek ve net işletme sermayesinin yeterli olup olmadığını saptamaktır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre dönen varlıklar, nakit olarak elde ve bankada tutulan varlıklar ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlık unsurlarını kapsamaktadır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar ise, dönen varlıkların ayrılmasında kullanılan ölçüye uygun olarak, en çok bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi sonuna kadar ödenecek yabancı kaynakları kapsar.<sup>1</sup>

Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda da kısa vade - uzun vade ayrımı bulunmaktadır. TMS 1'e göre, bir işletme, likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı durumlar hariç, dönen ve duran varlıklarını, kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda (*bilançoda*) ayrı ayrı sınıflandırarak sunacaktır. TMS 1'in 66. Paragrafına göre, bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır:

- a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- b) Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması,
- c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi,
- d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar nakit veya nakit benzeriyse.

<sup>1</sup> Bkz. 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları

Aynı şekilde 69. Paragrafta da kısa vadeli borçların kapsamı belirtilmiştir. Bir borç aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
- Öncelikle ticari amaçla elde tutulması,
- Raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya,
- İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin (*bilanço tarihinin*) sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması. Borcun, karşı tarafın seçimine bağlı olarak özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesine yönelik hükümler, sınıflandırılmasını etkilemez.

Cari oran en çok bankalar tarafından kullanılır. Hatta cari oran için “bankacıların oranı” ifadesi kullanılmaktadır. Genel olarak çalışmalarda cari oranın 2 olmasının ideal olduğuna ve minimum cari oran rakamının ise 1 olması gerektiğine dair genel bir kanı bulunmaktadır (Akgüç, 2010). Ancak ideal cari oranın ne olması gerektiği ülkeden ülkeye değişebileceği gibi bir ülkede sektörden sektöre de değişebilir.

Cari oran sektörden sektöre farklılık gösterdiği için oranın analizinde sektörlerin özel durumlarının da dikkate alınması gerekecektir. Örneğin tarım işletmeleri, turizm işletmeleri, mobilya işletmeleri gibi üretim ve satış faaliyetleri yıl içinde farklılık gösteren işletmelerde cari oranın değerlendirilmesinde bu hususun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda Türkiye’de 2009, 2010 ve 2011 yıllarında farklı sektörlerdeki cari oranlar görülmektedir:

**TABLO 1: GIDA SEKTÖRÜ CARİ ORANLARI**

Gıda	Cari Oran		
	2011	2010	2009
Şirketler			
Anadolu Efes	1,44	1,22	1,38
Banvit	1,23	1,71	1,26
Coca-Cola	2,76	1,47	1,04
Ekiz Yağ	0,94	1,23	0,87
Ersu Meyve	3,69	6,38	5,93
Frijo-Pak	0,93	1,32	0,57
Kerevitaş	0,85	1,45	1,55
Konfrut	1,57	1,53	1,68
Kristal Kola	9,36	9,12	6,24

Merko Gıda	0,80	0,59	1,20
Mert Gıda	0,96	0,96	0,75
Mango Gıda	1,26	1,63	1,11
Penguen Gıda	0,93	1,27	0,95
Pınar Et	1,75	2,22	2,04
Pınar Su	1,06	1,41	1,53
Pınar Süt	1,81	1,92	2,17
Şeker Piliç	0,83	1,03	1,20
Tat Kon	2,65	2,01	1,43
T.Tuborg	0,88	0,99	1,24
Tukaş Gıda	0,96	2,09	1,39
Ülker Bisküvi	1,45	1,91	1,19

Kaynak: [www.kap.gov.tr](http://www.kap.gov.tr)

**TABLO 2: TEKSTİL SEKTÖRÜ CARİ ORANLARI**

Tekstil	Cari Oran		
	2011	2010	2009
Şirketler			
Ak-Al Tekstil	1,0	2,2	2,0
Akın Tekstil	1,9	1,5	1,3
AltınyıldızMens	1,0	1,4	1,2
Arsan Tek	0,6	0,7	0,7
Birko	1,3	1,3	1,3
Birlik Me.	0,6	0,6	0,7
Bisaş Tekstil	0,2	0,2	0,1
Bossa	2,3	1,8	2,5
Derimod	1,3	1,2	1,3
Desa Deri	1,5	1,7	1,9
Hatay Tek	1,8	1,4	1,0
Karsu Tek	2,3	1,9	2,5
Kordsa Gl	1,9	2,1	2,0
Lüks Kadife	1,3	1,5	1,9
Menderes Te	1,7	1,4	1,2
Mensa Sın	1,4	1,7	0,2
Söktaş Tek	1,1	1,4	1,4
Sönmez Filament	40,1	21,2	79,3
Sönmez Pamuklu	7,7	10,8	15,6
Yünsa	1,1	1,1	1,1

Kaynak: [www.kap.gov.tr](http://www.kap.gov.tr)

**TABLO 3: TURİZM SEKTÖRÜ CARİ ORANLARI**

Turizm	Cari Oran		
	2011	2010	2009
Şirket			
Altın Yunus	0,90	0,18	0,31
Favori Din	0,54	0,10	0,11
Marmaris Altın	7,42	2,85	0,35
Metemtur Otel	1,93	0,99	0,41
Net Turizm	0,36	5,11	0,71
Tek-Art İnşaat	9,38	6,87	0,36
Ütopya Turizm	1,28	1,12	1,07

Kaynak: [www.kap.gov.tr](http://www.kap.gov.tr)

Tablolarda görüldüğü gibi cari oran genellikle 2'nin altındadır. Geleneksel yaklaşımlarda yüksek cari oranın olumlu olduğu ve cari oranın düşmesinin olumsuz bir süreç olduğu düşüncesi hâkimdir. Bununla beraber modern yaklaşımlara göre, yüksek cari oranın varlığı, düşük cari oranın varlığından daha kötü bir durumun göstergesidir. Diğer faktörler sabitken, şirketin verimliliği ile cari oran seviyesi ters orantılıdır. Genellikle şirkete kredi verenler cari oranın yüksek olmasını tercih ederler. Ancak diğer taraftan cari oranın yüksek olması, şirket alacaklarının ve/veya stoklarının yüksek olmasından kaynaklanmış olabilir. Bu durumda şirkette atıl bir fon bulunduğu şeklinde değerlendirme yapılabilir. Finansman yöneticisinin bu finansal yapıya müdahale etmesi beklenir.

Hesaplamaya esas alınan kalemler iyi analiz edilmediği takdirde oranın yorumlanması yanlış olacaktır. Bunun yanı sıra cari oranın önemli birkaç dezavantajı bulunmaktadır. Bu dezavantajlardan biri, cari oranın likiditeleleri birbirlerinden farklı olan dönen varlıklar arasında ayırım yapmamasıdır (Wash, 2003, 116). Bu durum farklı likiditelere sahip dönen varlıklarının hepbirlikte ayırım yapmadan kullanılmasına ve borç karşılama gücü düşük unsurların da cari oranda dikkate alınmasına sebep olmaktadır.

Cari oranın diğer bir dezavantajı, oran hesaplanırken dönen varlıklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisinde peşin ödenen giderler veya gelecek aylara ait gelirler gibi nakit girişi veya çıkışı gerektirmeyecek kalemlerin de formül içinde kullanılmasıdır. Böylelikle, esas amacı bir firmanın kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü ölçmek olan bir oran için gereksiz unsurların dikkate alınması söz konusu olmaktadır.

Cari oran tek başına kullanılan bir oran değildir. Cari oranın formülünde bulunan, nispeten daha az likit olan kalemler çıkartılarak daha likit oranlar

bulunmaktadır. Cari oran, bu oranlar ile daha anlamlı hale gelir (Anthony veHawkings, 2007, 126-128). Bunlar; asit test oranı ve nakit oranıdır (Akgüç, 2010, 23).

a. Asit test oranı ile ilgili olarak literatürde iki değişik hesaplama yapılmaktadır.

1. (Dönen Varlıklar – Stoklar) / Kısa Vadeli Borçlar

2. (Nakit ve Nakit Benzerleri + Finansal Araçlar + Alacaklar) / Kısa Vadeli Borçlar

Asit test formülünün her iki şeklinde de stok kalemi hesaplamaadan çıkartılmıştır. Cari oranın bu şekilde revize edilmesindeki ana mantık, stok kalemini çıkartmanın işletmenin sürekliliği ilkesine daha uygun olmasıdır. Böylelikle bu formül ile işletmenin normal iş akışını değiştirmeden kısa vadeli borçlarını ödeme gücü incelenmiş olur.

b. Nakit Oranı: (Nakit ve nakit benzerleri + Finansal araçlar) / Kısa Vadeli Borçlar

Nakit oranı, “asit test oranı”na göre likiditeye daha duyarlıdır. Bu oranda asit test oranından farklı olarak, hesaplamaadan alacaklar da çıkartılmaktadır ve hesaplamaada sadece nakit ve nakit benzerleri ile finansal araçlar kullanılmaktadır. Böylelikle ilgili oran ile işletmenin ödeme gücü incelenirken, alacak tahsilindeki gecikme ihtimalleri ve tahsil edilememe riskleri hesaplamaadan çıkartılmış olmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi bir şirketin likiditesi ile ilgili analiz yaparken cari orandan tam olarak faydalanılabilmesi için asit test ve nakit oranlarının da dikkate alınması gerekmektedir.

## 2. CARİ ORAN HESABINA ESAS ALINACAK UNSURLARIN İNCELENMESİ

Cari orandan sağlıklı bir şekilde yararlanabilmek için bu oranı ve ilgili diğer iki oranı hesaplarken dikkat edilecek unsurları ve durumları şu şekilde sıralayabiliriz:

1. Nakit ve Nakit Benzeri Kavramlar
2. Çeklerin Vadeleri
3. Şüpheli Alacaklar
4. Değeri Düşen Stoklar
5. Verilen Avanslar
6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri – Hakedişleri



7. Peşin Ödenmiş Giderler
8. Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değerinin Hesaplanıp Hesaplanmadığı
9. Nakit Dönüm Süresi
10. Kısa Vadeli Karşılıkların Kaydedilip Edilmediği
11. Kazanılmamış Gelirlerin Kısa Vadeli Yükümlülüklerdeki Tutarı
12. Satış Amaçlı Duran Varlıkların Raporlanması

#### *Nakit ve Nakit Benzeri Kavramlar*

Cari oran, asit test oranı ve nakit oranda zorunlu olarak kullanılan unsurlar nakit ve nakit benzeri kalemlerdir. Böylelikle nakit ve nakit benzeri kaleminin içeriği analizci için önem arz etmektedir. TFRS'ye göre düzenlenmiş tablolarda "nakit ve nakit benzeri" kalemler genellikle bu isim altında bilançoda yer almaktadır. Türkiye'deki halka açık kurumların UFRS'ye paralel SPK tebliğlerine göre tutulmuş tablolarına bakıldığında nakit ve nakit benzeri kalemler kasadaki nakit, vadesiz çekler, B tipi likit fonlar, ters-repo işlemlerinden alacaklar, vadesi üç aydan kısa olan mevduat, finansal varlıklardan vadesine üç aydan az kalmış devlet tahvili ve hazine bonoları veya aktif bir piyasası olan likit diğer borçlanma araçları, para piyasasından alacaklardır (Özerhanve Yanık, 2010, 67)

Tek Düzen Hesap Planı'na göre hazırlanmış mali tablolarda "nakit ve nakit benzeri" kavramı bulunmamaktadır. Hesap Planındaki 10 Hazır Değerler söz konusu kavrama en yakın gruptur. Ancak Hazır Değerler grubunda (varsa) vadesi üç aydan uzun çekler ve mevduatların çıkarılması ve söz konusu gruba Menkul Kıymetler grubundaki vadesi üç aydan kısa devlet tahvili ve hazine bonolarının eklenmesi "nakit ve nakit benzeri" kavramına daha yakın sonuçlar verecektir.

#### *Çeklerin Vadeleri*

Çeklerin vadeleri var ise bu durum cari oran ve diğer iki oranın analizinde dikkate alınmalıdır. TFRS'ye göre alınan çeklerin vadesi örneğin 3 ayı geçiyor ise bunlar nakit ve nakit benzeri olarak değil alacaklar içinde gösterilmelidir (TFRS, TMS 7, prg 7). Bu durum cari oranda bir değişikliğe sebep olmamakta ancak 'nakit oranı' etkilemektedir.

Tek Düzen Hesap Planı'nda vadeli çekler 3 aydan kısa ya da uzun olsun hazır değerlerde değil alacak senetlerinde raporlanmaktadır. Bu durumda Tek Düzen Hesap Planı'na göre düzenlenmiş tablolarda 'nakit oran' hesap-

lanırken hazır değerlere, vadesi 3 aydan kısa olan çeklerin eklenmesi gerekir. Böylelikle ‘cari oranın’ gereğinden yüksek hesaplanması önlenmiş olur.

### Şüpheli Alacaklar

Şüpheli alacaklar için önce karşılık ayrılır ve ilgili tutar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Böylelikle cari oran hesaplamasında bu tür alacaklar formül dışında bırakılır ve oranın borç ödeyebilme gücü ile ilgili olarak daha gerçekçi bir sonuç elde edilmiş olur.

Tüm alacaklar için şüphelilik durumu söz konusu olabilir. Bu yüzden TFRS’ye göre tüm alacaklar için şüpheli alacak sınıflandırması yapılabilir. Ancak Tek Düzen Hesap Planı’nda sadece “şüpheli ticari alacak” kavramı bulunmaktadır ve sadece ticari alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılır.<sup>2</sup> Bu yüzden eğer incelenen mali tablolar mevcut uygulamaya göre hazırlanmışlarsa ticari olmayan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmamış olacaktır. Bu durumda ticari olmayan alacaklar içinde de şüphelilerin bulunduğu unutulmamalı ve bunlar hesaplamalarda dikkate alınmalıdır.

Dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da Tek Düzen Hesap Planı’nda “şüpheli ticari alacak” tanımının içinde yer alan “ödeme süresi geçmiş” ve “vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş” ibareleridir. Böylelikle işletmeler şüpheli ticari alacak ayırmak için alacakların vadelerinin dolmasını beklemektedirler. Oysa ki alacakların bir kısmının vade gelmeden şüpheli hale gelme ihtimalleri de bulunmaktadır. Bu açıdan ister yaşlandırma yöntemi isterse kredili satışlardan yüzde ayırma yöntemi ile vadeleri beklemeden hem ticari hem de diğer alacakların şüpheli olarak sınıflandırılması gerekmektedir.<sup>3</sup> Eğer analiz edilecek finansal raporlarda bu uygulamalar yok ise cari oran ve asit-test oranı hesaplanırken alacakların vadesi dolmadan da şüpheli olma ihtimallerinin dikkate alınması gerekmektedir (Sumer, Prensteiner, 2009).

Özet olarak, eğer analiz edilecek tablolarda ticari alacak dışındaki alacaklar için ve vadesi gelmeyen şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmamış ise bu iki durum tahmin edilmeli ve cari oran ile asit test oranındaki alacak tutarından çıkarılmalıdır.

### Değeri Düşen Stoklar

Stoklar TFRS’ye göre, işin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan, bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da

2 Tek Düzen Hesap Planı’nda ilgili hesabın tanımı “şüpheli ticari alacaklar ödeme süresi geçmiş, bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsar” şeklindedir.

3 TFRS’ye göre hazırlanan tablolarda bu yöntemler kullanılmaktadır.

hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TFRS, TMS 2, prg 6).

Tek Düzen Hesap Planı'na göre stok, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur(1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği T.D.H.P.).

Cari oran hesaplanmasında stokların dönem sonundaki değerlemesi çok önem arz etmektedir. Stokların değerlerinde dönem sonu itibariyle değer düşüklüğü olmuş olabilir. Bu durumun raporlarda gösterilmiş olması çok önemlidir. Tek Düzen Hesap Planı'na göre stoklar için değer düşüklüğü karşılığı hesabı bulunmaktadır. Hesap planına göre stokların, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve modada değişiklikler nedenleriyle fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalmalar ortaya çıkabilir ve bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmeler meydana gelebilir. Bu durumlarda stoklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir.

Şöyleki mevcut uygulamada genellikle, stok değer düşüklüğünün tanınması ile ilgili tamamlayıcı hüküm olarak VUK Madde 274 dikkate alınmaktadır. Genellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmeler VUK'un ilgili maddesinin kriterleri sağlanmadığı durumlarda, stoklarında değer düşüklüğü olmasına rağmen söz konusu değer düşüklüğünü raporlamamaktadırlar. Bu yüzden şirketler mali tablolarını düzenlerken VUK hükümlerini esas aldıklarında stoklarda değer düşüklüğü söz konusu ise stok kaleminin gerçeği yansıtmama ihtimali oldukça artmaktadır. Bu tür tablolarda cari oran hesaplanmasında, söz konusu eksik raporlama ihtimalinin, dikkate alınması gerekmektedir.

Stokların değer düşüklüğü konusu TFRS hükümlerinde daha titiz ele alınmıştır. Standarda göre stokların maliyetlerinin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutarlarından yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığının mutlaka ayrılması gerekmektedir. Standart, değer düşüklüğü konusunda her hangi bir oran ve tutar ile kısıtlama getirmemiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus TFRS'nin stoklarda değer düşüklüğü hakkında hassas olması ve eğer değer düşüklüğü varsa muhakkak kaydedilmesini gerektirmesidir. Böylelikle TFRS'ye göre hazırlanmış tablolarda cari oran hesaplanmasında kullanılan stok kalemlerinin gerçekçi tutarları verildiği düşünülebilir.

### Verilen Avanslar

Verilen avanslar varlıklar için önceden yapılan ödemelerin takip edildiği hesaplardır. Bu konu ile ilgili olarak Tek Düzen Hesap Planı'nda iki hesap adı karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi "Verilen Sipariş Avansları"dır. Bu hesap, yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişle bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. İkincisi ise "Taşeronlara Verilen Avanslar"dır. Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlendiği hesaptır.

Bu tür hesaplar özü itibariyle borçları ödeme gücü açısından stoklar gibi düşünülmelidir. Verilen avanslarkalemi ileride nakit girişi sağlanacağına dair bilgi vermemekte daha ziyade ileride daha az nakdin çıkacağına dair bilgi vermektedir. Bu nedenle, verilen avanslar kaleminin incelenmesi gerekmektedir. Eğer söz konusu tutar ilgili işin iptali durumunda geri alınabiliyor ise cari oran hesaplamasında kullanılabilir. Ancak ilgili işin iptali durumunda söz konusu tutar geri alınamayacak ise bu tutarın cari oran hesaplanmasında dikkate alınmaması daha doğru olacaktır.

### Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri – Hakedişleri

Bilançonun dönen varlıklar kısmında bulunan 'Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri' hesabı, işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin takip edildiği bir hesaptır. Bu hesabın amacı yapılan harcamaların dönem gideri yerine geçici varlık olarak mali tablolarında izlenmesidir. Bu hesap inşaat bittiğinde dönem gideri olarak kapatılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, 153). Bu tür hesaplar firmanın borç ödeyebilme gücü hakkında bilgi vermemekte, daha ziyade yapılan projenin biriken maliyetinin takip edilmesini sağlamaktadır. Bu yüzden cari oran hesaplanmasında söz konusu tutarın hesaplamalardan çıkartılması daha sağlıklı sonuç verecektir.

Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar kısmında bulunan 'Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri' hesabı, işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki tamamlanan kısımlar için düzenlenen hak ediş bedellerinin izlendiği hesaptır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, 362). Bu hesap ileriye dönük nakit çıkışı olacağına dair bir bilgi vermemektedir. Bunun yerine hesapta tahsil veya tahakkuk edilmiş hakedişler takip edilmektedir. Böylelikle cari oran hesaplanırken bu durum göz önünde tutulmalı ve

formüldeki payda kısmından (kısa vadeli yabancı kaynak tutarından) söz konusu hesaptaki tutar çıkartılmalıdır.

#### *Peşin Ödenmiş Giderler*

Bu tür hesaplar ilerde oluşacak giderler için önceden yapılan ödemeleri içerirler. Bu açıdan bu tür hesaplar, diğer varlık hesaplarından farklı olarak ilerde sağlanacak nakit girişi ifade etmemektedir. Böylelikle bu hesaptaki tutarlar borç ödeme gücü ile ilgili değildir ve daha ziyade ilerde daha az nakdin çıkacağına dair bilgi vermektedirler. Cari oranın özü itibarıyla mevcut borç karşılama gücünü göstermesi gerektiğinden peşin ödenen giderlerin cari oran hesaplanmasında dikkate alınmaması daha doğru olacaktır.

#### *Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değerinin Hesaplanıp Hesaplanmadığı*

İşletmelerin esas faaliyetleri dışında borç senetlerine veya hisse senetlerine yatırım yapmış olmaları halinde, bu tür varlıkların özellikle piyasa fiyatlarının bulunması durumunda, cari oranın hesaplanması sırasında piyasa değerinin esas alınması daha uygun olacaktır. TFRS'ye göre bu tür varlıkların piyasa değerleri ile gösterilmesi gerekir ancak VUK'a göre bu tür varlıklar çoğunlukla maliyetleri ile değerlendirilmektedir. Böylelikle cari ve diğer iki oran hesaplanırken eğer mali tablolarda finansal araçlar defter değeri ile raporlanmışlarsa piyasa değerleri tahmin edilmeli ve bu değerler dikkate alınmalıdır. Örneğin VUK'a göre hisse senetleri alış fiyatı ile takip edilmektedir. Bundan dolayı cari oranın pay kısmında yer alan hisse senetlerinin, tahmini piyasa değerlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

#### *Nakit Dönüm Süresi*

İşletmeler sonuç itibarıyla nakit elde ettikleri sürece değerlidirler ve faaliyetlerine devam edebilirler. İşletmeler ödemeyi ne kadar geç yaparlarsa, nakdi firmada o kadar uzun süre tutmuş olurlar. Bir işletme için nakit girişi de kazançlarından veya varlık satış ve getirilerinden doğan alacaklarını tahsil ettiği gün gerçekleşir. Böylelikle işletmeler öncelikle stoklarını ne kadar az süre depoda tutar ve alacaklarını ne kadar erken tahsil ederlerse nakdi o kadar erken işletmeye sokmuş olurlar. İşletmelerin esas faaliyetleri ile stok elde tutma süresi, alacak tahsil süresi ve borç ödeme süresi çok önem arz etmektedir. Bir işletmenin stok tutma ve alacak tutma süresinin toplamı nakdin girişi için toplam bekleme gününü ve borç ödeme süresi de nakdin çıkışının kaç gün ertelendiğini göstermektedir. Nakdin girişi için beklenen günden borcun erteleme günü çıkartılırsa şirketin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için kaç günlük nakit finansmanına ihtiyacı olduğu tespit edilir. Eğer nakdin girişi için beklenen gün sayısı borcun ertelendiği gün sayısına

dan küçük ise bu durumda şirket faaliyetlerini nakit finansmanına ihtiyaç duymadan devam ettirmekte ve hatta elinde ayrıca değerlendirebileceği fon kalmaktadır. Bu önemli bir ayrımdır. Eğer bir işletmenin söz konusu nakit giriş süresi borçların ödenmesi için geçen süreden kısa ise cari oranın düşük olması çok daha önemsiz hale gelebilmektedir.

Cari oran değerlendirilirken alacakların ve borçların vadelerinin dikkate alınması gerekir. Senetsiz alacaklar, senetli alacaklar ve vadeli çekler, senetsiz borçlar, senetli borçlar ve verilen vadeli çekler karşılaştırılırken alacakların ve borçların yaşlandırılma hesapları yapılmalı ve vadeler dikkate alınmalıdır.

Örneğin alacakların tutarı 4.000 TL; borçların toplamı 2.000 TL ise cari oran 2 olarak olumlu değerlendirilecektir. Ancak alacakların ortalama vadesi 3 ay; borçların ortalama vadesi 2 ay ise; cari oranın 2 olması olumlu olmayacaktır.

Bu noktada, TFRS analizciler için önemli katkıda bulunmaktadır. Standartta nakit akım tablosu; işletme faaliyetlerinden nakit akımlar, yatırım faaliyetlerinden nakit akımlar ve finansman faaliyetlerinden nakit akımlar olmak üzere üç ana bölüme ayrılır. Nakit akım tablosunun birinci bölümünde, işletmelerin faaliyetleriyle dönem içerisinde nakit girişi sağlayıp sağlamadığı ve ne tutarda sağladığı detaylı bir şekilde raporlanmaktadır. Eğer bir işletmenin nakit akım tablosunun birinci bölümündeki tutar pozitif ise (işletme faaliyetleri ile ilgili nakit girişi nakit çıkışından yüksek ise) söz konusu işletme ana faaliyeti sonucunda nakit girişi sağlayabiliyor demektir. Ayrıca tutar geçmiş dönemlerde de istikrarlı bir şekilde belli bir miktarda pozitif sonuç vermiş ise bu durum işletmenin borç ödeyebilme gücü hakkında analizciye olumlu kanaat sağlayacaktır. Böylelikle işletmelerin borç ödeme gücü analiz edilirken cari oran ve diğer iki oranın yanı sıra yukarıda bahsettiğimiz unsurların da dikkate alınması söz konusu işletmelerin ilerideki potansiyel borç ödeme gücünün tespiti açısından çok önemlidir.

#### *Kısa Vadeli Karşılıkların Kaydedilip Edilmediği*

İşletmelerin gerçekçi ve ihtiyatlı bir finansal raporlama yapabilmeleri için ileride oluşma ihtimali olan giderler için karşılık ayırmaları gerekmektedir. TFRS bu konuda çok hassas davranmaktadır. Böylelikle TFRS'ye göre düzenlenmiş tablolarda bu tür karşılıklar detaylı bir şekilde verilmekte ve şirketin bir yıl içinde olma ihtimali yüksek nakit çıkışları yabancı kaynaklarda raporlanabilmektedir (örneğin dava karşılıkları, garanti karşılığı). Ancak VUK'a göre hazırlanan raporlarda bu tür ileride oluşma ihtimali yüksek

nakit çıkışları yabancı kaynaklarda gözükmemektedir. Bu yüzden VUK'a göre hazırlanmış mali tabloların cari oranları hesaplanırken yukarıda sözü edilen unsurlardan bir yıl içerisinde gerçekleşme ihtimali olanlar dikkate alınmalıdır.

#### *Kazanılmamış Gelirlerin Kısa Vadeli Yükümlülüklerdeki Tutarı*

Tek Düzen Hesap Planı'nda gelecek aylara ait gelirler hesabı bulunmaktadır ve tanımı "Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlendiği hesap" şeklindedir. Görüldüğü gibi bu hesap ileride nakit çıkışı gerektirecek bir hesap olmayıp ileride yapılacak olan gelir getirici faaliyetin parasal değeridir. Böylelikle cari oran hesaplanırken bu hesaptaki tutarın kısa vadeli yabancı kaynaklardan çıkarılması daha isabetli olacaktır.

Bununla beraber TFRS'de kazanılmamış gelirler hesabı yukarıda bahsetmiş olduğumuz gelecek aylara ait gelirler hesabından daha kapsamlıdır. Örneğin; Standarda göre, eğer vadeli satış finansman unsuru içeriyorsa vadede tahsil edilecek tutarın içerisinden finansman unsurunun ayrılması ve gerçekleştikçe finansman geliri olarak tanınması gerekmektedir. Böylelikle vadeli satışlarda satış günü yapılan kayıtlarda vade farkı, kazanılmamış finansman geliri olarak yabancı kaynaklarda muhasebeleştirilir ve söz konusu finansman geliri gerçekleştikçe yabancı kaynaktaki tutar azaltılarak finansman geliri olarak raporlanır. Bundan dolayı TFRS'ye göre hazırlanmış tablolardaki bu tür kalemler ileride nakit çıkışı gerektirmeyecek kalemlerdir. Cari ve diğer iki oran hesaplanırken bu tutarların formülün payda kısmından çıkarılması daha doğru sonuçlar alınmasını sağlayacaktır.

#### *Satış Amaçlı Duran Varlıkların Raporlanması*

TFRS'ye göre bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme söz konusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır (TFRS, TFRS 5, Prg.6). TFRS söz konusu satış amaçlı varlıkları dönen varlıklar grubunda raporlamaktadır. Bu nedenle böyle bir hesabın bulunduğu işletmelerde cari oran önemli boyutlarda etkilenmektedir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda cari orandaki bu değişimin geçici olduğu unutmamalıdır. Analizci böyle dönemlerde iki ayrı cari oran hesaplamalı ve her ikisini de dikkate almalıdır. Birincisi söz konusu varlık tutarının hesaplarda dikkate alındığı cari oran, ikincisi söz konusu varlık tutarının hesaplardan çıkartılmasıyla bulunan, geçmiş dönem oranlarıyla karşılaştırılması daha doğru olan cari oran.

Tek Düzen Hesap Planı'nda satış amaçlı elde tutulan varlıklarla diğer maddi duran varlıklar arasında raporlama açısından farklılık bulunmamaktadır ve bunlar duran varlıklar grubunda yer almaktadır. Bu durumda analizci, satış amaçlı duran varlığı olan ve mali tablolarını Tek Düzen Hesap Planı'na göre düzenleyen bir firmayı analiz ediyorsa, firmanın cari oranının yanı sıra, firmanın bir yıl içerisinde borçlarını karşılama gücünü artıracak bir varlık satışı işlemi gerçekleştireceğini de dikkate almalıdır.

### 3- SONUÇ

Cari oran bir firmanın borç ödeyebilme gücünü ve net işletme sermayesinin yeterli olup olmadığını gösteren önemli bir orandır. Yukarıda da belirtildiği gibi cari oran hesaplamasında ve analizinde birçok faktöre dikkat edilmesi gerekmektedir. Cari oranın yüksek olması işletmelere borç verenler için olumlu bir göstergedir ancak cari oranı gereğinden yüksek olan işletmelerin çalışma sermayesi gerekliliği yüksek demektir ki bu da şirket değerini düşüren bir durumdur.

Cari oran analiz edilirken, diğer tüm finansal oranlarda olduğu gibi, işletmenin ve bulunduğu sektörün özellikleri muhakkak dikkate alınmalıdır. Her ne kadar uluslararası piyasalarda cari oranın iki olması ideal bir durum olsa da bu oranın ülkeden ülkeye ve sektörden sektöre değişeceği unutulmamalıdır. Yukarıdaki tablolarda da görüldüğü gibi cari oranlar hem sektörler açısından hem de yıllar itibarıyla oldukça değişiklikler göstermektedir.

Sonuç olarak herhangi bir işletmenin cari oranı analiz edilirken yukarıda belirtilen hususlar doğrultusunda hareket edilir ve ilgili işletmenin bulunduğu sektör ve ülke dikkate alınır. Cari oran gerek işletmenin borç ödeme gücü hakkında gerekse çalışma sermayesi ihtiyacı hakkında faydalı bilgiler verecektir.

Cari oranın işletme yöneticisine veya ilgili kişiye doğru bilgi verebilmesi için bilançoların cari oran hesabına uygun hale getirilmiş olması gerekir.

Cari oran aynı zamanda işletmenin finansman durumunda düzelme olup olmadığını da gösterir. Bu nedenle cari oranın dönemler arasındaki seyri, belirli bir döneme ait orandan daha önemlidir.

### 4- KAYNAKÇA

1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sistemi. 12. Basım. İstanbul: İSMMMO Yayınları



Akgüç, Ö. 2010. Finansal Yönetim.8. Baskı 2010 İstanbul: Avcıol Basım Yayımları.

Anthony, R. N.ve Hawkins, D. F. 2007. Accounting TextandCases. 12 Ed. ABD:McGrawHill

Özerhan, Y. Ve Yanık, S.2010. Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı TMS TFRS. 2. BaskıAnkara: Türmob Yayınları 337

Sumer, H.2009. Borca Batıklık Bilançosu ve İyileştirme Projesinin Teknik Yapısı, Kriz Yönetimi (Derl. Haluk Sumer – HelmutPernsteiner), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını

IASB, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Wash, C. 2003. Key Management Ratios.3. Ed.London:PrenticeHall



# İÇ KONTROL İLE KURUM KÜLTÜRÜ İLİŞKİSİ VE ANADOLU ÜNİVERSİTESİ ARAŞTIRMASI

Ayşe Nilgün ERTUĞRUL\*

## ÖZET

Günümüzde, kurumlarda yaşanan krizlerin en önemli sebebinin, çalışanlardan kaynaklanan hata ve hileler ile bilgi ve belge iletimindeki aksaklıklar olduğu fark edilmiştir. Bu sebeple, kurumlarla ilgili yasa ve düzenlemeler, iç kontrolü de geniş bir şekilde kapsar hale gelmiştir. Son dönemde, kamu ya da özel, işletmeler ya da kâr amacı gütmeyen tüm kurumlarda etkin bir iç kontrole ihtiyaç olduğu konusunda giderek fikir birliği olmaktadır. Bu yönde ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunu ile kamu kurumlarında ve üniversitelerde iç kontrolün etkinliğini denetleyecek iç denetim birimlerinin kurulması zorunlu hale getirilmiştir. İnsanı farklı davranış ve tutum sergilemeye iten en önemli sebep, kendi taşıdığı kültür ve içinde bulunduğu kurumun kültürüdür. Kurum kültürü, kurum yönetimini ve kurum çalışanlarını betimleyen unsurlar bütünüdür. Çalışmamız, kurum kültürünün ve iç kontrolün karşılıklı etkileşiminin varlığını gösteren bir çerçeve hazırlamak amacıyla yapılmıştır. Buna doğrultuda, çalışmamızda Anadolu Üniversitesi birim yöneticilerine yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Verilerin analizinde frekans analizi, korelasyon analizi ve One-Way ANOVA analizi kullanılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** iç kontrol, iç denetim, kurum kültürü, üniversite

**Jel Kodlar:** M40, M41

\* Öğrt. Gör. Dr., Ufuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.  
anertugrul@ufuk.edu.tr

## THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL CONTROL AND CORPORATE CULTURE AND ANADOLU UNIVERSITY RESEARCH

### Abstract

It is noticed that malfunctions in the transmission of information and documents, as well as mistakes and cheats arising from the employees, are the most important reason of the crises experienced in corporations nowadays. Therefore, acts and regulations related with corporations come to include internal control in broad sense. Recently, there seems to be an increasing consensus about the need for an effective internal control in both non-profit organizations and companies. within this direction, with the Law No 5018, it has become compulsory to establish internal audit units auditing the efficiency of internal control in the public institutions and universities in Turkey. The most significant reason making human display distinct behaviour and attitudes is his/her own culture and the corporate culture of the corporation he/she works in. Corporate culture consist of the elements describing the management of the corporation and the employees. Our study aims at preparing a framework demonstrating the existence of the mutual interaction between corporate culture and internal control. Accordingly, in our work, a questionnaire study, which is intended towards unit managers of Anadolu University, is made. Frequency analysis, correlation analysis and One-Way ANOVA analysis are used in the analysis of datas.

**Keywords:** internal control, internal auditing, corporate culture, university

**Jel Codes:** M40, M41.

### 1. GİRİŞ

İşletme ve yönetim alanında mekanik işletme tanımlarından insan odaklı işletme tanımlarına geçişin bir sonucu olarak kurum kültürü alanındaki çalışmalarda artış olmuştur.

İnsanların grup halinde yaşama ve karşılıklı iletişim içinde olma zorunlulukları, bireysel davranış ve tutumlarının ortak hale gelerek, grup davranış ve tutumlarına dönüşmesine neden olur; bu da grupların kültürlerini doğurur. Kültür, kurum üyelerini bir arada tutar ve birlikte hareket etme yönünde güdüler. İnsanın belirlenen kuralları algılayışı ve uygulama şekli kurumdan kuruma hatta birimden birime değişebilmektedir. Çalışanların duygu, inanç, düşünce ve davranışlarının uygulamaları ve kurallara uyumu

etkilediği genel kabul görür hale gelmiştir.

İç kontrol, kurumlarda var olan bilgi belge akışını ve organizasyon yapısının tamamını kapsayan kontroller bütünüdür. Etkin bir iç kontrol, kurumlarda işlemlerin etkinliğini ve verimliliği artırma, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlama, yasa ve düzenlemelere uyum amaçlarını yerine getirerek kurumun başarısını artırır. Her kurumda etkin ya da etkin olmayan bir iç kontrolün varlığından söz edilir. Daha önce belirtildiği gibi kurum kültürü her biri ayrı kültüre sahip insanların ortak davranış sergilemeleri ile oluşmaktadır. Bu davranışlar, kurumun işlevlerinin yerine getirilmesinde doğrudan ya da dolaylı olarak etkindir. Çünkü insan, kurumun ve dolayısıyla iç kontrolün bir parçası yani unsurudur. Kültür, insan tarafından oluşturulur ve insan kültürün bir parçasıdır. İç kontrolün yapısı ve sınırları belirgin ve biçimsel, kurum kültürünün sınırları belirsiz ve yapısı biçimsel değildir. İç kontrolün etkinliği ile kurum çalışanlarının davranış, düşünce, inanç ve değerleri kısacası kültürü arasında bir ilişki olduğu düşünülmektedir. Çünkü çalışanlar, her belgenin ve bilginin oluşması ve aktarılmasında yer almaktadırlar ve bundan dolayı insani özelliklerin yapı içerisinde etken olduğu açıkça gözlenebilmektedir. Bütün bu sebeplerden dolayı çalışmamızda iç kontrol ve kurum kültürünün etkileşiminin irdelenmesi amaçlanmaktadır.

## 2. KURUM KÜLTÜRÜ VE İÇ KONTROL ETKİLEŞİMİ

Bir kurumdaki kurum kültürü ve iç kontrol ilişkisinin incelenmesinden önce, kültür ve kurum kültürü teorileri ile ilgili çok disiplinli bir yaklaşıma ihtiyaç vardır. Bu bağlamda, farklı alanlarda oluşturulmuş ve birbirinin tamamlayıcısı pek çok kurum kültürü modelinden<sup>1</sup> söz edilmektedir. Bunlardan biri, kültürün kolektif olduğunu kabul eden ve oluşturduğu programlamada kültürü dört katmanda inceleyen Hofstede'dir.

Hofstede, kurum kültürünün katmanlarını onion diyagramı adını verdiği diyagramla açıklamıştır. (Sornes vd.2004, 3.) Bu katmanlar; semboller, kahramanlar, ritüeller ve değerlerdir. Hofstede'in, ülkeler arası kültürel farkların kurumlara yansımaları gösterdiği ve IBM çalışanları üzerine yaptığı ünlü çalışması sonucu, beş farklı kültürel boyut tespit etmiştir. Bu boyutlar (Günlü 2007, 417), güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, erillik-dişillik, bireycilik-kollektivizm, zaman (kısa ve uzun vadeye dönüklük) olarak bilinmektedir.

<sup>1</sup> Hofstede modeli, Schein modeli, Wiener modeli, Vries ve Miller modeli, Peters ve Waterman modeli, Denison modeli, Parsons (AGIL) modeli, Mary Hatch ve kurumların kültürel dinamikleri modeli, Sackmann ve buzdağı modeli, Goffe ve Jones'un çift s model, Cameron ve Freeman modeli, Deal ve Kennedy modeli, Charles Handy Modeli, Miles ve Snow modeli, Trompenaars modeli v.b.

Diğer önemli kurum kültürü araştırmacısı olarak, Edgar Schein dikkat çekmektedir. Schein, kurum kültürünü, örgüt yapısının görünümünü betimleyen ve insan davranışlarını etkileyen süreçleri tanımlayan ve yine insan tarafından oluşturulmuş eserler olarak ifade etmiştir. (Franklin ve Pagan 2006, 53). Schein'in bu ifadesi, kültürü oluşturan, geliştiren ve sürekliliğini sağlayarak kurum için içselleştiren unsurun kurumdaki tüm çalışan insanlar olduğu düşüncesini desteklemektedir.

İç kontrol ile kurum kültürünün etkileşiminden söz ederken, iç kontrolün biçimsel kontrol yapısını ve kültürün, biçimsel olmayan kontrol yapısını işaret etmesinden yola çıkabiliriz.

## 2.1. Kurum Kültürü ve İç Kontrol İlişkisi İle İlgili Literatür

Kültür ile ilgili literatür tarandığında, kültür ile ilişkilendirilen yönetim, denetim ve iç denetim ile ilgili çok çalışma olsa da iç kontrol ile kültürün birleştirildiği çalışmaların azlığı dikkat çekmektedir. Bu makalede, Jan A. Pfister (2009) Managing organizational culture for effective internal control, University of Zurich ve S. J. Root(1998), Beyond COSO: internal control to enhance corporate governance isimli çalışmalarına yer verilecektir.

### 2.1.1. Kurum Kültürü Ve İç Kontrol Etkileşimi İçin Bir Çerçeve

Kültür ve kontrol ile ilgili, Jan A. Pfister tarafından yapılmış bir çalışmada, kültür ve iç kontrolün etkileşimini gösteren bir çerçeve çizilmiş ve bununla ilgili literatür araştırması yapılmıştır. Bu literatür çalışmasının üç adımda oluşturulduğu vurgulanmıştır. Buna yönelik olarak iç kontrolün açıklanmasında, COSO, CoCo, ve Turnbull raporlarından faydalanılmıştır. İkinci adımda yönetim muhasebesi ve kontrol ilişkisine değinilmiş ve bunun için de Ouchi, Merchant ve Simons'ın görüşlerine yer verilmiştir. Üçüncü ve son adımda ise araştırma tezlerinden yola çıkılmıştır (Pfister 2009,45-63). Böylelikle, kurum kültürü ile iç kontrol ilişkisi ortaya konmaya çalışılmıştır. Bankalardaki küresel krizden bahsedilerek, bu krizlerin temelinde bakıldığında, iç kontrol ve kurum kültürünün görüleceğinden söz edilmiştir. Batan bankalardaki mevcut kültür yapısının “kabadayı”, “yanıcı”, “bol ödeme iklimli”, “gevşek gözlem” ve “kör inanç” özelliklerini taşıdığı ifade edilmiştir (Pfister 2009, 2).

Pfister, kültürün kontrole olan etkisi ile ilgili açıcı etken (opening drivers), kapatıcı etken (closing drivers) ve güçlendirici etken (reinforcing drivers) kavramlarını ortaya atmıştır<sup>2</sup>. Pfister'in sözünü ettiği açıcı ve kapatıcı kül-

2 Taşiyıcı kavramı, kültürü dışa açan ve kapatan etkenleri ifade ettiği için ilgili çalışmanın açıklanmasında “taşiyıcı” yerine “etken” kelimesinin kullanılmasının daha doğru olacağı kanısındayız.

tür etkenleri, kültürün çevresinden etkilenme veya etkilenmeme derecesine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır.

Kapatıcı etken (Pfister 2009, 165-166) terimi, dış çevreye kapalı ya da kendi sınırlarını kesin çizgilerle belirlemiş ve katı kuralların olduğu bir kültürü betimler. Kapatıcı etkenler, kontrol ve kültür açısından sınırları belirleyen ayaktır. Kapatıcı etkenler, toplum içindeki bireylerin, kişisel kültürlerini toplum kültürüne taşımalarını engeller. Diğer bir ifadeyle, toplumsal kültürü bu türden bir etkileşime kapatırlar. Benzer şekilde, toplum kültürüne bağlı olarak şekillenen ve toplumun parçası olan insanlarla çalışan bazı kurumlar, bu etkeni seçerek, kendi içlerinde oluşturdukları alt kültürü değiştirmemek adına kendilerini çevreye ve her bireyin kendi sosyal ortamlarından getirdikleri özelliklere kapatabilirler. Buna örnek olarak aile şirketleri veya katı kurallı bir sosyal gruba tabi kurumlar verilebilir. Örneğin, kapatıcı etkeni benimsemiş olan bir kurum, işe alımlarında kendi kültürüne uyum sağlayamayacağına inandığı bir personel adayını baştan eleyecektir. Kurum, farklı bir kültürden gelen fakat nitelikli olduğuna inandığı bir adayı personel olarak kabul ettiyse de, söz konusu personele kendi kültürünü benimsetmek için çaba sarf edecektir.

Diğer taraftan kapatıcı etkeni kabullenen kurumlar, oluşturdukları kültürün toplumsal kültürdeki değişime bağlı olarak değişmesine de izin vermeyebilirler. Örneğin, teknoloji maddi kültür unsurudur ve kapalı etkeni benimsemiş olan bir kurum, içinde bulunduğu çevrede kabul görmüş yeni teknolojik gelişmelere karşı direnç gösterebilir.

Kapatıcı etkenin benimsenmesinden kaynaklanan başka bir duruma göre de, kapatıcı etkeni benimsemiş bir kurum, hangi toplumsal çevrede olursa olsun kendi kültürünü o çevreye uyumlaştırmadan taşımak isteyecektir. Örneğin, bir aile şirketinin kendi içinde benimsemiş olduğu güçlü bir kültürü varsa iş yaptığı çevrelere de bu kültürü taşıyacak ve söz konusu çevrede oluşmuş kültürden kendisini soyutlayacaktır.

Kapatıcı etkeni benimsemek her ne kadar gelişme ve değişimin gerisinde kalmayı çağırıyor olsa da, bu etken benimsendiğinde kurum içinde bir belirlilik söz konusu olacaktır. Riskin belirsizliklerden kaynakladığı bilgisine dayanarak, bu etkenin benimsenmesi ile, belirli bir ortamda krize sebep olabilecek risklerden uzak kalılabileceği ve kriz oluşmadan önlem alınabileceği söylenebilir.

İç kontrol yönünden kapatıcı etkenlerin avantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pfister 2009):

- Kurum üyelerine kontrollerin nasıl uygulanması gerektiği konusunda yol göstericidir.
- Kültür yönünden kontrol davranışının tutarlılığını ortaya koyar.
- Kurum kültürünün içinde ne tür davranışların kabul edilemez olduğunu tanımlayarak yasal bir müdahale gerekmeden hilelerin, çalınmaların, kurum dışı çıkarların v.b. önlenmesine yardımcı olabilirler.

Pfister' e göre katı bir örgüt yapısı kapatıcı etkenlerin uygulanmasının en büyük dezavantajı olarak görülebilir. Kurallar, işlerin zamanlaması, çalışanların konumu belirlidir. Kapatıcı etkenleri odağına alan bir kültürde çevreye tamamen kapanma ve kendini lider görme tutumu vardır. Kurum, kendi kurallarını, kendi değerlerini çevredeki benzer nitelik ve niceliğe sahip diğer kurumlardaki kültürlerden üstün görür. Bu, çevreye kendisini kapatmış olmasının da en önemli nedenlerinden biri olarak görülebilir.

Açıcı etkenler (Pfister 2009, 167-168), kurum üyelerine şahsi kültürleri konusunda nispeten özgürlük verir ve kurum kültürünü iç (çalışanların bireysel kültürü) ve dış etkenlere (toplumsal kültür) açarlar.

Açıcı etkenler, kurum üyelerinin fikirlerine sorumluluk alanları çerçevesinde önem verir ve şahsi kültürün yansıtılmasını destekler. Her bireyin değerleri önemlidir, bireyin değerlerinin kurumun değerlerini geliştirdiğine inanılır. Salt yönetimden çok liderlik ön plandadır. Liderlik niteliği taşıyan bir yönetici, çalışanları belirli kurallar içerisine sıkıştırmaz, onların fikirlerine, çeşitliliklerine önem verir ve onlara işin doğru yapılması konusunda rehberlik etme amacı taşır. Çalışanlar, düşünsel bazda işin ortağı gibidir. Ast üst ilişkisi ile çalışmaktan çok birlikte çalışmak söz konusudur.

Açıcı etkenlerin, çevresel sınırları ortadan kaldıran ve aynı zamanda çevre ile etkileşimi sağlayan etkenler olması ile iç kontrole katkıda bunacak bir takım avantajlar ortaya çıkarmaktadır. (Pfister, 2009). Bunlar şöyle açıklanabilir:

- Açıcı etkenler, kontrolleri sürekli değerlendirebilen ve geliştirebilen yapıcı bir tartışma ortamı oluşturur.
- Liderler ve takipçileri, akla yatkın olmayan davranışlarını kolayca geçerli hale getiremezler, çünkü davranışlarını iç ve dış çevrenin gözünde meşrulaştırmak zorundadırlar.
- Kontrol yordamlarının yerine getirilmesinde uygun yöntemin belirleyicisi çalışanlardır.

Açıcı etkenler özgür bir çalışma ortamı sayesinde çalışanların motivasyonunu ve kendini kuruma ait hissetmesini sağlasa da, bu etken iç kontrol



için bir takım dezavantajlar meydana getirebilir (Pfister 2009). Bunlar şu şekilde açıklanabilir:

- Açıcı etkenler konusunda aşırı vurgu, kontrollerde tutarsızlıklara neden olabilir ve liderin otoritesini sarsabilir.
- Aşırı özgür davranış biçimine yönelebilecek olan açıcı etken kullanımı ile kurallardan fazlasıyla sapma görülebilecektir.
- Açıcı etkenler, iç kontrolün biçimsel yapısını daha biçimsel olmayan hale getirerek bazı olumsuz etkileri beraberinde getirebilecektir.

Güçlendirici etkenler (Pfister 2009, 169-171), her iki etkeni de kabul eden bir kurumda hangi etkenin daha baskın olduğunu belirler. Kurumun ihtiyacına ve içinde bulunduğu topluma göre en uygun olanı seçer ve baskın etkeni desteklerler.

Güçlendirici etkenler, içeriğin kendisini sağlamaz; bunun yerine kapatıcı veya açıcı etkenlerin hangisi daha baskınsa onu güçlendirerek daha etken olmasını garanti eder. Bu sayede baskın etkenin avantajlarını çoğaltarak diğerinin dezavantajlarını azaltmış olur.

Kısaca, güçlendirici etken, örneğin, kapatıcı etkenin sağladığı belirlilik ortamı avantajının ya da açıcı etkenin geliştirilebilir iç kontrol oluşturabilme avantajının desteklenmesini sağlar. Diğer taraftan, örneğin kapatıcı etkenin katı örgüt yapısından gelen dezavantajının ya da açıcı etkenin kurallardan aşırı uzaklaşma dezavantajının ortaya çıkmasına engel olur.

Pfister'e göre, eğer öncül iki etkenden biri, kültür için kontrol etkinliğini geliştirmek konusunda yeterli değilse, güçlendirici etkenler, kültürü etkin kontrollerle ilgili olarak destekleme konusunda başarısız olurlar.

Pfister'e göre etkenlerin (açıcı, kapatıcı, güçlendirici) iç kontrolün etkinliğini sağlayabilmesi için optimal bir bileşimlerine ihtiyaç vardır. (Pfister 2009). Optimal bir bileşimde, katı kurallar, açıcı etken yönünde yumuşarken, açıcı etkenin aşırı serbestliği kontrol altına alınır.

### **2.1.2. Kurumların Gelişiminde İç Kontrol Ve Kurum Kültürü Etkileşimi**

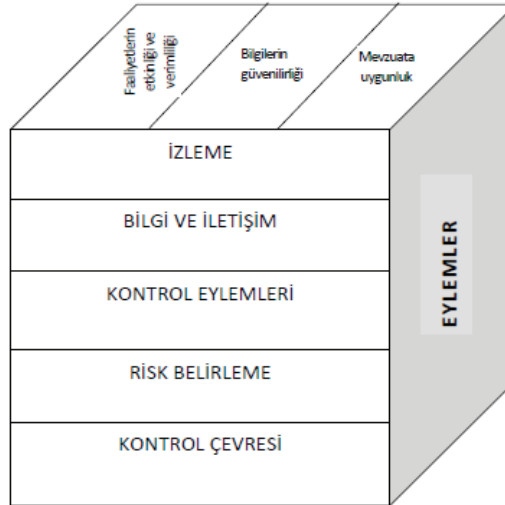
İç kontrol ile kültür etkileşimini, kurumların gelişimine etkisi açısından değerlendiren Root'a göre, kuruluş aşamasında, gelişen, istikrarlı ya da zirvedeki bir kurumun bulunduğu konumu ve geleceğinde bulunacağı yeri, kültür ve iç kontrolün birbiri ile etkileşimi belirleyecektir. (Root 1998, 46-47). Daha önce belirttiği gibi kültür, her kurumda vardır, ancak kültürün güçlü ya da zayıf olması kurumdan kuruma değişebilmektedir. Benzer şekilde iç kontrolün de kuruma olan etkisinin güçlü veya zayıf olması söz

konusudur. Eğer iç kontrol, kurumun amaçlarına ulaşması için yeterliyse, iç kontrolün etkin olduğu söylenebilir. Root, bunları göz önünde bulundurarak kurumları farklı kültür düzeyleri ve farklı iç kontrol yapılarına göre sınıflamıştır. Bu sınıflamaya göre, başlangıçta zayıf kültür ve zayıf kontrole sahip kurumlar, zamanla etkin iç kontrol ve etkin kültüre sahip olarak hızla gelişebilirler veya güçlü kültür ve güçlü iç kontrol seviyesine sahip istikrarlı kurumlar haline gelebilirler. Bunların tersine, kurumlar, tam olarak dip noktasına da düşebilirler. Diğer taraftan, zaten zirve noktasına ulaşmış bir kurum, güçlü bir kontrole sahip olsa da zayıf bir kültür nedeniyle, birden başlangıçtaki derin tehdit altındaki kuruma dönüşebilir.

## 2.2. Kurum Kültürünün İç Kontrolün Bileşenleri İle İlişkisi

COSO, iç kontrol ile kurum kültürünü ilişkilendirirken pratiğe uygun ve bütünsel bir açıdan yaklaşır ve iç kontrolü beş bileşen ile açıklar. COSO iç kontrolün ana bileşeni olan kontrol çevresi bileşenini açıklarken kültürün iç kontrol ile bağlantısını da ortaya koyar. ([http://www.iaa.org.uk/en/Knowledge\\_Centre/open-courses/culture\\_and\\_control\\_section3.cfm](http://www.iaa.org.uk/en/Knowledge_Centre/open-courses/culture_and_control_section3.cfm); 24.03.2012)

Kurum kültürünün, iç kontrol ile ilişkisinin belirlenebilmesi için iç kontrolü oluşturan bileşenlerle olan etkileşimin ayrı ayrı ele alınması gerekecektir. Söz konusu bileşenler, kontrol çevresi, risk belirlenmesi, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, izleme ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği.



Şekil 1. İç Kontrolün Bileşenleri

**Kaynak:** [http://www.bumko.gov.tr/KONTROL\\_EN/Genel/Default.aspx?17A16AE30572D313AAF6AA849816B2EF13C9817A85D7DA3A](http://www.bumko.gov.tr/KONTROL_EN/Genel/Default.aspx?17A16AE30572D313AAF6AA849816B2EF13C9817A85D7DA3A) (Erişim tarihi: 01.12.2011)

Aşağıdaki tespitler, literatürden, daha önce yapılmış olan araştırmalardan ve genel kanıdan yola çıkılarak yapılmıştır.

### 2.2.1. Kurum Kültürü Ve Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi, örgütsel disiplin ve yapıyı oluşturur. (Erdoğan 2006, 87) Bu yapı içerisinde yer alan tüm unsurlar, kültürle bağlantılıdır. Kontrol çevresi, diğer iç kontrol bileşenlerini çevreleyen bir bileşen olmasından dolayı, kontrol çevresinin alt unsurlarının etkilenme yönü ve derecesi, diğer bileşenlerin ve doğrudan iç kontrolün etkilenme yönü ve derecesini belirleyecektir. Kontrol çevresi bileşeninin alt bileşenlerinin, dürüstlük ve ahlaki değerler, örgüt yapısı, yönetim kurulu ve yönetim felsefesi, yetki ve sorumluluk verme yöntemleri, insan kaynakları uygulamaları, dış etkenler olduğundan daha önce söz edilmişti. Kurum kültürünün bu ana bileşene etkisi incelenirken alt bileşenler bazında değerlendirme yapılması uygun olacaktır.

Sir Edward Burnett Tylor tarafından; kültür, “toplumun bir üyesi olan insanın zaman içinde öğrenme ya da kazanım yolu ile edindiği bilgi, sanat, hukuk, ahlak, gelenek ve görenekler, töre ve bütün diğer yetenek ve alışkanlıkları içeren karmaşık bir yapı” olarak tanımlanmıştır. (Güvenç 1997, 54-55). Tanımdan da anlaşılacağı gibi kültür, grubun ahlaki değer yargılarını da içinde barındırdığı için dürüstlük ve ahlaki değerler unsuruyla birebir ilişkilidir. Ahlaki değerler, kurum tarafından içselleştirilmiş olabilir ya da olmayabilir. Kurumun ahlaki yönünün içselleştirilebilmesinde yöneticinin rolü çok önemlidir. (Rosen 1998, 340) Kurumların ya da bireylerin ahlaki kuralları dikkate alarak davranması iş etiğinin gereğidir. (Abdioğlu 2007, 198) Eğer kurumun kültürü, temelinde hileyi barındırıyorsa bunun tespiti ile yönetici daha fazla kontrol noktasına ihtiyaç duyulacağını anlayabilir.

Kurumda, değerlere ve amaçlara yönelik bir kültürün oluşturulması düşüncesiyle, yönetim ve çalışanlar, doğruluk, dürüstlük ve başkalarını düşünme temellerine dayanan açık ilişkilere göre hareket etmelidirler. (Asunakutlu 2007, 246)

Kurumlar, kendi kültürlerini geliştirirken de bazı yasaklardan ve ahlak kurallarından yararlanırlar. (Güçlü 2003,155) Ahlaki değerlerin kurumun iç kontrolün etkinliğinde, çoğunlukla olumlu katkısı beklenir. Ancak, iç kontrolün gereği olan sınırlılıkların da ötesinde, bir kısım ahlaki yasaklar, iç kontrolü değiştirebilir ya da etkinliğine engel olabilir.

Kültür ve kurum arasındaki ilişki kurum amaçlarından çok örgüt yapısı ile ilgilidir. (İ. Erdoğan 1975,80). Böylece, kültürün kurumdaki insani özelliklerle-

rin bütünü olması, kültürün, çalışan insanların oluşturduğu örgüt yapısıyla ilişkisini açıklamaktadır.

Yöneticilerin, örgüt içindeki yeri ve hiyerarşinin etkisi, doğrudan kültürce belirlenirken, örgüt yapısının iç kontrolün bir parçası olduğu da bilinmektedir. Örnek olarak, başarılı kurumları modelleyen Peters ve Waterman'a göre, kurum kültürünün baskınlığı ile çalışanın örgütteki yeri arasındaki ilişki Peters ve Waterman'e göre şöyle ifade edilmiştir: "Eğer şirketlerin değerlerine, öykülerine, efsanelerine, yaşam öykülerine yansıyan kendine özgü görüntüleri yoksa, insanların tek güvenceleri örgüt şemasında yaşadıkları yerdir. Eğer bu yeri tehlikeye sokarsanız ve ortada güçlü bir firma yok ise, siz insanların iş yaşamındaki anlama en yakın kavramı ellerinden alıyorsunuz demektir." (Peters ve Waterman 1987,126)

Etkin bir örgüt yapısı, kurum içi kültürün oluşma hızına ve kurumun toplumsal kültürle ilişkisine bağlıdır. (Erdoğan 1975, 87). Diğer bir anlatımla, kültürün yerleşik olması, örgütte görünmez çizgilerin belirlenmesini ve yapının sağlamaşmasını sağlar. Çalışanların kültürel özelliklerine göre oluşturdukları biçimsel olmayan gruplar, örgütün şekillenmesinde büyük rol oynayacaktır.

Kurumlar, kurucularının kültürel kimliğini barındırırlar ve yönetim kurulları genellikle bu kültürün devamlılığını sağlama eğilimindedir. Faaliyetlerin sürdürülmesi için gereken kaynakların sağlanması da yönetici ya da yönetim kurulunun kültürel yaklaşımına ve kurumun kendi yerleşik kültürüne bağlı olacaktır.

Çalışana sorumluluk verirken uygulanan yordamlar, örneğin iş tanımları, imza yetkileri, iç kontrol yapısı içerisinde vardır. Bunlar, yasal düzenlemeler ışığında biçimsel olarak yapılırken, kurumdan kuruma ayrıntıda değişkenlik gösterebilir. Bu değişkenlik de kültürün bir yansımasıdır. Örneğin, "Çalışanlara eşit bir dağılım mı yapılacaktır? Kıdeme göre mi dağılım yapılacaktır? Sorumluluk verilirken gerekli yetki de verilecek midir?" gibi soruların yanıtını kurumda yerleşik kültür belirleyecektir.

Kurumların, işe alma sürecinin başlangıcından, yaptığı personel adayı görüşmelerine kadar ve çalışanların ödüllendirilmesinden, kurum içi törenlere kadar tüm insan kaynakları uygulamaları, iç kontrolün olduğu kadar, aynı zamanda kurum kültürünün de bir parçasıdır.

İnsan kaynakları uygulaması olarak, amacı, işe yeni alınan kişilerin kurum hakkındaki bilgilere sahip olabilmelerini ve çalışacakları ortama hakim olmalarını sağlamak olan oryantasyon programları süresince kişiye, kurumun

vizyonu , misyonu, hedefleri ile kurumdaki değer ve normlar aktarılır. ( Bingöl 2003, 201)

İnsan kaynaklarının bir göstergesi olarak, törenler ve seremoniler, kurumda yeni işe başlayan çalışanların, kurum kültürünün benimsenmesine katkı sağlar ve çalışana, “istikrarı sağlamak, belirsizlik ve endişeleri azaltmak, dış çevreye mesajlar yollamak” (Vural 1998, 166) yönünde yardımcı olur.

Çalışanların, yönetim ile yaşadığı kültürel çatışmalar, devamsızlığa, onu da yapamıyorsa işi yavaşlatma ve aksatmaya ya da en son olarak işten ayrılmaya neden olabilecektir. Bu durumun varlığı sözkonusu olduğunda etkin bir iç kontrolden söz etmek mümkün olmayacaktır.

Kurum kültürü ile etkileştiği varsayılabilen iç kontrolün bir diğer alt unsuru da dış etkenlerdir. Dış etkenlerden kasıt, kurumun içinde bulunduğu çevrenin kuruma etkisidir. Çevre, kurumun dışında kalan her türlü fiziksel ve toplumsal faktördür. “Bu faktörler, demografik yapı, ekonomik, siyasal koşullar ,coğrafi konum, teknolojik koşullar ve kültürdür.” (Koçel 1998, 199). Dış etkenler, kurumun içinde bulunduğu toplumun değer yargılarını yani toplumun kültürünü de ifade etmektedir. Kurum çalışanı öncelikli olarak toplumun daha sonra kurumun bir parçasıdır.

### 2.2.2. Kurum Kültürü Ve Risk Belirleme

Bilindiği gibi, risk, gelecekte ortaya çıkması olası tehlikelerdir. Risklerin belirlenmesinden önce yapılması gereken, kurumun vizyonu, misyonu ile iç ve dış koşulların belirlenmesidir.(Derici v.d. 2007,155) İç ve dış koşullar, kurumun faaliyetlerini yerine getirdiği ortamdan ve etkileşim içinde olduğu çevreden etkilendiği tüm fiziki ve fiziki olmayan koşullardır. Bunlardan biri de kurum kültürüdür.

Kurum kültürünü tanıyan bir yönetici, oluşturmuş olduğu iç kontrolün çelişen yönlerini görebilir ve düzenin devamını sağlamak ve risklerin krize dönüşmesini engellemek için gerekli önlemleri zamanında alabilir. Örneğin, yönetici ya da kurucu, kurumdaki iç kontrolü, korunması gereken riskli alanların (para kasaları ya da bilgi sistemi yönetim odası gibi) kilitli ya da şifreli kapılar altında olmaları yönünde oluşturmuş olabilir. Ancak aşırı güvenin, umursamazlığın ya da belirsizliğin yerleşmiş olduğu bir kurum kültürü yapısında, bu iç kontrol yordamlarının uygulanamaması söz konusu olacaktır.

Eğer kurum için güven, önemli bir yere sahipse ve bir değer olarak nitelendirilebiliyorsa çalışan ile yönetici, çalışan ile çalışan arasında bir güven

oluşmuşsa kuruma karşı bir sabotaj beklentisi de azalacaktır. Ancak diğer bir bakış açısıyla bu güven, gözler önünde bir perde haline gelmişse riskli kontrol noktalarının gözden kaçmasına sebep olabilecektir.

Çalışanların motivasyonu için maddi tatminin yanı sıra manevi tatminin de sağlanması gerektiği unutulmamalıdır. Kendisine benzeyen, aynı değerlere, inançlara, bakış açısına sahip kişilerle birlikte çalışmak, motivasyonu, tatmini sağlayarak, kurum amaçlarını kendi amaçları gibi görme hissiyatı oluşturabilir. Bu da, çalışanın manevi doyum sağlayarak, işine daha özenle yaklaşması anlamına gelecektir. Kurum kültürüne uyum sağlayamayan bir çalışan ya da yönetici yabancılaşmaya başlayacaktır. Bu yabancılaşma sonucu kuruma bağlılık yavaş yavaş yitilebilecektir. Bu nedenle çalışanlar, iç kontrol yapısında bulunan yordamlara gereken özeni göstermeyerek kontrol açıklarına sebebiyet verecek, hata ve hilelerin yapılmasına uygun ortam hazırlayacaklardır.

Kuruma bağlılık, kurum kültürünün benimsenme derecesine göre değişir. Hofstede'nin kültürün bireysellik boyutuna göre kişilerin kendi ihtiyaçlarına mı ya da kurumlarının ihtiyaçlarına mı daha fazla önem verdikleri ölçülür. Bireysellik katsayısı yüksek olan kişiler, kendilerini içinde buldukları gruptan daha önemli görürler. Bu açıdan kurumlarının kayba uğramamasına odaklanmış bireyler, kontrol noktalarının buna yönelik belirlenmesine içten destek verebilirler. Ya da sadece kendini düşünen çalışanlar her an varlıkların çalınmasında rol oynayabilirler.

Güvenlik görevlisi bulundurma ya da güvenli kartla geçişli kapılar edinme gibi önlemler iç kontrolün güvenilir işlemlerini etkileyecekken, bu durumu çalışanların içselleştirmesini ancak kurumda buna yönelik yerleşik bir kültürün varlığı sağlayabilecektir. Özellikle kurumun finansal işlerinin yürütüldüğü birimlerde, fiziki mal varlığının bulunduğu yerlerde güvenliğin olması iç kontrolün etkinliği açısından zorunludur. Ancak kurum, kültüründe kilitli kapılar altında çalışmak, varlıkları güvenle saklamak, bilgiye erişimi kısıtlamak gibi değerler barındırmıyorsa bu türden bir iç kontrol yordamının oluşturulmasında güçlük çekilecektir.

Doğal afetler karşısında kurumun benimseyeceği tavır, hem içinde bulunduğu ülkeye göre hem de kurumun kendi kültürüne bağlı olarak değişecektir. Örneğin, Japonya gibi sık depremle karşılaşılacak bir coğrafyada bulunan kurum ile daha önce depremle karşılaşmamış bir ülkeye ait bir kurum, gereken önlemleri alma açısından farklı yaklaşıma sahip olabilecektir. Deprem/sel gibi afetlere yönelik tutumlar yaşanmışlıklara göre belirlenir. Örneğin,

tsunami yaşanmayan bir bölgede bulunan kurum depolama birimini deniz kenarında kurabilirken, bu türden felaketlerle karşılaşmış bir kurum söz konusu birimi daha karasal bir bölgede kurması gerektiği tecrübesine ulaşmıştır.

### 2.2.3. Kurum Kültürü Ve Kontrol Eylemleri

Görev tanımları yapılırken, kurumun yerleşik kültürüne bağlı olarak, kesin çizgilerin olup olmaması iç kontrol eylemlerinden görev ayrımları basamağının etkinliğini belirleyecektir. "Görev tanımı, görevi yapan bireyin işine ilişkin davranış, eylem, uygulama, içerik, kapsam, yetki ve sorumlulukları" (Fındıkçı 2000, 144) olarak tanımlanabilir.

Personelin amaçlar doğrultusunda yöneticinin emirlerine uyması kültüre bağlı olarak değişecektir. (İ. Erdoğan 1975, 100). Astların, yukarıdan gelen bilgileri doğru şekilde algılayıp algılamamalarında, yöneticinin iletişim sırasındaki tutum ve davranışı ve astın yöneticiye saygısı ve güveni büyük etkide bulunmaktadır. (Polatoğlu 1988,.93).

Takım ruhunun oluşabilmesini, farklı sosyal yapılardan gelmiş çalışanların kültürü etkileyecektir.(İ. Erdoğan 1975, 102). Yönetici, yürütme fonksiyonunun uygulanmasında çalışanların insani özelliklerini iyi bilmelidir.

Her ne kadar, örneğin, satış işlemi yapan ile kaydı tutan, parayı teslim alan ve bunu raporlayan, iç kontrol sistemi gereğince resmen ayrılmış görülse de, biçimsel olmayan şekilde görev odaklılıktan uzak ve daha çok samimiyete yatkın bir kültürde bu ayırım suiistimal de edilebilir. Diğer taraftan, pek çok kurumda örneğin finansal nitelikli işlemlerin başından sonuna kadar bir birim tarafından gerçekleştirilmesi ile karşılaşmaktadır. Bu durum, kurumda, işlerin aynı nitelikli olduğu konusunda bir genel kanı oluşmasından kaynaklanıyor olabilir.

Toplumlar, bilgi çağının gereği olarak kullandıkları bilgi ve iletişim teknolojilerini geliştirmişler ve toplumun bir parçası olan kurumlar da bu değişime ayak uydurmak zorunda kalmışlardır. Bilgi çağı, yeni bilgi sistemlerini de beraberinde getirmiştir. Kurumlar, işgücünün önemli bir kısmını bilgi ile ilgili işlerde istihdam etmeye başlamışlardır.-

Bilgi sistemlerinin gelişimiyle beraber, iç kontrolün yapılmasında da bir takım gelişme ve değişimler meydana gelmiştir. İşte bu noktada, kurumun, çevresinden hangi teknolojileri ne kadar aldığı ya da çalışanlarının buna ne kadar uyum sağlayacağı kültürüne bağlı olarak değişecektir. Teknolojik gelişmeyle beraber bilgi akışının hızlanması, bir yandan işlerin

yürümesini kolaylaştırırken diğer taraftan yeni tür kontrol açıklarına yol açabilmektedir.

“Bilgi yönetimi, bilginin üretilmesini, yayılımını, derlenmesini, düzenlenmesini, depolanmasını, erişilmesini, yorumlanmasını ve kullanılmasını sağlar.” (Çakar v.d. 2010, 71-93). Belge/bilgi iletiminin mekanik ya da elektronik olarak mı yapılacağı yoksa el yordamıyla mı olacağı, diğer bir deyişle, bilgi çağına ayak uydurulup uydurulmayacağı, yerleşik kültürce belirlenir ya da teknolojiye uyumla birlikte, hem bu iç kontrol mekanizması hem de kültür değişime uğrar.

Kurum, çalışanlarına güven derecesine bağlı olarak kontrol amacıyla yapılan sayma, ölçme, tartma miktarını azaltabilir ya da artırabilir. Bu güveni, yerleşik kültür sağlayacaktır.

Kurumun belirleyici bir hedefinin olup olmaması ya da bu hedeflerin, yöneticiler, çalışanlar ya da diğer paydaşlar tarafından bilinip bilinmemesi kültürün farklılaştıracağı konulardır.

Kontrol ölçüt ve yollarının belirlenmesini, grubun kültürel özelliklerinin bilinmesi kolaylaştıracaktır. Çalışanların iş görmelerine olumlu yönde etki eden ve kurum içi uyumun göstergesi olabilen bir grup kültürü, kontrol aracı olma niteliğine de sahiptir. (İ. Erdoğan 1975, s. 131)

Bernard Lim, yaptığı araştırmada güçlü kurum kültürünün, kurumun başarımını daha iyi hale getirdiğini göstermiştir. (Lim 1995). Ayrıca kurum kültürünün farklı bileşenlerine odaklanılarak, kurum kültürünün başarımla aynı yönlü ilişkide olduğunu gösteren çalışmalar da yapılmıştır. (Çakar vd. 2010, 71-93)

#### **2.2.4. Kurum Kültürü Ve Bilgi /İletişim**

Yararlı bilgi, güvenilir, erişilebilir, tam ve uygun nitelikte ve zamanlı olmalıdır. Bunun sağlanabilmesi kaliteli bir iletişimle mümkün olacaktır. Bilgi sistemlerine uygun kontrol yordamlarının olmaması, bilgi sistemleri donanımının fiziki ve elektronik güvenlik düzenlemeleri ve yedekleme sistemlerinin yetersiz olması, iç kontrol zafiyetinden kaynaklanan kayıplara sebep olabilir. Bununla birlikte doğru kontrol yordamları saptanmış olsa bile kurumda yerleşik olan kültür, uygulama açıklarına sebep olabilmektedir. Örneğin, belirsizliğe yatkın bir kültürde yedeklemenin önemi anlaşılammış olabilir.

Kurumdaki etkin iletişim, bilginin kalitesini arttıracaktır. “İletişim kelime aktarımından çok daha fazlasıdır”.(Börü 2007, 429). İletilen mesajın iletildiği



gibi alınması, algısal farklılıklara, ortama, kültüre, tecrübelerle göre değişir. Mesajın ayrıntılı olup olmayacağı, iletimde kullanılacak kanallar, mesajın sonuç odaklı olup olmayacağı kültürden kültüre farklılık gösterecektir. (Börü 2007, 443)

Toplum kültürünün, kişilere verdiği ortak bir amaca doğru hareket etme duygusu, örgüt içinde yer alan çalışanların anlaşmasını ve koordinasyonu sağlar. (Erdoğan 1975, 118)

Kurum kültürü, bilginin iletimini kolaylaştırdığı kadar zorlaştırabilmektedir. Örneğin yönetici, kurumda, zamanında iletilen yazılı iletişim araçları kullanarak, bilgi kayıplarını önleyebilen bir iç kontrol inşa etmiş olabilir. Ancak kurum üyeleri yazılı iletişimi ihlal ederek, bunun yerine yakın arkadaşlık ilişkilerinin ön planda olması sebebi ile sözlü ve gayri resmi bir iletişim biçimini kullanıyor olabilirler. Yönetici, bu durumda ya var olan kültürün iç kontrol yapısına uymasını sağlayacak daha katı kurallara başvurmak zorunda kalacak ya da kültüre uyum sağlayacak farklı bir iç kontrol oluşturma yönünde hareket edecektir.

### 2.2.5. Kurum Kültürü Ve İzleme

İzleme, yönetimin, denetim komitesi ya da denetçiler aracılığıyla ya da doğrudan iç kontrol, finansal raporlama işlemleri, işletme içi çıkar çatışmaları, hileli ve gayri ahlaki işlemler, bilişim teknolojileri sistemleri, muhasebe bilgi sistemi gibi konuları yakından izlemesidir. Yönetici, kimi kültürlerde direkt izleme yolunu seçerken, kimi kültürlerde bir denetçi yardımıyla izlemeyi seçer. Ya da bu yetkiyi tamamen orta kademe yöneticilerine devreder.

### 2.3. Üniversitelerde Kurum Kültürü ve İç Kontrol Etkileşimi

Bir üniversitenin iç kontrolünün diğer kurumlarla ve hatta benzer hizmet işletmeleriyle aynı niteliklere sahip olması beklenmez. Bir eğitim kurumu olan üniversitelerde akademik çevre başka bir iç kontrole sahipken akademik olmayan çevre daha farklı bir iç kontrole sahiptir. Fakat bu iki yapı bir-biri içine geçmiştir. Çünkü akademisyenlerin bir kısmı aynı zamanda idari yönetici konumundadır. Kurumdaki kültür de benzer şekilde her iki alandaki farklı alt kültürlerin birleşmesinden oluşur. Diğer bir deyişle akademik kısım ile akademik olmayan kısım kültürü birbiri içine geçmiştir. Fakat belirli noktalarda ayrışmaktadır.

Üniversitenin köklü bir üniversite olmasına da bağlı olabilecek değişime direnç gösterme tutumu, yöneticilerin yaklaşımlarına göre de şekillene-

bilmektedir. Yerleşmiş kültürü olan bir üniversiteye seçilmiş olan en üst yönetici konumundaki rektör, eğer bu değişimin gerekliliğine inanıyorsa yönetimde kaldığı süre içinde çalışanların eğilimini değiştirmeye çalışacaktır. Her ne kadar yönetici konumunda olsalar da her seçimde değişme ihtimali olan üniversite ya da fakülte yöneticileri yerleşik kültürü değiştirmede güçlük çekebilirler. Bu da yerleştirmek istedikleri etkin iç kontrol yordamlarında aksamalara sebep olacaktır.

Üniversitenin ya da alt birimlerin belirgin hedeflerinin olması, hangi yöne gitmesi gerektiği ve faaliyetlerini yerine getirirken hangi politika ve yordamlara ihtiyaç duyacağı konusunda üniversite, akademik birim ya da idari birim yöneticisine ışık tutacaktır. Bu hedeflerin önemsenmesi ya da önemsenmemesi ise hem yöneticinin kendi taşıdığı kültürle hem de kurumda yerleşik olan kültürle ilgilidir.

Üniversiteler, üst yönetimleri sıkça değişen kurumlar olsalar da alt birimler bazında uzun yıllar bir arada çalışan ya da çalışacak olan kişilerden oluşurlar. Bu sebeple aile olma niteliği taşıma eğilimindedirler. Arkadaşlık ilişkileri oldukça kuvvetlidir. Ancak bu durum, iç kontrol yordamlarının uygulanmasında olumsuz etkide bulunabilir. Üniversitelerin güvenle saklanması gerekenler, sadece fiziki varlıkları değildir. Bunun yanı sıra oldukça kapsamlı bilgi varlıkları da vardır.

### 3. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ'NDEKİ KURUM KÜLTÜRÜ VE

#### İÇ KONTROL ETKİLEŞİMİNİN ARAŞTIRILMASI

Yukarıdaki açıklamalara dayanılarak, Anadolu Üniversitesi'ndeki kültürün tespiti ve iç kontrol ile kültür arasındaki ilişkinin belirlenmesi amacıyla aşağıdaki çalışma yapılmıştır.

#### 3.1. Anadolu Üniversitesi'nin Tanıtımı

Anadolu Üniversitesi'nin başlangıcını 1958 yılında kurulan Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi oluşturmaktadır. 1982 yılında ise, Anadolu Üniversitesi oluşmuştur. Anadolu Üniversitesi'nin, üçü uzaktan öğretim sistemi uygulayan 12 fakültesi, 6 yüksekokulu, 1 devlet konservatuarı, 3 meslek yüksekokulu, 9 enstitüsü, 23 araştırma ve uygulama merkezi ile 15 araştırma-geliştirme-uygulama birimi vardır. Anadolu Üniversitesi bünyesinde toplam 2297 idari personel bulunmaktadır.

#### 3.2. Araştırmanın Konusu

Bu araştırma, Anadolu Üniversitesi'ndeki kurum kültürünün betimlenmesi; çalışmanın konusunu oluşturan kurum kültürü ve algılanan iç kontrol

etkileşiminin Anadolu Üniversitesi'ndeki varlığının tespiti amacıyla yapılmıştır. Bu araştırmanın yapılmasında üçüncü bölümde oluşturulan teorik çerçeveye temel alınmıştır.

### 3.3. Araştırma Yöntemi

Araştırma yöntemi olarak anket yöntemi seçilmiştir. Anket soru formlarının hazırlanmasında daha önce yapılmış bilimsel çalışmalar (Yıldız 2006; Erdal 2010; Naktiyok 1999; Akın 2001; Memiş 2006; Ergin 2006; Doğan 2009 ve Açıkgöz 2006) kaynak alınmış ve yeniden düzenleme ve eklerle anket yapılandırılmıştır. Soruların hatalı olmaması için önceden pilot çalışma yapılmıştır.

Anket soru formları, Anadolu Üniversitesi'ndeki birim<sup>3</sup> yöneticilerinden (Evren, 198 kişidir) rastgele seçilmiş 120 kişiye dağıtılmış, 100 katılımcıdan geri dönüş sağlanmıştır. Anketin sağlıklı olabilmesi için %70-80 ve üzerinde olması beklenir. (Büyüköztürk; [http://www.tebd.gazi.edu.tr/arsiv/2005\\_cilt3/sayi\\_2/133-151.pdf](http://www.tebd.gazi.edu.tr/arsiv/2005_cilt3/sayi_2/133-151.pdf); 18.04.2012) Çalışmamızda, örneklemin %80'ine ulaşılmış olması yeterli geri dönüş sağlandığı fikrini oluşturmuştur.

Anket uygulaması yüz yüze görüşme ve e-posta yoluyla yapılmıştır. Yüz yüze görüşme sırasında anket ile ilgili geri bildirimlerin alınması da sağlanmıştır. Katılımcılar, anketleri yanıtlarken soruların açıklaması yapılmış ancak yönlendirme yapılmamıştır. Anketler, katılımcıların gönüllü ve tarafsız yanıt vermelerini sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. Bu amaçla, anket sorularının başında katılımcının isteğe bağlı olduğu ve isim yazmamaları gerektiği belirtilmiştir. Anket soruları şu bölümlerden oluşmaktadır: Demografik sorular (Görev, çalışma yılı, cinsiyet); iç kontrole ilişkin evet-hayır soruları; kurumdaki işleyişin anlaşılmasına ilişkin betimleyici sorular, iç kontrol ve iç denetimin doğru algılanıp algılanmadığının belirlenmesi amacıyla sorulan sorular ve kurum kültürünün varlığının ve ne tür olduğunun belirlenmesi amacıyla sorulan beşli likert ölçeğine göre hazırlanmış sorulardır.

### 3.4. Araştırmanın Hipotezleri ve İlgili Sorular

Çalışmamızın ana hipotezi, kurumda var olan kültürün iç kontrol ile bir etkileşiminin olup olmadığını ortaya koymak amacıyla araştırılmıştır. Yardımcı hipotezler, bu çalışmanın üçüncü bölümünde belirtilen iç kontrol bileşenlerinin kurum kültürü ile ilişkisinin olduğu varsayımından yola çıkılarak üretilmiştir. Araştırılan diğer soruların amacı ise kurumdaki kültürün

<sup>3</sup> Fakülteler, enstitüler, yüksek okullar, meslek yüksek okulları, rektörlük idari birimleri, araştırma ve uygulama merkezleri, araştırma ve uygulama birimleri.

varlığını ve özelliklerini ortaya koymak ve anket katılımcılarının iç kontrol ve iç denetimi doğru algılayıp algılamadıklarını göstermektir. Çalışmanın ana konusunu oluşturan hipotez ve bununla ilgili olarak test edilen yardımcı hipotezler aşağıda verilmiştir.

Ana Hipotez:

‘Anadolu Üniversitesinde kurum kültürü ve algılanan iç kontrol arasında etkileşim vardır.’

Yardımcı Hipotezler:

‘Anadolu Üniversitesi’nde yazılı iletişim araçlarının gereken zamanda gereken yerlere ulaşım ulaşmaması ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.’ Bu hipotez, kurum kültürü ile iç kontrol bileşenlerinden “bilgi ve iletişim” bileşeni arasındaki ilişkinin ortaya koyulması amacını taşır.

‘Anadolu Üniversitesi’nde personelin niteliğinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak yeterlilikte olup olmaması ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır’ Bu hipotez, kurum kültürü ile iç kontrol bileşenlerinden “kontrol çevresi” bileşeninin faktörlerinden olan “insan kaynakları uygulamaları” arasındaki ilişkinin ortaya koyulması amacını taşır.

‘Anadolu Üniversitesi’nde her bir iş süreci için yazılı standartların belirlenip belirlenmemesi ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır’ Bu hipotez, kurum kültürü ile iç kontrol bileşenlerinden “bilgi ve iletişim” bileşeni arasındaki ilişkinin ortaya koyulması amacını taşır.

‘Anadolu Üniversitesi’nde, kilit faaliyetlere yönelik iç ve dış risklerin tanımlanıp düzenli olarak takip edilip edilmemesi ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.’ Bu hipotez, kurum kültürü ile iç kontrol bileşenlerinden “risk belirleme” bileşeni arasındaki ilişkinin ortaya koyulması amacını taşır.

‘Anadolu Üniversitesi’nde, onay işlem kayıt ve denetleme gibi sorumluluk ve görevleri içeren işlemlerin farklı personel arasında dağıtılıp dağıtılmaması ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.’ Bu hipotez, kurum kültürü ile iç kontrol bileşenlerinden “kontrol eylemleri” bileşeni unsurlarından ‘görev ayrımları’ unsuru arasındaki ilişkinin ortaya koyulması amacını taşır.

‘Anadolu Üniversitesi’nde, birimler bazında kurumsal amaca ulaşmayı sağlayacak ölçülebilir hedefler belirlenip belirlenmemesi ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.’ Bu hipotez, kurum kültürü ile iç kontrol bileşenlerinden “kontrol eylemleri” bileşeni unsurlarından ‘başarım kontrolleri’ unsuru arasındaki ilişkinin ortaya koyulması amacını taşır.

'Anadolu Üniversitesi'nde, kurum içi kontrol mekanizmaları geliştirilip geliştirilememesi ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.' Bu hipotez, kurum kültürü ile iç kontrol arasındaki ilişkinin desteklenmesi amacını taşır.

'Anadolu Üniversitesi'nde, kontrol sürecinde en az bir sorunla karşılaşılması ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.' Bu hipotez, kurum kültürü ile iç kontrol sorunları arasındaki ilişkinin ortaya koyulması amacını taşır.

Hipotezlerin dışında araştırılan diğer önemli sorular aşağıda verilmiştir:

Anadolu Üniversitesi'ndeki kurum kültürü yapısı nasıldır?

Kurumda yöneticilerce iç kontrol doğru algılanmakta mıdır?

Kurumda yöneticilerce iç denetim doğru algılanmakta mıdır?

### 3.5. Analiz Yöntemi

Anket sonuçlarının analizinde SPSS 15 (Statistical Packages for the Social Science) istatistik programı kullanılmıştır. SPSS 15'ten elde edilen çıktılar yeniden düzenlenerek tablo haline getirilmiştir.

Katılımcıların kurum kültürü ile ilgili olan sorulara verdikleri cevapların değerlendirilmesi frekans analizi ile, iç kontrol ile kurum kültürü ilişkisi korelasyon analizi ile, her bir iç kontrol sorusunun kurum kültürü ile ilişkisinin tespitinde tek yönlü varyans analizi (One-Way ANOVA) yöntemleri kullanılmıştır.

### 3.6. Bulgular Ve Yorum

Hipotezleri ve analiz yöntemi verilmiş olan araştırmanın sonuçları bulguları ile birlikte aşağıda açıklanmıştır.

#### 3.6.1. Katılımcı Özellikleri

Ankete katılan katılımcı toplamından (100), 31'i kurumdaki pozisyonunu orta düzey yönetici, 12'si kurumdaki pozisyonunu üst düzey yönetici ve 57'si de kurumdaki pozisyonunu akademisyen yönetici olarak belirtmişlerdir. Ankete katılan katılımcı toplamından (100), 38 kişi kadın, 62 kişi erkektir. Ankete katılan katılımcı toplamından (100), 1 kişi bir yıldan az, 8 kişi 1-5 yıl arası, 2 kişi 5-10 yıl, 15 kişi 10-15 yıl, 74 kişi ise 15 yıldan fazla süredir Anadolu Üniversitesi'nde çalıştıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan katılımcı toplamından (100), 1'i lise ve dengi, 34'ü üniversite, 4'ü yüksek lisans, 61'i doktora ve üstü eğitim durumuna sahip olduğu belirlenmiştir.

### 3.6.2. Verilerin Parametrik İstatistik Yöntemlerine Uygunluğunun Sınanması

Analizlerden önce katılımcıların anket ve ölçeklere verdikleri cevapların bilgisayara doğru girilip girilmediği, kayıp değerlerin olup olmadığı ve normal dağılım olup olmadığı analiz programının çeşitli alt programları ile gözden geçirilmiştir. Böylece parametrik analizlerin kullanılıp kullanılmayacağı tespit edilmiştir.

Bağımlı değişkenlerin z değerleri hesap edilmiştir. Bu katsayı ( $-3.29 > z < 3.29$ ) göz önünde tutulduğunda, herhangi bir katılımcı bu analizlerin dışında bırakılmamıştır.

Kurum kültürünü belirleyen soruların toplamalarının katılımcılar arasında normal dağılıp dağılmadığı tespit edilmiştir. Bunun için Skewness değerine bakılmış ve bu değer  $\pm 2$ 'den küçük olması beklenmiştir. Buna göre, Skewness değeri  $-0,740$  bulunmuştur ve normal dağılım olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Normal dağılım için, Kurtosis değerinin  $\pm 1,96$  arasında olması gerekmektedir. Kurum kültürü toplamı için kurtosis değeri  $0,21$  bulunmuştur. Verilerin, normal dağıldığı belirlenmiştir.

Son olarak da iç kontrolü belirleyen (evet-hayır) soruların toplam değerlerinin katılımcılar arasında normal dağılıp dağılmadığına bakılmıştır. Evet diyenlerin algılarını ölçen (5-6-9-10-11-14-15-16-17-18-19-20-23-24-26-27 nolu) soruların toplam değerlerinin katılımcılar arasındaki dağılımı Skewness değeri  $\pm 2$  arasında,  $-0,911$  bulunmuştur. Kurtosis değeri de  $\pm 1,96$  arasında,  $0,588$  bulunmuştur. Normal dağılım olduğu ve parametrik analiz ile değerlendirilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

### 3.6.3. Anadolu Üniversitesi'nde Algılanan Kültür

Katılımcıların kurum kültürü ile ilgili olan sorulara verdikleri cevapların frekans dağılımlarından Anadolu Üniversitesi'nde var olan kültürün özellikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bunun için sorulara verilen yanıtların normal dağılıp dağılmadığına bakılmış ve normal dağıldığı belirlenenlerin frekansları alınmıştır. Buna göre, aşağıda kurumdaki kültür ile ilgili sonuçlar verilmiştir.

Çalışmamızda, Anadolu Üniversitesi'ndeki yöneticilerin algıladıkları kurum kültürünü belirlemek amacı taşıyan, 28-52 arasındaki 25 soruya verilen yanıtlar frekans analizi ile yüzde ve sayı olarak belirlenmiştir. Böylece, anket verilerek cevap alınan yüz kişi, bize Anadolu Üniversitesi'nde var olan kurum kültürü yapısını belirlemek için bir fikir vermiştir. Katılımcılara göre genel görüşün birimlerinde kurum kültürü ve kimliğinin gelişmiş olduğu

yönünde olması, kurum kültürü yapısını araştırmamızı desteklemiştir.

Anadolu Üniversitesi'nde var olduğuna inanılan kurum kültürü özellikleri kurum kültürü çalışmalarında ve modellerinde verilen özelliklere göre aşağıdaki gibi tespit edilmiştir. Bu sonuçlar sayısal olarak verilmeyip yalnızca açıklaması yapılacaktır.<sup>4</sup>

Çalışanların fikirlerine önem verilmesi, çalışanların inisiyatif kullanabilme ve yönetimle kararlarını paylaşabilme özgürlüklerinin olmasını ifade eder. Diğer yandan yönetici çalışanı ile fikir alışverişinde bulunabiliyorsa, bu açık iletişimin varlığının da açık bir göstergesidir. Anadolu Üniversitesi'ndeki yöneticilere göre, çalışanların fikirlerine yüksek derecede önem verildiği belirlenmiştir. Ayrıca, bunu destekler nitelikte, herhangi bir değişiklik yapıldığı zaman arkasında yatan nedenler, çoğunlukla açık bir şekilde belirtilmektedir sonucuna ulaşılmıştır. Böylece, Anadolu Üniversitesi'nde, kurum çalışanlarının sahip oldukları yetkileri ve sorumlulukları kişisel kararları ile kullanabilme özgürlüğünün var olduğu söylenebilir. Diğer taraftan, yine Anadolu Üniversitesi'nde yöneticiler, çoğunlukla astları ile açık iletişim içindedirler.

Her ne kadar yöneticiler, çalışanların fikirlerine önem verseler de çalışanların çoğunlukla verilen emri sorgulamadan uygulamaları, kendi inisiyatifleri kullanmaktan kaçınmakta olduklarını gösterir. Diğer bir ifadeyle katılımcı olma ve fikir beyan etme özgürlüğü vardır fakat bu çoğunlukla kullanılmamaktadır.

Elde edilen sonuçlara göre, yöneticiler, üst yönetim zorlamadan çalışanlarla toplantı düzenleyebilmektedir. Bu, Anadolu Üniversitesi'nde dekan, dekan yardımcısı, müdür, müdür yardımcısı ve daire başkanlarının, kendi yetki ve sorumluluklarını kullanarak kurum çıkarlarına yönelik çalışabildiklerini işaret etmektedir. Diğer bir ifadeyle, kendi yetki ve sorumluluklarını kullanarak işleri idare edebilmektedirler.

Çalışanların ve yöneticilerin kurum amaçlarına yönelik olarak çalışmaları, kurumun başarısı için önem teşkil eder. Amaçlar, çalışanların başarımlarını ölçmede otokontrol sağlar, çalışanların faaliyetlerine yol gösterir ve yöneticilerin kendilerini değerlendirmesine olanak tanır. Buna göre, çalışmamızın sonucunda, büyük bir katılımcı kesiminin görüşüne göre, Anadolu Üniversitesi'nde kurumun amaçları doğrultusunda yeterli çabanın harcandığı bir kültür olduğu tespit edilmiştir. Kurumda, çalışanlar, kurumun

<sup>4</sup> Sonuçlar için bakınız: Ayşe Nilgün Ertuğrul, "İç Kontrol ile Kurum Kültürünün Etkileşimi ve Anadolu Üniversitesi Birim Yöneticileri Kapsamında Bir Uygulama"; Yayımlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, A.Ü. : 2012

amaçları doğrultusunda çaba harcarken, yöneticiler de amaçlar doğrultusunda ortak bir anlayışa sahiptir. Bu doğrultuda, Anadolu Üniversitesi'nde amaçlar belirlenmekte ve çalışanlar ile yöneticiler birlikte amaçları gerçekleştirmek için çalışmaktadırlar.

Eğer kurumda sorunlar göz ardı ediliyorsa kurumda bir kontrol<sup>5</sup> sorunu olabilir. Diğer bir deyişle, sorunlar çözülmeyen üzeri kapatılıyorsa bunun kontrol eksikliğine işaret ettiği söylenebilir. İdari yöneticilere göre, Anadolu Üniversitesi'nde düşük derecede de olsa sorunların gözden kaçtığı görülmektedir. Ancak bunun nadiren olması ya da genellikle olmaması, Anadolu Üniversitesi'ndeki kontrol kültürünün varlığının bir işaretidir.

Bir kurumda, çalışanların kurumu sahiplenmesi için birlik içinde olmaları diğer, başka bir deyişle *biz* duygusunu hissetmeleri önemlidir. Anket sonuçlarına göre *biz* duygusunun her zaman hakim olduğu söylenememektedir. Başka bir anlatımla, *biz* duygusu kesin olarak yerleşiktir denilemez. Fakat yine de katılımcıların büyük çoğunluğu, bu kültürün varlığını onaylamaktadır. Aynı şekilde, çalışanların kurumu sahiplenme düzeylerine yönelik olarak, çalışanların kendilerini ailenin bir parçası gibi hissettikleri algısı yüksek oranda çıkmıştır. Buna göre, Anadolu Üniversitesi'nde birlik olma kültürünün genel olarak varlığından söz edilebilir.

Grubun, kendi ihtiyaçlarına odaklı kişilerden mi oluştuğu yoksa grubun ihtiyaçlarına mı önem verildiği ile ilgili olarak kurumda bireyci kültür mü kolektivist kültür mü olduğu anlaşılır. Aynı yaklaşımla, bir kurumda çalışanlar, kurumun çıkarlarını kendi çıkarlarının üzerinde görüyorlarsa, artık kurum ile bütünleşmiş ve kendilerini kuruma ait hissediyorlar demektir. Çalışmamız sonuçları, kurumda, çalışanlar için kurumun ve/veya birimin ihtiyaçlarının bireysel olanlardan çoğunlukla önemli olduğunu göstermiştir. Diğer taraftan, kurumu bütün olarak görmeye yönelik bir kültürde, çalışanların kendini takım gibi görmeleri de başka bir önemli özelliktir. Anadolu Üniversitesi'nde yöneticiler, birlikte çalıştıkları insanların çoğunlukla bir takımın üyeleri gibi hareket ettikleri görüşündedir. Ayrıca yöneticiler, kurumun problemlerini yüksek derecede kendi problemleri gibi hissetmektedirler. Böylece, kurumun çıkarları, yöneticiler için de çok önemli olmaktadır. Bütün bu sonuçlara göre Anadolu Üniversitesi'nde bütüne sahip çıkmaya yönelik bir kültürün olduğu söylenebilir. Diğer bir deyişle, Anadolu Üniversitesi'nde bireyci yaklaşımın düşük derecede olması bireyci kültürün değil kolektivist kültürün daha çok görüldüğünü işaret etmektedir.

<sup>5</sup> Kontrol, kurumun her türlü faaliyetinin sonuçlarını tespit etmek ve değerlendirmek, elde edilen sonuçların önceden belirlenmiş olan misyon ve vizyonlara uygun olup olmadığını ölçmek ve bu yönde gerekli düzeltici tedbirleri almak şeklinde tanımlanabilir.



Kurumda herkese eşit davranmanın temel bir ilke olarak benimseniyor olması, adam kayırma gibi bir kültürden uzak olmayı sağlayacaktır. Diğer bir ifade ile, kişilerin, dil, din, ırk, akrabalık, hemşerilik ya da cinsiyet gibi ayrımlara tutulmadan eşit haklara sahip olarak görülmesi adam kayırma gibi durumlara engel olacaktır. Çalışmamızın sonuçları, kurumda herkese eşit davranmanın yüksek derecede temel bir ilke olarak benimsendiğini göstermektedir. Bu sonuç, Anadolu Üniversitesi'nde çalışanlar arasında fark gözetilmeyen bir kültürün yerleşik olduğunu işaret etmektedir. Böylece, ödül, terfi vs. sisteminin adaletli işlediği kanısı da oluşabilmektedir. Bu aynı zamanda, Hofstede'in "güç mesafesi" ayrımına göre katı bir hiyerarşiden çok eşitliğe yönelik bir kültürü de göstermektedir.

Eşitliğin işareti olan bir diğer tespit de kurumda, kadın/erkek ayrımı olmadan işlerin dağıtıldığı yönündeki görüştür. Katılımcıların büyük çoğunluğu, kadın/ erkek ayrımının hiç olmadığı görüşündedir. Ayrıca bu konuda, yalnızca erkek katılımcıların değil kadın katılımcıların da aynı görüşte olduğu tespit edilmiştir.

Yöneticiler, kurumda herhangi bir değişiklik olduğunda arkasında yatan nedenleri çalışanlara açık bir şekilde anlatırlarsa, bu, değişikliğe verilecek tepkinin ayarlanmasını sağlar. Araştırmamıza göre, Anadolu Üniversitesi'nde değişikliklerin nedenleri çoğunlukla açık bir şekilde anlatılmaktadır. Bununla birlikte kurumda çalışanların değişikliğe nasıl tepki verdikleri ya da diğer bir deyişle kolayca kabullenme dereceleri önem kazanır. Anket çalışmamızın sonuçlarına göre değişiklikler her zaman kolay kabullenilmektedir. Ancak yine de katılımcıların çoğunluğu, genelde kabullenildiğini belirtmektedir. Diğer bir deyişle açık iletişimin olduğu bir kültürün varlığından söz edilebilir. Ancak değişikliklerin kabullenilmesine yönelik bir kültür kurumda yaygın değildir.

Kurumda iletişimin ne şekilde olduğu da kurumdaki kültürün bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Yazılı iletişimin varlığı daha biçimsel iletişimi işaret ederken, sözlü iletişim biçimsel olmayan iletişimi işaret etmektedir. Anadolu Üniversitesi'nde yöneticiler ve çalışanlar arasındaki bilgilerin çoğunlukla sözlü iletilmesi sonucuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan, yöneticiler ve çalışanlar arasındaki bilgilerin yazılı iletilme derecesi sözlü iletilme derecesine göre daha yüksek bulunmuştur. Bununla birlikte, yazılı bilgi iletimi her zaman değil, ancak çoğunlukla sözkonusu olmaktadır. Sonuç olarak, kurumda hem yazılı hem sözlü iletişimin derecesi yüksektir. Bu bağlamda, biçimsel ve biçimsel olmayan, her iki iletişim biçiminin birlikte var olduğu bir kültürden söz edilebilir.

Hofstede'e göre, çalışanların, eylemlerle ilgili her şeyin açık bir şekilde ifade edilmesini istemeleri, belirsizlikten kaçınılan bir kültürün göstergesidir. Böyle bir kültürde, herhangi bir faaliyetle ilgili kural, belirgin bir şekilde ifade edilmemişse, çalışan bu eylemi gerçekleştirmek istememektedir. Çalışmamız sonuçlarına göre, Anadolu Üniversitesi'nde, büyük bir katılımcı kesimi, çalışanların, her kuralın belirgin bir şekilde belirtilmesini çoğunlukla istedikleri yönünde görüş belirtmişlerdir. Dolayısıyla, kurumda, belirsizlikten kaçınma kültürünün var olduğu söylenebilir.

Bir kurumda, iş hedeflerinin mi, arkadaşlık hedeflerinin mi önem kazandığının belirlenmesi, kurumda iş odaklı mı yoksa daha insani özelliklere dönük bir kültürün mü olduğunu ortaya koyacaktır. Çalışmamız sonuçlarına göre, Anadolu Üniversitesi'nde, bazen iş hedefleri arkadaşlık hedeflerinden öncelikli görülmektedir. Dolayısıyla böyle bir kültürün varlığından söz edilmekle beraber, baskın bir kültür özelliği olduğu söylenemez.

Hofstede'e göre, törenler (ritüeller), teknik olarak anlamsız fakat toplum için anlamlı ve önemli görülmektedir.<sup>6</sup> Bu doğrultuda, çalışmamız sonuçlarına göre törenlerin Anadolu Üniversitesi için önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla, Anadolu Üniversitesi'nde açılış, kapanış, kuruluş ve mezuniyet gibi törenlere önem verilmektedir. Ayrıca, çalışanların sosyal etkinliklere çoğunlukla gönüllü olarak katıldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Anadolu Üniversitesi'nde tespit etmiş olduğumuz kültür kısaca, şu şekilde ifade edilebilir:

Anadolu Üniversitesi'nde; eşitlikten yana; karar alma özgürlüğünün verildiği; belirsizlikten kaçınılan; kolektivist; biz duygusunun hakim olduğu; takım çalışmasının var olduğu; uzun vadeli bakış açısına sahip; açık iletişimin olduğu; yöneticiye güvenilen; verilen emrin sorgulanmadan uygulandığı; amaçlara yönelik hareket edilen; biçimsel ve biçimsel olmayan iletişimin bir arada olduğu, bir kültür vardır.

#### 3.6.4. Korelasyon Sonuçları

Ana hipotez olan Anadolu Üniversitesi'nde algılanan iç kontrol ile kurum kültürü arasında bir ilişki olup olmadığı korelasyon analizi ile incelenmiştir. Bu analizin yapılabilmesi için iç kontrolü tespit eden soruların toplam değerleri ile kurum kültürünü açıklayan soruların toplam değerleri alınmıştır. Kurum kültürü toplamı ile iç kontrol toplamı arasında yapılan korelasyon analizi sonucunda 0,62 değeri bulunmuştur. Pearson'a göre korelasyon

<sup>6</sup> B. Doğan (2007). Örgüt kültürü. BETA Basım AŞ.'den aktaran M. E. Önder. Kitap eleştirisi. <http://ozanavsaroglu.com/index.php?Git=DosyaDokuman&Makale=74>  
(Erişim tarihi: 18.04.2012)

katsayısı  $\pm 1$  arasında olmalıdır. Bizim analizimizin sonucu olan 0,62 bu değerler arasındadır. Bu durum, iç kontrol ile kurum kültürü ilişkisinin varlığını göstermektedir. Ayrıca bu değer 0,50 ile 1 arasında olması da yüksek bir ilişkiyi ortaya koymaktadır. Ana hipotezimizi destekleyen bir sonuç olarak, korelasyon analizi yoluyla, algılanan iç kontrol ve kurum kültürü arasında bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.

### 3.6.5. ANOVA Testi Sonuçları ve Yorum

Kurum kültürü ile iç kontrol etkileşimi konusunda öncelikle Pfister ve Root'un yaklaşımları ile iç kontrol ve kurum kültürü etkileşiminin varlığı açıklanmış, bunun ardından kurum içi kontrol kültüründen bahsedilmiş ve son olarak da çalışmamızın ana çerçevesini belirleyen iç kontrol bileşenleri ile kurum kültürü etkileşiminin açıklandığı bir çerçeve tarafımızdan oluşturulmuştur. COSO'nun iç kontrolün ana bileşeni olan kontrol çevresi bileşenini açıklarken kültürün iç kontrol ile bağlantısını da ortaya koyduğundan bahsedilmişti. Bu doğrultuda, oluşturduğumuz teorik çerçevede iç kontrolün bileşenleri ile kurum kültürünün ilişkisi ayrı ayrı anlatılmıştı. Bundan yola çıkılarak, iç kontrol ve kurum kültürü ilişkisi, bulguların sonuçlarına göre ve teorik çerçeveye dayanarak açıklanmıştır.

Kurumdaki iç kontrolün yapısını gösteren sorularla kurum kültürünün varlığını ve yapısını betimleyen sorular arasındaki ilişkinin varlığına Tek-yönlü varyans analizi (ANOVA) analizi ile bakılacaktır. Çalışmamızda iç kontrolü belirleyen sorular "evet- hayır" yanıtları verilecek şekilde düzenlenmiştir. Kurum kültürü ile ilgili sorular ise beşli likert ölçeğine göre düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle, kurum kültürü ile ilgili soruların yanıtları "her zaman, çoğunlukla, bazen, nadiren ve hiçbir zaman" şeklinde olmuştur. Tek yönlü varyans analizinde, evet ya da hayır cevaplarının kurumda var olan kültüre göre farklılaşp farklılaşmadığı analiz edilecektir. Buna göre, eğer kurum kültürü ile iç kontrol arasında bir etkileşim varsa kurum kültürü ile evet ya da hayır yanıtı arasında anlamlı bir farklılığın olması gerekmektedir.

Anlamlı farklılığın olduğunu anlamak için analizde "p" değerine bakılır. "p" değerinin 0,05 ten küçük olması anlamlı bir farklılığın olduğu, diğer bir deyişle kurum kültürünün, iç kontrolle ilgili sorulara ait evet ya da hayır cevabına göre anlamlı olarak değiştiğini gösterir.

ANOVA testinde, " $H_0$  hipotezi, ortalamalar arasında fark yoktur." anlamı taşır. Ortalamalar arasında fark olması değişkenler arasında bir etkileşimin olduğunu da ortaya koyacağından, çalışmamızda,  $H_0$  hipotezinin reddedilmesi beklenmektedir. " Analiz tablolarında görülen F değeri , istenilen an-

lamlılık düzeyinde tablo değerinden küçük ise  $H_0$  hipotezi reddedilemez. Eğer F değeri tablo değerinden büyük ise  $H_0$  hipotezi reddedilir. Bu durumda ortalamalar arasında anlamlı bir farkın olduğu sonucuna ulaşılır.”<sup>7</sup> Bizim çalışmamıza göre eğer iki ortalama arasında fark varsa bir etkiden söz edileceği için, anlamlı farkın çıkması beklenmektedir.

Aşağıda, kurum kültürü ile anlamlı derecede ilişkisi olan iç kontrole ilişkin soruların SPSS 15 ile belirlenen ANOVA analiz sonuçları verilmektedir.

**Yazılı iletişim araçlarının gereken zamanda gereken yerlere ulaşip ulaşmaması (bağımsız değişken) ile kurum kültürü (bağımlı değişken) arasında bir etkileşim var mı?**

Yapılan ANOVA analizi sonucunda, Tablo1’ de görüldüğü gibi, kurum kültürü puanları üzerinde kurumdaki (Anadolu Üniversitesi) yazılı iletişim araçlarının gereken zamanda gereken yerlere ulaşip ulaşmamasının anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür.  $F_{1,98} = 4,98$   $p < 0.05$ .

İç kontrolün etkin olabilmesi ve bilginin kaliteli olabilmesi için etkin iletişimin olması; dolayısıyla yazılı iletişim araçlarının zamanlaması önemlidir. Kurum kültürü, bilginin iletimini kolaylaştırabilir ya da zorlaştırabilir. Diğer bir ifadeyle yazılı iletişim araçlarının gereken yere, zamanında ulaşmaması kurumdaki insan unsuruna ve doğrudan kültürüne bağlı olacaktır. Nitekim, çalışmamızın bulgularına göre de yazılı iletişim araçlarının gereken zamanda gereken yerlere ulaşması ile kurum kültürü arasında bir etkileşim olduğu belirlenmiştir.

*Tablo 1. Yazılı İletişim Araçlarının Gereken Zamanda Gereken Yerlere Ulaşıp Ulaşmamasına Göre Kurum Kültürünün Farklılaşmasına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları (\* $p < 0.05$ )*

Kaynak	Bağımlı Değişken	Kareler Toplamı	s.d.	Ortalama Kare	F	Sig.	Post-hoc Analiz Sonuçları
Yazılı iletişim zamanlı olup olmadığı	Kurum kültürü	690,36	1	690,36	4,98	,028*	Yazılı iletişim zamanlı olması > yazılı iletişim zamanlı olmaması
Hata	Kurum Kültürü	13579,55	98	138,57			

<sup>7</sup> Ö. L. Antalya (2010), *Varyans analizi (ANOVA-MANOVA). SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım, s.131

Bulgulardan, yazılı iletişim araçlarının gereken yere ve zamanında ulaştığına dair cevapların kurum kültürünü etkileme derecesi, tersini düşünenlere göre yüksek çıkmıştır. Diğer bir ifadeyle, kurum kültürü ile ilgili yüksek derecede yanıtlar verilmesi (her zaman, çoğunlukla gibi) kurumdaki baskın kültürü ortaya koymaktadır. Bu bulguya göre de, kurumdaki baskın kültür, yazılı iletişim araçlarının gereken yere, zamanında ulaşmasını sağlayan bir kültürdür. Böylece, yazılı iletişim araçlarının ulaşip ulaşmaması, kurumdaki kültür için bir belirleyici unsurdur sonucuna ulaşabiliriz. İç kontrol bileşenlerinden “ bilgi ve iletişim” bileşenine göre, yazılı standartların oluşturulması bilginin kalitesini arttıracaktır. Ancak bir kurumda yazılı standartların oluşturulup oluşturulmaması kurumun benimsediği belirlilik kültürüne bağlı olacaktır. Anketlerin değerlendirilmesi sonucunda, aynı doğrultuda, her bir iş süreci için yazılı standartların belirlenip belirlenmemesi ile kurum kültürü etkileşimlidir sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir anlatımla, Anadolu Üniversitesi’ndeki kültür, iç kontrolün “bilgi ve iletişim” bileşeninin, yazılı standart belirleme unsuru ile ilişkilidir.

**Personelin niteliğinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak yeterlilikte olup olmaması ile (bağımsız değişken) kurum kültürü (bağımlı değişken) arasında bir etkileşim var mı?**

Yapılan ANOVA analizi sonucunda, Tablo 2’de görüldüğü gibi kurum kültürü puanları üzerinde kurumdaki (Anadolu Üniversitesi) personelin niteliğinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak yeterlilikte olup olmamasına göre anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür.  $F_{1,98} = 7,644$   $p < 0.05$ .

“Kontrol çevresi” bileşenin bir ögesi olan “insan kaynakları uygulamaları” ögesi, niteliksel ve niceliksel yeterlilikte personel istihdamını sağlamaya yönelik iç kontrol yordamlarını açıklar. Kurumda nitelikli personel olması ya da olmaması kurumdaki kültüre ve daha çok işe alım kültürüne bağlıdır. Bunun tespiti, anket soru formunda “personelin niteliği sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak yeterlilikte mi?” sorusunun kurum kültürü sorularıyla ilişkisinin araştırılması yoluyla yapılmıştır.

Tablo 2. Personelin Niteliğinin Sorumluluklarını Etkin Bir Şekilde Yerine Getirmelerini Sağlayacak Yeterlilikte Olup Olmamasına Göre Kurum Kültürünün Farklılaşmasına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları (\* $p < 0.05$ )

Kaynak	Bağımlı Değişken	Kareler Toplamı	s.d.	Ortalama Kare	F	Sig.	Post-hoc Analiz Sonuçları
Personel niteliği	Kurum kültürü	1032,50	1	1032,50	7,64	0,007*	Personel nitelikli> Personel nitelikli değil
Hata	Kurum kültürü	13237,41	98	135,10			

Yapılan ANOVA testi ile, Anadolu Üniversitesi'nde, personelin niteliğinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak yeterlilikte olması ile kurum kültürü arasında etkileşim olduğu sonucuna varılmıştır. Diğer bir ifadeyle kurum kültürü nitelikli personel ya da niteliksiz personel çalıştırma konusunda etkilidir, sonucuna ulaşılmıştır. Kurumdaki kültürün eşitlikten yana ve adam kayırmadan uzak olduğu sonucu da, Anadolu Üniversitesi'nde nitelikli personel çalıştırma yönünde bir kültürün olabileceğini göstermektedir. Bu da iç kontrolün işlerliği ve etkinliği açısından olumlu bir katkı sağlayacaktır.

**Her bir iş süreci için yazılı standartların belirlenip belirlenmemesi (bağımsız değişken) ile kurum kültürü (bağımlı değişken) arasında bir etkileşim var mı?**

Yapılan ANOVA analizi sonucunda, Tablo 3'de görüldüğü gibi kurum kültürü puanları üzerinde kurumdaki (Anadolu Üniversitesi) her bir iş süreci için yazılı standartların belirlenip belirlenmemesine göre anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür.  $F_{1,98} = 16,313$   $p < 0.05$ .

Anadolu Üniversitesi'ndeki kurum kültürünün tespitinde belirsizlikten kaçınma kültürünün varlığından söz edilmişti. Bunu destekler şekilde, belirsizlikten kaçınma kültürünün varlığına göre yazılı iletişim araçlarının zamanlaması da önem kazanır. Aynı bakış açısıyla her bir iş süreci için yazılı standartların belirlenmesi de belirlilik kültürünün bir özelliğidir.

**Tablo 3. Her Bir İş Süreci İçin Yazılı Standartların Belirlenip Belirlenmemesine Göre Kurum Kültürünün Farklılaşmasına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları (\*p<0.05)**

Kaynak	Bağımlı Değişken	Kareler Toplamı	s.d	Ortalama Kare	F	Sig.	Post-hoc Analiz Sonuçları
Yazılı standart olup olmadığı	Kurum kültürü	2036,40	1	2036,40	16,31	,00*	Yazılı standartlar belirli > yazılı standart belirli değil
Hata	Kurum kültürü	12233,52	98	124,83			

**Anadolu Üniversitesi'nde kilit faaliyetlere yönelik iç ve dış risklerin tanımlanıp düzenli olarak takip edilip edilmemesi ile kurum kültürü (bağımlı değişken) arasında bir etkileşim var mı?**

Yapılan ANOVA analizi sonucunda, Tablo 4'te görüldüğü gibi, kurum kültürü puanları üzerinde kurumdaki (Anadolu Üniversitesi) kilit faaliyetlere yönelik iç ve dış risklerin tanımlanıp düzenli olarak takip edilip edilmemesinin anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür.  $F_{1,98} = 32,910$   $p < 0.05$ .

**Tablo 4. Kilit Faaliyetlere Yönelik İç Ve Dış Risklerin Tanımlanıp Düzenli Olarak Takip Edilip Edilmemesine Göre Kurum Kültürünün Farklılaşmasına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları (\*p<0.05)**

Kaynak	Bağımlı Değişken	Kareler Toplamı	s.d.	Ortalama Kare	F	Sig.	Post hoc Analiz Sonuçları
İç ve dış risklerin tanımlanması ve takibi	Kurum kültürü	3587,38	1	3587,384	32,910	,000*	Riskler tanımlanıp takip edilir > Riskler tanımlanıp takip edilmez
Hata	Kurum Kültürü	10682,53	98	109,005			

Gelecekte ortaya çıkması olası tehlikelerin, önceden tahmin edilmesi ya da mümkünse kesin olarak tespit edilmesi, iç kontrolün etkinliği açısından büyük önem taşır. Bu, iç kontrolün "risk belirleme" unsurunu işaret eder. Çalışanların ortak davranış biçiminin bir göstergesi olan kurum kültürünün tanıyan bir yönetici, oluşturmuş olduğu iç kontrolün çelişen yönlerini görebilir, olası tehlikeleri önceden sezebilir. Diğer bir anlatımla, iç ve dış risklerin tanımlanması konusu, kurum kültürünün yapısına bağlıdır. Bundan yola çıkılarak, anket sonuçlarına göre de, Anadolu Üniversitesi'nde kilit fa-

aliyetlere yönelik iç ve dış risklerin tanımlanıp düzenli olarak takip edilmesi ile kurum kültürü arasında ilişki olduğu belirlenmiştir.

**Onay işlem kayıt ve denetleme gibi sorumluluk ve görevleri içeren işlemlerin farklı personel arasında dağıtılıp dağıtılmaması ile kurum kültürü (bağımlı değişken) arasında bir etkileşim var mı?**

Yapılan ANOVA analizi sonucunda, Tablo 5'te görüldüğü gibi, kurum kültürü puanları üzerinde, kurumdaki (Anadolu Üniversitesi) onay işlem kayıt ve denetleme gibi sorumluluk ve görevleri içeren işlemlerin farklı personel arasında dağıtılıp dağıtılmadığının anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür.  $F_{1,98} = 12,333$   $p < 0.05$ .

İç kontrolün bileşenlerinden “kontrol eylemlerinin” “görev ayrımları unsuru”, iç kontrolün işlerliği üzerinde önemli bir pay sahibidir. Ancak bu unsurun önemi kurumdan kuruma değişecektir. Diğer bir ifadeyle görev ayırımına dikkat edilmesi, kurumun kültürü açısından farklılık gösterecektir. Daha açık bir anlatımla, onay, işlem, kayıt ve denetleme gibi sorumluluk ve görevleri içeren işlemlerin farklı personel arasında dağıtılıp dağıtılmadığı, kurum kültürünün bu konudaki yapısal özelliğini betimlemektedir. Bu da kültürün bu bileşeni etkilediği anlamını taşır. Analiz sonuçları da bu ifadeyi destekler şekilde çıkmıştır.

*Tablo 5. Onay İşlem Kayıt Ve Denetleme Gibi Sorumluluk Ve Görevleri İçeren İşlemlerin Farklı Personel Arasında Dağıtılıp Dağıtılmadığına Göre Kurum Kültürünün Farklılaşmasına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları (\* $p < 0.05$ )*

Kaynak	Bağımlı Değişken	Kareler Toplamı	s.d.	Ortalama Kare	F	Sig.	Post-hoc Analiz Sonuçları
Görev ve sorumluluk dağıtımı	Kurum kültürü	1595,08	1	1595,08	12,3	,001*	Görevler ve sorumluluklar ayrılır > Görevler sorumluluklar ayrılmaz
Hata	Kurum Kültürü	12674,83	98	129,34			

Anadolu Üniversitesi'nde onay işlem kayıt ve denetleme gibi sorumluluk ve görevleri içeren işlemlerin farklı personel arasında dağıtılması ile kurum kültürü arasında bir ilişki/etkileşim vardır.

**Kurumda birimler bazında kurumsal amaca ulaşmayı sağlayacak ölçülebilir hedefler belirlenip belirlenmemesi ile kurum kültürü (bağımlı değişken) arasında bir etkileşim var mı?**



Yapılan ANOVA analizi sonucunda, Tablo 6'de görüldüğü gibi, kurum kültürü puanları üzerinde kurumdaki (Anadolu Üniversitesi) birimler bazında kurumsal amaca ulaşmayı sağlayacak ölçülebilir hedefler belirlenip belirlenmediğinin anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür.  $F_{1,98} = 15,000$   $p < 0.05$ .

Kurumun, ölçülebilir hedefler belirlemesi iç kontrolün "kontrol eylemleri" bileşeninin "başarım kontrolleri" unsuru ile ilişkilidir. Hedeflerin belirlenmediği bir kurumda faaliyetlerin yürütülmesi verimli şekilde sağlanamaz, risk noktaları belirlenemez, nerede hangi düzenlemelere uyulacağı anlaşılabilir.

*Tablo 6. Birimler Bazında Kurumsal Amaca Ulaşmayı Sağlayacak Ölçülebilir Hedefler Belirlenip Belirlenmediğine Göre Kurum Kültürünün Farklılaşmasına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları (\* $p < 0.05$ )*

Kaynak	Bağımlı Değişken	Kareler Toplamı	s.d.	Ortalama Kare	F	Sig.	Post-hoc Analiz Sonuçları
Ölçülebilir hedefler belirleme	Kurum kültürü	1894,27	1	1894,27	15,0	,00*	Ölçülebilir Hedefler Belirleniyor > Ölçülebilir hedefler belirlenmiyor
Hata	Kurum Kültürü	12375,64	98	126,28			

Kurumdaki kültür, hedeflerin belirlenmesini etkiler. Bu yönde çalışmamızdaki analiz sonucunda, Anadolu Üniversitesi'nde birimler bazında kurumsal amaca ulaşmayı sağlayacak ölçülebilir hedefler belirlenmesinin kurum kültürü ile etkileşimli olduğu görülmüştür. Başka bir anlatımla, Anadolu Üniversitesi'nde hangi kurum kültürünün olduğu ile hedeflerin belirlenmesi özelliği arasında bir ilişki vardır. Anadolu Üniversitesi'nde vizyon, misyon ve değerlerin belirlenmesi ile uzun vadeli bir kültürün olduğunu belirtmiştik. Kurumda uzun vadeli hedeflerin ulaşılabilir ya da ölçülebilir olması en az bunları belirlemek kadar önemlidir. Anket çalışmasının yüz yüze yapılması sırasında katılımcıların bir kısmı da mevcut hedeflerin uygulanabilirliği konusunda tereddütleri olduğunu dile getirmişlerdir.

**Kurumda kurum içi kontrol mekanizmaları geliştirilip geliştirilememesi ile kurum kültürü (bağımlı değişken) arasında bir etkileşim var mıdır?**

Yapılan ANOVA analizi sonucunda, Tablo 7'de görüldüğü gibi, kurumda (Anadolu Üniversitesi) kontrol mekanizmalarının geliştirilememesi nedenlerinden herhangi birinin, kurum kültürü puanları üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür.  $F_{1,98} = 6,28$   $p < 0.05$ .

*Tablo 7. Kurumda Kontrol Mekanizmalarının Geliştirilememesi Nedenlerine Göre Kurum Kültürünün Farklılaşmasına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları (\*p<0.05)*

Kaynak	Bağımlı Değişken	Kareler Toplamı	s.d.	Ortalama Kare	F	Sig.	Post-hoc Analiz Sonuçları
Kurum içi kontrol mekanizma geliştirilememesi	Kurum kültürü	859,53	1	859,53	6,28	,014*	Geliştirilme-si > Geliştirilememesi
Hata	Kurum kültürü	13410,3	98	136,84			

Çalışmamızda, çoğunlukla kurum içi kontrol mekanizmalarının geliştirildiği belirlenmiştir. Ancak kontrol mekanizmaları geliştirilmediğini belirtenlerin yanıtı değerlendirildiğinde, kurum kültürünün kontrol mekanizması geliştirilememe nedenleri ile ilişkisinin olduğu saptanmıştır. Diğer bir ifadeyle, zaman sınırı, yüksek maliyet, yönetimin sahiplenmemesi, çalışanların sahiplenmemesi, personel eksikliği sorunlarından her biri ya da hepsi kurum kültürünün özelliğinden kaynaklanmaktadır.

**Kontrol sürecinde herhangi bir sorunla karşılaşılıp karşılaşılmaması ile kurum kültürü (bağımlı değişken) arasında bir etkileşim var mıdır?**

Yapılan ANOVA analizi sonucunda, Tablo 8'de görüldüğü gibi, kurum kültürü puanları üzerinde kurumda (Anadolu Üniversitesi) kontrol sürecinde en az bir sorunla karşılaşılıp karşılaşılmadığının anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür.  $F_{1,98} = 10,659$   $p < 0,05$ .

*Tablo 8. Kontrol Sürecinde Herhangi Bir Sorunla Karşılaşılp Karşılaşılma-dığına Göre Kurum Kültürünün Farklılaşmasına İlişkin Varyans Analizi Sonuçları (\*p<0.05)*

Kaynak	Bağımlı Değişken	Kareler Toplamı	s.d.	Ortalama Kare	F	Sig.	Post-hoc Analiz Sonuçları
Kontrol sürecinde karşılaşılan sorunlar	Kurum kültürü	1399,79	1	1399,79	10,66	,002*	En az bir sorunun olması > Sorun olmaması
Hata	Kurum kültürü	12870,12	98	131,33			

Genel olarak, kontrol sürecindeki sorunların tespiti, iç kontrolün düzeltil-

mesi ve işler hale getirilmesi açısından önem taşır. Buna göre, araştırmamızda, kontrol sürecinde bir sorunla karşılaşılıp karşılaşılmadığının belirlenmesi önceliklidir. Bundan sonraki adım ise eğer sorun varsa bunun kültürle ilişkisinin belirlenmesidir. Analiz sonucunda elde edilen bulgulardan, kontrol sürecinde bir sorunla karşılaşılması ile kurum kültürü arasında bir etki-leşim olduğu saptanmıştır. Kurumsal yönetim ilkelerinin yaygınlaşmaması, bilgi paylaşımında yaşanan sıkıntılar, yapılan işler ve politikalar arasındaki bağlantı kopukluğu, politikaların çalışanlara aktarılamaması gibi sorunların varlığı kurumun kültüründen ileri gelir.

#### 4. SONUÇ

Bu çalışmada, iç kontrolün tüm kurum üyelerini ve kurumdaki faaliyetleri etkilemekte ve onlardan etkilenmekte olduğu, dolayısıyla iç kontrolün kurumun kültürü ile ilişkili olduğu ortaya koyulmuştur.

Bir kurumun başarısının temelinde, etkin ve verimli bir iç kontrol bulunmaktır. Kurum yöneticileri ve sahipleri, faaliyetlerin sürdürülmesinde, belge ve bilgilerin iletiminde riskleri en aza indirmeyi isterler. Bu risklerin, tehdiye dönüşmesine engel olmak için kurumda doğru kontrol noktalarının oluşturulması son derece önemlidir.

Kamu kurumlarında, fonların yanlış kullanımını ve hata, hile, çalma, gibi sebeplerle varlıkların kayba uğramasını engellemek; böylece hesap verebilirliği artırmak amacıyla uzun yıllardır uluslararası alanda çalışmalar yapılmaktadır. Ülkemizde de uluslararası çalışmaların etkisiyle, özellikle iç kontrol etkinliğini artırmaya ve denetimi kaliteli hale getirmeye yönelik kanun, kural ve yönetmelikler oluşturulmuştur. Özellikle, kamu kurumlarını ve devlet üniversitelerini ilgilendirmesi bakımından önemli olan 5018 sayılı KMYK bunlardan biridir. Bu kanun ile çalışma konumuzu oluşturan üniversitelerde iç denetim birimlerinin kurulması yoluyla iç kontrolün denetlenmesi zorunlu hale getirilmiştir.

İç kontrol ve iç denetim alanlarında yaptırım ve kuralların oluşturulması önemli birer gelişme olmakla beraber, unutulmaması gereken nokta, bu kuralların uygulayıcılarının kurum üyeleri, yani insanlar olduğudur.

İnsanların ortak davranış şekli gösterdikleri en büyük grup, toplumdur. Her toplumu oluşturan insanların özellikleri, diğer toplumlardan farklıdır, kendine özgüdür. Diğer bir deyişle, kültür bir toplumu diğerinden ayıran en temel niteliktir.

Her toplumun içinde, birbirine daha benzer özelliklere sahip insanların

oluşturduğu küçük topluluklar vardır. Kendilerine has özelliklere sahip bu küçük topluluklar, alt kültür gruplarıdır. Benzer şekilde, kurumlar da bir toplumun içinde oluşmuş birer alt kültür topluluklarıdır. Bu yönden bakıldığında, kurum kültürü, toplumdan etkilenerek oluşur fakat kendine özgü özellikleri vardır.

Birer eğitim kurumu olan üniversiteler de diğer kurumlarda olduğu gibi kendine has nitelikte kültürel unsurlara sahiptir. Her kurumun kültürü, iç kontrolün uygulama özelliklerinde değişiklikler meydana getirir ve bu sebeple kurum kültürü ile iç kontrol karşılıklı olarak birbirini etkiler.

Bu çalışmada kurum kültürü ve iç kontrolün etkileşimi için teorik bir alt yapı oluşturmak adına öncelikle bu konuda yapılan çalışmalar anlatılmıştır. Bunun ardından, kurum kültürünün iç kontrolün bileşenleri ile ilişkisi açıklanmış ve yeni bir çerçeve oluşturulmuştur. Kısaca, iç kontrol bileşenlerinin kurumdaki insan unsuruyla, başka bir anlatımla, kültür ile birebir ilişkili ve etkileşimde olduğu vurgulanmıştır.

Araştırmamızda, yöneticilerin, kurum çalışanlarının yansıttıkları kurum kültürünü en iyi şekilde gözlemleyebilecek kişiler olacağı varsayımından hareket edilmiştir. Araştırmada öncelikle Anadolu Üniversitesi'ndeki kurum kültürünün yapısı ortaya koyulmuş ve aşağıda açıklandığı gibi, kurumda kolektivist, katılımcı, ileri görüşlü yapıda bir kurum kültürü olduğu belirlenmiştir. Kurumdaki genel kurum kültürü yapısıyla, iç kontrol bileşenleri ilişkisi değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, kurum kültürü ve iç kontrolün etkileşim içinde olduğu hipotezinden yola çıkılarak, Anadolu Üniversitesi yöneticilerine yöneltilen anket sorularının değerlendirilmesi sonucu, bu etkileşimin varlığı ortaya koyulmuştur. Bununla beraber, iç kontrolün her bileşeninin, kurumun kültürü ile ilişkisi, Anadolu Üniversitesi kapsamında da açıklanmıştır.

Uygulama kısmında elde edilen sonuçlara göre özetle;

- Anadolu Üniversitesi'nde kurum kültürü ve kurum kimliği gelişmiştir.
- Anadolu Üniversitesi'nde, eşitlikten yana; karar alma özgürlüğünün verildiği; belirsizlikten kaçınılan; kolektivist; biz duygusunun hakim olduğu; takım çalışmasının var olduğu; uzun vadeli bakış açısına sahip; açık iletişimin olduğu; yöneticiye güvenilen; verilen emrin sorgulanmadan uygulandığı; amaçlara yönelik hareket edilen; biçimsel ve biçimsel olmayan iletişimin bir arada olduğu bir kültür vardır.

- Yöneticiler tarafından “iç kontrol” ve “iç denetim” doğru algılanmaktadır.
- Anadolu Üniversitesi’nde kurum kültürü ve algılanan iç kontrol arasında etkileşim vardır.
- İç kontrol bileşenlerine göre;

Kontrol eylemleri bileşeni ile kurum kültürü ilişkisi:

- Onay, işlem, kayıt ve denetleme gibi sorumluluk ve görevleri içeren işlemlerin farklı personel arasında dağıtılıp dağıtılmadığı ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.
- Kurumsal amaca ulaşmayı sağlayacak ölçülebilir hedefler belirlenmesi ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.

Bilgi ve iletişim bileşeni ile kurum kültürü ilişkisi:

- Yazılı iletişim araçlarının ulaşım ulaşmaması ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.
- Yazılı standart belirleme unsuru ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.

Risk belirleme bileşeni ile kurum kültürü ilişkisi:

- Kilit faaliyetlere yönelik iç ve dış risklerin tanımlanıp düzenli olarak takip edilmesi ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.

Kontrol çevresi bileşeni ile kurum kültürü ilişkisi:

- Personelin niteliği ile kurum kültürü arasında etkileşim vardır.
- Kontrol çevresinin diğer bileşenleri de kapsamı sebebiyle, diğer bileşenlerle etkileşimin olması kontrol çevresi ile etkileşimi de ortaya koyar.
- Ayrıca;
- Kontrol sürecinde herhangi bir sorunla karşılaşılması ile kurum kültürü arasında bir etkileşim vardır.
- Kurum kültürü ile kurum içi kontrol mekanizmaları geliştirilememe nedenleri arasında bir etkileşim vardır.

**KAYNAKÇA**

Abdioğlu, H. 2007. İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetimin rolü ve imkb-100 örneği. Marmara Üniversitesi.İstanbul. Doktora Tezi.

Açıkgöz, B. 2006. Rekabetçi değerler yaklaşımı açısından yöneticilerin örgüt kültürüne ilişkin algılamaları: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi örneği. Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak

Akın, H. 2001. Yaratıcı örgüt kültürünü oluşturan yönetici tutumları –kamu ve özel sektör karşılaştırması. Yüksek Lisans Tezi. Ankara:Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Antalyalı, Ö. L. 2010, Varyans analizi (ANOVA-MANOVA). SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri.Ankara: Asil Yayın Dağıtım

Bingöl, D. 2003. İnsan kaynakları yönetimi. İstanbul:Beta Yayınları

Börü, D. 2007. İletişim ve kültür. *Kültürel bağlamda yönetsel örgütsel davranış*. Ankara: Türk Psikologlar Derneği. 427-459

Büyüköztürk, Ş.. *Anket geliştirme*.

Çakar, N. Demircan v.d. 2010 Bilgi yönetimi ve örgütsel etkinlik ilişkisi: örgüt kültürü ve örgüt yapısının temel etkileri .Ege Akademik Bakış. 10(1), s.s. 71-93

Derici, O. v.d. 2007. Kurumsal risk yönetimi ve Sayıştay uygulaması. *Sayıştay Dergisi*. (65),151-172,

Doğan, B. 2007. Örgüt kültürü. BETA Basım AŞ.'den aktaran M. E. Önder. *Kitap eleştirisi*. <http://ozanavsaroglu.com/index.php?Git=DosyaDokuman&Makale=74> (Erişim tarihi: 18.04.2012)

Doğan, B. 2009. Uluslararası finansal raporlama standartları- Basel II etkileşimi ve işletmelerde iç denetim.Yüksek Lisans Tezi. Uşak

Erdal, M. 2010. Kooperatif işletmelerde örgüt kültürü; kooperatif ve özel sektör işletmelerinde örgüt kültürünün karşılaştırmalı analizi. Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Erdoğan, İ. 1975, Kültürün yönetim fonksiyonlarının uygulanmasına etkisi ve faktör analizi yöntemi ile bir araştırma. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.

Ergin, B. 2006. Aracı kurumlarda iç denetimin uluslar arası standartlara uygunluğunun incelenmesi ve bir araştırma. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul

Ertuğrul, Ayşe Nilgün, “*İç Kontrol İle Kurum Kültürünün Etkileşimi ve Anadolu Üniversitesi Birim Yöneticileri Kapsamında Bir Uygulama*”; Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, A.Ü. : 2012

Fındıkçı, İ. 2000. İnsan kaynakları yönetimi. İstanbul: Alfa Yayınları, 2000

Franklin, A. L. ve J. F. Pagan 2006. Organization culture as an explanation for employee discipline practices. Review of Public Personnel Administration. 26

Güçlü, N. 2003. Örgüt kültürü. Kırgızistan Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. (6), 147-159

<http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/Manasdergi/sbd/sbd6/sbd-6-11.pdf> (Erişim Tarihi: 04.12.11)

Günlü, E. 2007. İtibar yönetiminde kültürün yeri ve önemi. Kültürel bağlamda yönetsel-örgütsel davranış. (Ed: R. Erdem ve C. Ş. Çukur) Ankara: Türk Psikologlar Derneği Yayınları

Güvenç, B. 1997. Kültürün a,b,c’si. İstanbul: Yapı Kredi Kültür Sanat Yayıncılık

Hofstede, G. 1980. Motivation, leadership and organization: Do American theories apply abroad? Organizational Dynamics, 9(1), 42-63

[http://www.tebd.gazi.edu.tr/arsiv/2005\\_cilt3/sayi\\_2/133-151.pdf](http://www.tebd.gazi.edu.tr/arsiv/2005_cilt3/sayi_2/133-151.pdf) (Erişim Tarihi: 18.04.2012)

Lim, B. 1995. Examining the organizational culture and organizational performance link. Leadership and Organization Development Journal, 16 (5)

Memiş, M.Ü. 2006. İç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü: türkiye’deki büyük işletmeler üzerinde bir saha araştırması. Doktora Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi

Naktiyok, A. 1999. Çevresel çalkantı ve örgüt kültürü: bir uygulama. Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Peters, T. J., ve R. H. Waterman 1987, Yönetme ve yükselme sanatı: mükemmeli arayış. İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi

Pfister, J. A. 2009. Managing organizational culture for effective internal control, University of Zurich, s.45-63

Polatoğlu, A. 1988. Türk kamu örgütlerinde ast ve üst arasındaki iletişim. Amme İdaresi Dergisi. 21(2). 85-98

Root,S. J. 1998, Beyond COSO: internal control to enhance corporate governance

Rosen, R. 1998. İnsan yönetimi. MESS Yayını

Sornes, J.-O. vd. 2004 The reflexivity between ICT's and business culture: applying Hofstede's theory to compare Norway and the United States. Informing Science Journal. 7

Yıldız, Y. 2006. Örgüt kültürü oluşumunda örgütsel iletişimin rolü: Gaziantep büyükşehir belediyesinde bir uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi

[http://www.iaa.org.uk/en/Knowledge\\_Centre/open-courses/culture\\_and\\_control\\_section3.cfm](http://www.iaa.org.uk/en/Knowledge_Centre/open-courses/culture_and_control_section3.cfm) (Erişim Tarihi: 24.03.2012)

[http://www.bumko.gov.tr/KONTROL\\_EN/Genel/Default.aspx?17A16AE30572D313AAF6AA849816B2EF13C9817A85D7DA3A](http://www.bumko.gov.tr/KONTROL_EN/Genel/Default.aspx?17A16AE30572D313AAF6AA849816B2EF13C9817A85D7DA3A) (Erişim tarihi: 01.12.2011)



# UFRS, VUK VE DİĞER MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİNE GÖRE BİRİM MALİYET YAKLAŞIMI

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ\*  
Dr. Gülşah ATAĞAN\*\*

## ÖZET

İşletmelerin uygulayacakları maliyet hesaplama sistemleri farklı amaçlara hizmet etmektedir. İşletmeler kendi amaçları doğrultusunda, yöneticilerin karar verme ve kontrol sürecine katkıda bulunan ve aynı zamanda yasal uygulamalar ile örtüşen bir hesaplama sistemini benimseyeceklerdir. Maliyetler ve maliyet hesaplama sistemleri farklı açılardan sınıflandırılmaktadırlar. İşletmenin üretim biçimi, üretilen mamullerin yapısı, kullanılan teknoloji ve bunun gibi birçok farklı etmen maliyet hesaplama sistemi etkilemektedir.

Çalışmamızda, kapsamına göre maliyet hesaplama sistemleri inceleme konusu yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin farklı görüşlerinin, birim maliyet üzerinde yarattığı etkiler ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Hesaplama Sistemleri, Maliyet Muhasebesi

**Jel Kodlar:** M40, M41.

## Unit Cost Approach According To The IFRS, Tax Procedure Code and Other Cost Calculation Systems

### ABSTRACT

Businesses will use cost accounting systems in different purposes and for their own purposes, will adopt a calculation system that contributes to managers' decision-making and control process. At the same time this

\* Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Öğretim Üyesi, [suleyman.yukcu@deu.edu.tr](mailto:suleyman.yukcu@deu.edu.tr)

\*\* Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Öğretim Üye Yardımcısı, [gulsah.ugurluel@deu.edu.tr](mailto:gulsah.ugurluel@deu.edu.tr)

system should be coincide with the legal applications. Costs and cost accounting systems are classified from different perspectives. The entity mode of production, the structure of manufactured goods, technology and many different factors affect the cost accounting system.

In this study, cost accounting systems according to scope have been reviewed. It was tried to put the effects of the different views between Tax Law and IFRS for the cost calculation on unit cost.

**Key Words:** Cost Calculation Systems, Cost Accounting

**Jel Codes:** M40, M41.

## 1. GİRİŞ

Bu makalenin amacı maliyet hesaplama sistemlerini okuyucuya anlatmak, toplam ve birim maliyetin nasıl hesaplandığını öğretmek değildir, bu tür bilgiler her türlü maliyet muhasebesi kitap ve makalelerinden elde edilebilir. Bu makalenin amacı çeşitli maliyet hesaplama sistemlerine göre birim maliyetin hesaplanmasında TMS ile ilişki kurmaktır. Bu ilişkiyi örnekleyerek okuyucuya açıklamaktır. Makalenin amacı, maliyet hesaplama sistemlerini veya birim maliyetin hesaplanma biçimini VUK veya başka bir kanun açısından incelemek değil çeşitli sistemlere göre birim maliyeti hesaplamak TMS açısından birim maliyetin hesaplanma biçiminin altını çizmektir.

İşletmeler planlama, kontrol ve karar verme faaliyetlerinde en çok ihtiyaç duydukları bilgileri muhasebe bilgi sisteminden elde etmektedirler. İşletmelerin temel amacı kar elde etmektir ve söz konusu amaç doğrultusunda, işletmeler, satış gelirlerini arttırmalı ve maliyetlerini düşürmelidirler. Bu nedenle; işletmelerin maliyet verilerine duydukları ihtiyaçlar giderek artmaktadır. İşletmelerin bu ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve rekabet edebilirliklerini arttırmak için üretim yöntemlerinin de değişmesine paralel olarak yeni maliyet hesaplama sistemleri ortaya çıkmıştır.

Maliyet hesaplama sistemleri, genel anlamda maliyet unsurlarının, işletmenin temel çalışma konusu, kullanmış olduğu üretim tekniği ve girdilerin özellikleri göz önünde bulundurularak birleştirilmeleri ve bir bütün halinde hesaplanmaları işlemlerinden oluşan, çalışma düzenleri biçiminde tanımlanmaktadır.

Çalışmada, karar verme amacına yönelik olarak, Tam Maliyetleme, Değişken Maliyetleme, Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme, Normal Maliyetleme ve Direkt Maliyetleme sistemleri inceleme konusu yapılmıştır. Çalış-

manın amacı; maliyet hesaplama sistemlerini ayrıntılı olarak açıklamak değil, farklı maliyet sistemlerine göre ortaya çıkan maliyetleri karşılaştırmak ve uygulamacılara açıklamaktır.

Şimdiye kadar hazırlanan finansal tablolarda hesaplamalar yapılırken tam maliyet yöntemi kullanılmıştır. Ancak UFRS uyumlu finansal tablolarda normal maliyetleme yöntemine göre hesaplanmış stok kalemleri yer alacaktır. Uygulamacıların bu yöntemler arasındaki farkları dikkatli bir şekilde inceleyerek finansal tablolarını hazırlamaları gerekecektir.

Çalışmanın sonunda demir-çelik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulama yapılmıştır. Uygulama yapılan işletmenin tanıtımı uygulamanın amacı yöntemi açıklanmıştır. Böylesine bir uygulamayı bir makalede okuyucuya aktarırken bazı kısıtlar ile karşılaşmıştır. Kısıtların en önemlisi uygulama yapılan işletmede veri olarak alınan maliyet kalemlerinin çok fazla olmasına karşın makalenin sınırlı bilgi aktarma kapasitesi nedeniyle hesap planında yer alan maliyet kalemlerinin bazıları (uygulamaya veri teşkil edecek kalemler) seçilerek uygulama örneği oluşturulmuştur.

## 2. Maliyetlerin Çeşitli Açılardan Sınıflandırılması

Maliyetler çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır. Çalışmada maliyetlerin üretilen mamulün bünyesinde yer alıp almamasına ve üretim hacmine bağlı olarak değişip değişmemesine göre bir sınıflandırılma yapılmıştır.

### Sabit Maliyetler

Belirli bir zaman dönemi içerisinde üretim (satış) miktarı ile artış veya azalış göstermeyen maliyet gideridir. Bu maliyet giderlerine örnek olarak fabrika binasının amortismanı veya kirası, fabrika müdürünün maaşı verilebilir. Sabit maliyet giderleri belirli bir dönem için sabittir. Bu dönem bir ay veya bir yıl olabilir. Bu dönemin dışına çıktığında sabit maliyetlerde artış olabilir. Örneğin, fabrika bina kirası artış gösterebilir. (Kinney, Raiborn, 2011:27)

Sabit giderlerin sabit olma özelliği üretim hacmi ile ilgili olarak değişmemesine rağmen, sabit giderler sonsuza kadar sabit kalma özelliğini koruyamazlar. Üretimin belirli bir sınırın ötesine artması durumunda yeni bina, makine, danışman gibi ek maliyet gerektirecek ihtiyaçlar ortaya çıkabilir. Bu nedenle, sabit maliyet giderlerinin sabit olma özelliği belli bir dönemde ve belirli üretim aralığında (relevant range) söz konusu olmaktadır. Bu üretim aralığının altına inilmesi veya üstüne çıkılması durumunda maliyet giderlerinde azalma veya çoğalma (sıçrama) söz konusu olacaktır.

## Değişken Maliyetler

Değişken maliyet giderleri üretim miktarına bağımlı olarak artış ya da azalış gösteren maliyet giderleridir. Buna göre; değişken maliyet giderleri üretim miktarının artması ile artış, azalması ile azalış göstermektedirler. (Kinney, Raiborn, 2011:26)

## Direkt Maliyetler

Mamullerin üretilmesi esnasında bazı maliyet giderlerinin üretimi gerçekleşen mamul ile veya mamulün üretiminin gerçekleştirildiği üretim bölümü ile ilişkisini kurabilmek kolaydır. (Horngren v.d., 2012:26)

Örneğin; Montaj bölümünde çalışan işçinin ücreti direkt işçilik (dolaysız - doğrudan) özelliğindedir. Bu maliyet kalemi ile mamul arasında veya üretimin gerçekleştiği montaj bölümü arasında kolay açıklanabilen bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenledir ki; montaj bölümüne veya mamul maliyetine direkt olarak yüklenmektedir.

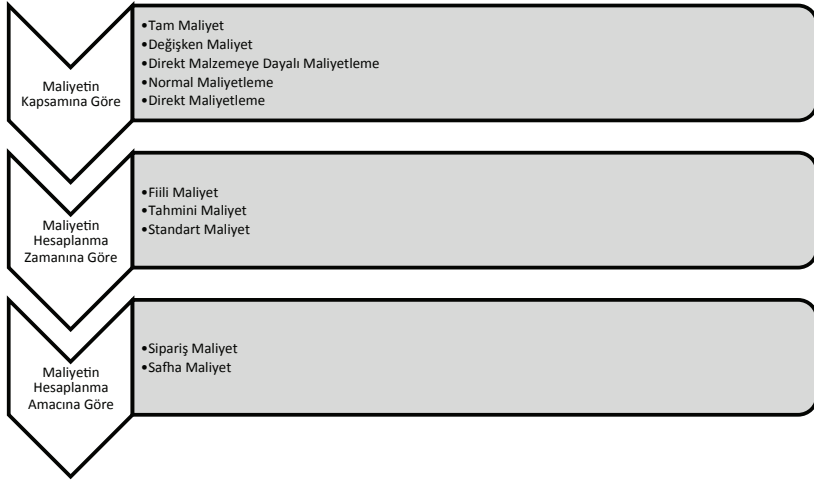
## Endirekt Maliyetler

Direkt giderlerin aksine indirekt giderler ile üretilen mamul veya mamulün üretildiği gider yeri arasındaki ilişkiyi açıklamak daha zor olmaktadır. Bu nedenle indirekt giderleri genel üretim gideri olarak dikkate alıp mamul maliyetine yüklenmesinde bazı dağıtım anahtarları veya dağıtım yöntemleri kullanılması gerekmektedir. (Horngren v.d., 2012:26)

Örneğin; Fabrika binasının güvenliğinden sorumlu olan elemanların ücretlerinin üretilen mamul maliyetine yansıtılması direkt olarak mümkün görülmemektedir. Çünkü bu elemanlar fiilen ve direkt olarak işletmenin asıl faaliyet konusu olan mamul üretmemektedirler. Endirekt özellikteki bu işçiliğin mamul maliyetine yüklenmesinde dağıtım anahtarları aracılığı ile maliyet dağıtımı yapılması gerekli olmaktadır.

## 3. Maliyet Hesaplama Sistemleri

Maliyet hesaplama sistemleri; maliyetin kapsamına göre, maliyet hesaplama zamanına göre ve maliyetlerin saptanma amacına yönelik olmak üzere çeşitli açılardan ele alınmaktadır. Aşağıdaki şekilde maliyet hesaplama sistemleri görülmektedir. şekilde görülen maliyet sistemleri birbirinin alternatif değil birlikte uygulanabilir niteliktedir.



Şekil 1: Maliyet Yöntemlerinin Sınıflandırılması

Üretilen mamul maliyeti; Direkt İlk Madde Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderleri olmak üzere üç ana unsurdan oluşmaktadır.

Değişken genel üretim giderleri, üretim miktarına bağımlı olarak artış ya da azalış gösteren maliyet giderleridir. Sabit genel üretim giderleri, miktarı ile artış veya azalış göstermeyen maliyet gideridir.

Üretim maliyeti hesaplanırken işletme yönetimi kullandığı yöntemlere göre bazı maliyetleri mamul maliyeti olarak kabul ederken bazı maliyetleri de dönem gideri olarak kabul ederek, gelir tablosu hesaplarına aktarır.

#### 4. Tam Maliyet Sistemi

Tam maliyet sistemi, geleneksel maliyet hesaplama sistemi olarak kabul edilen ve uygulamada en çok kullanılan yöntemdir.

Tam Maliyet Sisteminde, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken ve sabit özellikteki genel üretim giderlerinin tümü "maliyet gideri" olarak düşünülür ve üretilen mamulün maliyetine yansıtılır. Maliyetler, sabit ya da değişken direkt ya da endirekt ayrımı yapılmaksızın mamul maliyetine yüklenmektedir.

Yöntemin avantajı hesaplamaların ve uygulamanın kolay oluşudur. Ancak bazı sakıncalı yanları da bulunmaktadır. Endirekt maliyetlerin mamul maliyetlerine yüklenmesinde bazı dağıtım anahtarlarından yararlanılması zorunluluğu bulunmakta ve söz konusu dağıtım anahtarlarının belirlenmesinde güçlükler yaşamaktadır. Mamul maliyetlerinin doğru olarak saptama-

nabilmesi için, endirekt maliyetlerin mamullere yüklenmesinde seçilecek dağıtım anahtarlarının ayrıntılı ve doğru şekilde tespit edilmeleri gerekmektedir.(Demirci, 2009:8)

Maliyetler	Bilançoda Aktifleştirilen Giderleri		Gelir Tablosuna Gider
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	<b>Üretilen Mamulün Maliyetine Yüklenir</b>	<i>Mamuller Satıldığıında</i>	<b>Üretilen mamuller satıldığıında gider kaydedilir</b>
Direkt İşçilik Giderleri			
Değişken Genel Üretim Giderleri			
Sabit Genel Üretim Giderleri			

Şekil 2: Tam Maliyetleme

Satışlar
- Satılan Malın Maliyeti
<b>= Brüt Kar</b>
- Satış ve Yönetim Gideri
<b>= Net Kazanç</b>

Şekil 3: Tam Maliyete Göre Gelir Tablosu Formatı

Vergi Usul Kanunu (VUK) tam maliyetlemeyi önermektedir. VUK'a göre üretilen mamul maliyeti tam maliyete göre hesaplanmaktadır. Tam maliyet sistemi, uygulaması kolay ve dış raporlama için gerekli olmasına karşın, içsel yönetim kararları için çok faydalı bilgiler içermemektedir.

## 5. Değişken Maliyet Sistemi

Değişken maliyet sistemi (variable costing), yalnızca üretim ve satış hacmine bağlı olarak değişiklik gösteren maliyetlerin, üretilen mamullerin maliyetine yüklenmesi esasına dayalı bir maliyet hesaplama sistemidir. (Yükçü, 2007:96)

Değişken maliyet sisteminde, sabit maliyetler dönem gideri olarak dikkate alınır. Bunun nedeni, sabit maliyetlerin üretim hacmine bağlı olmamasıdır. Sabit maliyetler üretim hacminde bağlı olmayan üretim olmasa da katlanılması gereken maliyetlerdir. Dolayısı ile **üretilen mamul maliyeti içerisinde yer almamalıdır.**

Değişken maliyet sistemi ile, kar planlaması, faaliyet sonuçlarının analizi,

üretim planlaması gibi kararlarda daha uygun maliyet bilgilerinin elde edilmesi mümkün olmaktadır. Değişken maliyet sistemi özellikle satışlar, maliyetler ve kar arasındaki ilişkileri uygun bir şekilde göstermektedir. Böylece maliyet-hacim-kar modelinin geliştirilmesini kolaylaştırmaktadır. Yöntemin en önemli özelliklerinden biri de katkı payı kavramıdır. Bu yöntemde temel yaklaşım, her mamulün satışından beklenen gelir ile o mamullere ilişkin değişken maliyetler arasındaki fark olan katkı payının saptanmasıdır.

Maliyetler	Bilançoda Aktifleştirilen Giderleri		Gelir Tablosuna Gider
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	<i>Üretilen Mamulün Maliyetine Yüklenir</i>	<i>Mamuller Satıldığında</i>	<i>Üretilen mamuller satıldığında gider kaydedilir</i>
Direkt İşçilik Giderleri			
Değişken Genel Üretim Giderleri			
Sabit Genel Üretim Giderleri	Anında Gider		<i>Derhal Gider kaydedilir</i>

Şekil 4:Değişken Maliyetleme

Satışlar
- Değişken Maliyet
<b>= Katkı Payı</b>
- Sabit Maliyet
<b>= Net Kazanç</b>

Şekil 5: Değişken **Maliyete Göre Gelir Tablosu Formatı**

Değişken maliyet sistemi, maliyetleri değişken sabit ayrımına tabi tuttuğu için işletmeye uygulama zorlukları getirirse de, ürün karması, üretme-satın alma, fiyatlandırma gibi yönetsel kararlar için oldukça faydalı bilgiler içermektedir.

## 6. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme (Throughput Costing)

Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetlemede (Throughput Costing) yalnızca direkt maliyetler mamul maliyetine yüklenmektedir. Endirekt maliyetler, üretilen malın maliyetine yüklenmeyerek dönem gideri olarak kaydedilmektedirler. (Horngren, Foster, Datar, 2001:299)

Direkt malzemeye dayalı maliyetlemede mamul ve hizmetin üretim mikta-

rındaki değişmelere göre farklılaşan tüketimler, üretilen mamul ve hizmetin miktarı ne olursa olsun işletmenin zorunlu olarak yapması gereken harcamalar birbirinden ayrılmaktadır. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme sistemini savunanlar sadece direkt ilk madde malzeme giderinin değişken olduğu, diğer giderlerin işletme ne üretirse üretsin sabit olacağı görüşündedirler.

Maliyetler	Bilançoda Aktifleştirilen Giderleri
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	<i>Üretilen Mamulün Maliyetine Yüklenir</i>
Direkt İşçilik Giderleri	Anında Gider
Değişken Genel Üretim Giderleri	
Sabit Genel Üretim Giderleri	

Şekil 6: Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme

Satışlar
- Direkt İlk Mad.Malz. Maliyeti
<b>= Direkt Malz.Dayalı Katkı Payı</b>
- Direkt İşçilik Gid., GÜG, Faaliyet Giderleri
<b>= Net Kazanç</b>

Şekil 7: Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetlemeye Göre Gelir Tablosu Formatı

## 7. Normal Maliyetleme

Direkt İlk Madde Malzeme, Direkt İşçilik ve Değişken Genel Üretim Giderlerinin tamamının, Sabit Genel Üretim Giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen bölümünün üretim maliyetlerine yüklendiği bir yöntemdir.

Normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerinin bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek için yapıldığını bu nedenle söz konusu giderlerin üretim maliyetlerine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmesi gerektiğini kabul eder. (Büyükmirza, 2008; 504)

İşletmenin tam kapasite çalışmadığı eksik kapasite çalıştığı dönemlerdeki sabit genel üretim giderlerinin boş kapasiteye düşen kısmı, üretim maliyetine eklenmeden, kapasite saptması olarak değerlendirilerek doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır.



Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	<b>ÜRETİM MALİYETİ</b>
Direkt İşçilik Giderleri	
Değişken Genel Üretim Giderleri	
Sabit Genel Üretim Giderleri	<b>KAPASİTE SAPMASI</b>

Şekil 8: Normal Maliyetleme

UFRS üretilen mamulün maliyetinin hesaplanmasında normal maliyetlemeyi önermektedir. 01.01.2013 tarihinden itibaren hazırlanacak olan finansal tablolarda üretilen mamul maliyetinin hesaplanması normal maliyete göre yapılacaktır. 31.12.2012'de UFRS'ye çevrilecek finansal tablolarda da bu konunun dikkatli bir şekilde incelenmesi ve stok kalemlerinin maliyetlerinin yeniden hesaplanması gerekecektir.

## 8. Direkt Maliyetleme

Direkt özellikteki üretim maliyetlerinin mamul maliyetine dahil edildiği bir yöntemdir. Endirekt maliyetler dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır. Direkt ilk madde malzeme karakteri gereği tümüyle direkt özelliğindedir. Direkt işçilik giderleri işletmenin üretim biçimine göre direkt veya endirekt özellik taşıyabilir. Ücretleri direkt işçiliğe dahil edilen elemanlar doğrudan bir sipariş veya iş emri üzerinde çalışıyorlarsa bunların maliyeti direkt özelliğindedir. Söz konusu bu işçiler bir esas üretim gider yerine bağlı olarak çalışmakta iseler bunların yarattığı maliyet, öncelikle çalışmakta oldukları esas üretim gider yerlerinde toplanır, daha sonra o gider yerinden geçen sipariş, iş emri veya mamullere gider yerini meşgul ettikleri sürelerle dayalı olarak yüklenir.

Genel üretim giderleri literatürde endirekt özellikte bir maliyet kalemi olarak bilinir. Ancak genel üretim giderlerinin alt alemleri analiz edildiğinde bu kalemler içerisinde bazı maliyet kalemlerinin direkt özellikte olabileceği görülür. Yardımcı malzeme ve enerji maliyet kalemleri bu konuya ilişkin iyi örneklerdir. Bazı mamuller, siparişler veya iş emirleri için tüketilen enerji maliyetleri birbirinden büyük ölçüde farklılık gösterebilir böyle olduğunda enerji maliyetlerini mamullere direkt olarak dağıtmak daha doğru sonuç verecektir.

Direkt maliyet denildiğinde bazı üretim faaliyetlerine ilişkin hizmetlerin dışarıdan sağlanması gözden uzak tutulmamalıdır. Bazı siparişler ve iş emirleri için çok özelliikli ve yüksek maliyetli üretim işlemleri dışarıdan (outsourcing) biçiminde satın alınabilir. Böyle olduğunda dışarıdan sağlanan fay-

da ve hizmet biçimindeki üretim faaliyetlerinin maliyetlerini direkt maliyet olarak sipariş, mamul veya iş emirlerine direkt olarak yüklemek gerekir.

## 9. Uygulama

### Uygulama Yapılan İşletmenin Tanıtımı

Uygulama yapılan işletme otomotiv yan sanayinde faaliyet göstermektedir. Otomotiv yan sanayi, tarım, ulaştırma, turizm, inşaat ve savunma sanayi sektörlerinin gereksinimi olan her türlü motorlu araç üretimini gerçekleştiren bir sektördür. Otomotiv yan sanayi, makinelerde kullanılmak üzere aksam, parça, modül ve sistem üretmektedir.

Uygulama yapılan şirketler grubu; şaftlar direksiyon şaftları, ön aks ve direksiyon sistemleri, şanzıman flanşları ve vites mekanizmaları gibi birçok parçanın üretim ve ticaretinde uzmanlaşmış ve öncü bir yan sanayi kuruluşudur. Otomotiv parçaları üretiminde Türkiye’de ve dünya çapında birçok firmanın tedarikçisi konumunda bulunan söz konusu şirketler grubu, Türkiye’de 25 bayi ve 68 şaft servisinin yaygın satış ağı ile sektörde en büyük paya sahiptir.

Uygulama yapılan işletmede ise; şaftlar ve parçaları, mafsal istavrozları, direksiyon şaftları, komple şaft askıları, arka aks milleri ve ön aksonlar üretilmektedir.

### Uygulamanın Amacı

Maliyet hesaplama sistemlerini ve birim maliyeti hesaplama biçimlerini dikkate alarak uygulama yapılan işletmenin mizanlarından elde edilen veriler ile TMS-2 ile ilişkilendirerek çeşitli maliyet hesaplama sistemlerine göre birim maliyeti hesaplamaktır.

### Çalışmanın Kısıtları

Uygulama yapılan işletmenin hesap planında maliyet hesapları çok detaylı biçimde açılmış durumdadır ve sayfalar dolusu yer kaplamaktadır. Bu kapsamda alt kırılımı tümüyle böylesine bir makaleye almak makaleyi gereksiz yere uzatmak anlamına geleceğinden ve konunun özünden uzaklaşmamıza neden olacağından hesap planında yer alan bazı kırılımlar seçilerek maliyet hesaplama sistemlerini örnekleyebilecek özellikte veriler elde edilmiş aşağıdaki uygulama oluşturulmuştur.

Örnek Uygulama: X işletmesi otomotiv parçaları üreten bir işletmedir. 2463-701-F nolu şafta ilişkin maliyet verileri aşağıdaki gibidir.

Maliyet Kalemleri	Maliyet	Maliyet Türleri	Direkt/Endirekt	Sabit/Değişken
D.İ.M. Malzeme	100,00 TL		Direkt	Değişken
Direkt İşçilik Gideri	50,00 TL			
	30,00 TL	Kadrolu	Direkt	Sabit
	20,00 TL	Mevsimlik ve Fazla Mesai	Direkt	Değişken
Genel Üretim Gideri	80,00 TL			
	5,00 TL	Endirekt Malzeme	Endirekt	Değişken
	10,00 TL	Endirekt İşçilik Giderleri	Endirekt	Sabit
	20,00 TL	Enerji	Direkt	Değişken
	8,00 TL	Danışmanlık	Endirekt	Sabit
	12,00 TL	Sosyal Hizmetler	Endirekt	Sabit
	6,00 TL	Kira	Endirekt	Sabit
	2,00 TL	Emlak Vergisi	Endirekt	Sabit
	9,00 TL	Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hiz.	Direkt	Değişken
	5,00 TL	Amortisman	Endirekt	Sabit
	3,00 TL	Faiz	Endirekt	Değişken
Faaliyet Giderleri	30,00 TL			
	2,00 TL	Ar-Ge Gideri	Endirekt	Sabit
	20,00 TL	Yönetim Gideri	Endirekt	Sabit
	4,00 TL	Pazarlama Satış Dağ. Gideri (ücret)	Endirekt	Sabit
	4,00 TL	Pazarlama Satış Dağ. Gideri (prim ve komisyon)	Endirekt	Değişken

### Farklı Maliyetleme Sistemlerine Göre Birim Maliyetin Hesaplanması:

Aşağıdaki tabloda dört ayrı maliyetleme sistemine göre birim maliyetin hesaplanması verilmiştir.

	Tam Maliyet (VUK)	Değişken Maliyet (UFRS)	Direkt Malz. Day.Maliyet	Normal Maliyet	Direkt Maliyet
DİMM	100	100	100	100	100
Sabit Direkt İşçilik Gid.	30	----	----	30	30
Değişken Direkt İşçilik Gid.	20	20	----	20	20
Sabit GÜG	43	----	----	34,4	-----
Değişken GÜG	37	37	----	37	29
Sanayi Birim Maliyet	230	157	100	221,4	179
Sabit Faal.Gid.	26	-----	-----	26	-----
Değ.Faal.Gid.	4	4	-----	4	-----
Birim Maliyet	260	161	100	251,4	179

Farklı maliyet sistemleri açısından birim maliyetler incelendiğinde, önemli farkların ortaya çıktığı görülmektedir. Üretim maliyeti hesaplanırken değişken-sabit, direkt-endirekt ayrımlarının yapılması ürünün maliyetini önemli

ölçüde etkilemektedir. Bu durumda ürünün satışından elde edilecek katkı da farklı olacaktır. İşletmelerin en doğru maliyetleme sistemini kullanarak, fiyatlandırma, üretip-üretmeme vb. konularda en etkili ve en doğru kararı vermeleri gerekmektedir.

## 10. SONUÇ

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte, üretim sistemlerinde ortaya çıkan değişiklikler farklı maliyet hesaplama yaklaşımlarının geliştirilmesini zorunlu kılmıştır.

Maliyet hesaplama sistemleri, çeşitli amaçlar doğrultusunda sınıflandırılmaktadır. Sistemler, birbirinin alternatifi değil birlikte uygulanabilir özelliktedir. İşletme yönetiminin; vergi kanunları, kredi veren kurumlar, kar planlamaları, kontrol v.b. amaçlardan hangisini ön planda tutulduğuna bağlı olarak farklı yöntemler uygulanabilir.

VUK, Tam Maliyet sisteminin kullanılmasını öngörürken, UFRS normal maliyetlemeyi önermektedir. Yeni TTK muhasebe defterlerinin VUK'na göre tutulmaya devam edilmesine izin vermekte, ancak yıl sonu hazırlanacak olan finansal tabloların UFRS'na uyumlu olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle işletmeler için en önemli maliyet kalemi olan stokların dikkatli ve doğru şekilde incelenmesi gerekmektedir. Uygulamacılar stok maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi yerine UFRS uyumlu finansal tablolarda normal maliyetleme yöntemini kullanacaklardır.

## KAYNAKÇA

Büyükmirza, H. K., 2009, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Demirci, D., 2009, Değişken Maliyet Sisteminin Yönetim Kararlarına Etkisi Ve Şeker Fabrikası Uygulaması, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Horngren, C. T., Datar, Srikant M., Rajan, M. V., 2012, Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Fourteenth Edition, Prentice Hall.

Horngren, C.T. Foster, C.Datar, Srikant.M., 2001, Cost Accounting A Managerial Emphasis, Tenth Edition, Prentice-Hall of India, New Delhi.

Kinney, M. R., Raiborn, C. A., 2011, Cost Accounting Foundations and Evolutions, South Western Cengage Learning.

Yükçü, S., 2005, Maliyet Muhasebesi, İzmir.

Yükçü, S., 2007, Yöneticiler İçin Muhasebe:Yönetim Muhasebesi, İzmir.

## YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

### I. BİÇİM

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kâğıdın tek yüzüne ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.

2. Metinler genellikle 7000 kelimeyi geçmeyecek şekilde ve konu ile araştırma metodunun izin verdiği ölçüde öz olmalıdır. Giriş, metin, sonuç ve kaynakça dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Birinci derecedeki başlıkların “*tümü büyük harf*”, diğerlerinde “*sadece ilk harf büyük*” şeklinde olmalıdır.

3. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde en az 2,5cm. olmalıdır.

4. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar metinde veya başvuru dâhilindeki deneysel test araçlarında kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır. Tek çalışma yapanlar “biz” şeklinde vurgu yapmamalıdır.

5. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, olası teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.

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

- *Numaralar:* Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir. Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.

- *Yüzdeler ve kesirler:* Teknik olmayan kopyada metin içerisinde yüzde kelimesi kullanılmalıdır.

- *Denklemler:* Denklemler parantez içerisinde numaralandırılarak sağa yaslı olarak yer almalıdır.

- *Kısa çizgi:* Tek kelimeleri birleştirmek veya kullanımı netleştirmek için kısa çizgi kullanılır.

- *Anahtar kelimeler:* Özet, endeksemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

### II. ÖZET/GİRİŞ

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

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

### III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

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

### IV. ATIFTA BULUNMA

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

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

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

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

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

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

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

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

## KAYNAKÇA

Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı

ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

1. Kaynaklar ilk yazarın soyadı veya kurumun adına göre alfabetik biçimde sıraya konulmalıdır.
2. Yazarların tam adı yerine ismin baş harfleri kullanılmalıdır.
3. Yazarın adının hemen arkasından yayının tarihi yer almalıdır.
4. Dergi başlıkları kısaltılmış olmamalıdır.
5. Aynı yazarların aynı yıl içerisindeki çalışmaları yılın arkasından harf 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 kullanılmalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca üst simge şeklinde numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında yer almalıdır.

## VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

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









Doç. Dr. Kadir GÜRDAL	TTK, TMS/TFRS, VUK DÜZENLEMELERİ VE MALİYET DENETİMİ .....	1
Yrd. Doç. Dr. Sibel KARĞIN Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI Doç. Dr. Hüseyin AKTAŞ	ENTEGRE RAPORLAMA: YENİ BİR RAPORLAMA PERSPEKTİFİ .....	27
Prof. Dr. Haluk SÜMER Dr. Ali Atilla PEREK	BİLANÇOLARDA CARİ ORANIN ÖNEMİ VE HESAPLANMASI .....	47
Ayşe Nilgün ERTUĞRUL	İÇ KONTROL İLE KURUM KÜLTÜRÜ İLİŞKİSİ VE ANADOLU ÜNİVERSİTESİ ARAŞTIRMASI .....	63
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ Dr. Gülşah ATAĞAN	UFRS, VUK VE DİĞER MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİNE GÖRE BİRİM MALİYET YAKLAŞIMI .....	101