

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.

MVU

muhasabe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Doç. Dr. Tamer AKSOY

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ

Prof. Dr. Ata ATABEY

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

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 KIZILOZ

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. Göksel YÜCEL

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

SUNUŐ

6102 sayılı Yeni TTK ticari yaşamın kurallarını çağdaş bir yaklaşımla ele almakta ülkemiz için Őeffaflık, hesap verilebilirlik ve güvenilirlik getirmekteydi. Bu kanunun ilk haliyle uygulanması halinde özellikle ülkemiz için büyük bir yara olan kayıt dışılıkla mücadele açısından çok önemli bir fonksiyon da yerine getirilmiş olacaktı.

Yeni Kanunla lkemizdeki ticari işletmeler açısından Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve KOBİ'ler içinde KOBİ – TFRS uygulamasına geçilecekti ve tüm sermaye Őirketlerinde Bağımsız Denetim zorunlu olacaktı.

Yıllardan beri dillendirdiğimiz vergi odaklı muhasebeden vazgeçilerek toplumsal kesimlere doğru finansal bilgi aktarımını hedefleyen, gerçekçi yatırım yapılabilir durumunu gösteren, finansal raporlamaya dayalı muhasebeye geçilecekti.

Bağımsız Denetimle de bunun güvencesi ortaya konulacaktı.

Sağlıklı, güvenilir bir ticari hayatın kurulabilmesinin ön koşulu buydu. Kamuoyu bilgilendirmesiyle, faaliyet sonuçları tüm toplumun bilgisine sunulurken, insan sağlığının, doğanın ve çevrenin korunmasında toplumsal sorumlulukları artırılmıŐ olacaktı.

On iki yıllık titiz bir çalışmanın ürünü olan TTK daha yürürlüğe girmeden, demogojik eleŐtiriler sonucu yapılan deđiŐikliklerle özünden uzaklaŐtırılmıŐ, beklentilere yanıt vermekten uzak bir noktaya getirilmiştir.

660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu dünya örneklerinden farklı olarak çok geniş yetkilerle donatılmış bir otorite olarak yapılanmıŐtır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği 89.000 meslek mensubunun beklentilerinin çok uzağında yasallaŐmıŐtır.

Saygılarımla.

Mehmet KOÇ
Ankara SMMM Odası BaŐkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları 2012'in son sayısında yayın hayatımızı kesintisiz geçirmiş ve sizlerle olmaktan mutlu olduğumuzu ifade etmek isterim. Dergimiz bildiğiniz üzere hem muhasebe ve hem vergi ağırlıklı makaleleri yayınlamaktadır. Önümüzdeki baskılarda vergi uygulamaları ağırlıklı makaleleri de yayınlamak üzere yazılarınızı bekliyoruz.

Saygılarımla.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü

İçindekiler

Yrd. Doç. Dr. Ali İhsan AKGÜN	TMS 11 KAPSAMINDA İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN FİNANSAL TABLOLARDAN SUNULMASI: İMKB'YE KAYITLI ŞİRKET ÖRNEĞİ.....1
Yrd. Doç. Dr. Nusret YAZICI	ZİNCİRLEME HEDEF MALİYETLEME TEKNİĞİ VE TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA 29
Doç. Dr. Süleyman KARAÇOR Doç. Dr. Yunus CERAN	ETKİLİ BİR TUTUNDURMA POLİTİKASI VE İLETİŞİM ARACI OLARAK REKLÂM: REKLÂM ETKİSİNİ ÖLÇME, REKLÂM BÜTÇELEME VE REKLÂM MALİYETİ HESAPLAMA 47
Yrd. Doç. Dr. Halil Emre AKBAŞ Dr. Arzu Özsoğün ÇALIŞKAN Araş. Gör. Emel ESEN	AN INVESTIGATION ON TURKISH BUSINESS AND ECONOMICS STUDENTS' PERCEPTIONS OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY..... 69
Yrd. Doç. Dr. Ender GÜLER	MUHASEBE MENSUPLARININ YENİ TTK YER ALAN DENETİM UYGULAMALARI HAKKINDA FARKINDALIKLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA..... 81
Doç. Dr. Ersan ÖZ Arş. Gör. Kübra Gözen BOZDOĞAN	TÜRKİYE VE DÜNYA UYGULAMALARINDAN ÖRNEKLERLE ANTI-DAMPİNG VERGİLER VE ETKİLERİ 105

TMS 11 KAPSAMINDA İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN FİNANSAL TABLOLARDA SUNULMASI: İMKB'ye KAYITLI ŞİRKET ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Ali İhsan AKGÜN*

ÖZET

İnşaat sözleşmelerinde, özellikle işin birden fazla yıla yaygın olduğu inşaat ve onarım işlerinde kazancın her hesap dönemi sonunda veya işin tamamlandığı hesap dönemi ile ilişkilendirilip ilişkilendirilemeyeceği, hem inşaat işletmelerini hem de devleti yakından ilgilendirmektedir. Böylece, yıllara yaygın inşaat işlerinde maliyet ve gelirlerin inşaat işlerinin gerçekleştiği ilgili hesap dönemlerine dağıtılması muhasebenin en özellikli konusunu oluşturmaktadır. İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan kazancın işin tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi, dönemsellik ilkesine aykırı olmasının yanısıra inşaat işini yapan işletmenin finansal tablolarını analiz eden finansal bilgi kullanıcılarının sağlıklı bilgi edinmesini sınırlandırmaktadır.

TMS 11-İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Türkiye vergi mevzuatına göre yapılan uygulamadan farklı olarak, işin tamamlanma oranını dikkate almakta ve finansal tablo kullanıcılarına işletme hakkında daha doğru bilgiler sunmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda çalışmada, TMS 11 kapsamında inşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda sunulması ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, İnşaat Sözleşmeleri, Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.

Jel Kodlar : M40, M41, M49.

* Yıldırım Beyazıt Üniversitesi İşletme Fakültesi, e-mail: alihsan_akgun@hotmail.com

Presenting Construction Contracts within the Concept of Turkish Accounting Standards (TMS) 11 in Financial Tables: An Example of Company Registered to the Istanbul Stock Exchange

Abstract

In construction contracts, especially in construction and restoration works in which the work is extended for more than one year, whether the income is associated with at the end of each accounting period or with the accounting period in which the work is completed is of particular concern of both the government and construction enterprises. Therefore, spread of cost and incomes in construction works extended to years to relevant accounting periods in which construction works are realized is the most qualified subject of the accounting. Associating the income arising from the construction contracts to the accounting period, in which the work is completed, is contradictory to the periodicity principle as well as restricting gaining reliable information by the financial information users who analyze financial tables of the enterprises doing the construction work.

Turkish Accounting Standards (TMS) 11- Standard of Construction Contracts aims to presenting more reliable information to the financial table users about the enterprise and considering the percentage-of-completion of the work differently from the application in the Turkish Tax Procedure Law. Within this context, the study deals with presenting construction contracts in financial tables within the context of TMS 11.

Keywords : Turkish Accounting Standards, Construction Contracts, Completed Contract Method, Percentage-of-completion Method.

Jel Codes : M40, M41, M49.

1. Giriş

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'na özel bir vergileme sistemine tabi olan yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yapılmaktadır. Bu hususun, finansal tablo kullanıcılarının finansal analiz yapmasını güçleştirmesi, faaliyetin devam ettiği dönemlerde ticari kârın oluşmaması ve dolayısıyla o dönem kârının olmaması ortaklara kârın dağıtılamayacağı anlamına gelmemesi gibi birçok güçlüğü beraberinde getirmektedir. Söz konusu güçlüklere neden olan tamamlanmış sözleşme yöntemi, çoğu ülke tarafından terk edilmekte ve yerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nca (IFRS)

da kabul gören tamamlanma yüzdesiyöntemine bırakmaktadır.

IFRS'nın kabul ettiği tamamlanma yüzdesi yönteminde, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin tamamlanma oranına göre, hem muhasebenin temel kavramlarından hem de Kavramsal Çerçeve de belirtilen dönemsellik kavramını esas alanve bir başka deyişle, gelir ve maliyetlerin gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılması yapılmaktadır. Böylece, finansal tabloların raporlanmasında daha çok güvenilirlik oluşturulmakta ve bu raporlar sayesinde finansal tablo kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunulmaktadır.

Çalışmada, TMS 11 kapsamındaki sözleşmelerin finansal tablolarda sunulmasına yönelik İMKB'de işlem gören bir şirket örneğine yer verilmiştir.Çalışmada; inşaat ve onarım işlerinin hukuksal boyutu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının amacı ve kapsamı, bu çerçevedeki sözleşme gelirleri ve maliyetlerinin neler olduğu, sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik kullanılan yöntemler tanıtılmıştır.

2.TMS 11 Kapsamında İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunulması

2.1.İnşaat ve Onarım İşlerinin Hukuksal Boyutu

Hukuk sistemi içerisinde inşaat veya yapı kavramı ile ilgili tanımlama, değişik şekillerde yapılmıştır. Genel bir tanımlama; Medeni Kanun'un (MK) 704.maddesinde yapılmış olup, taşınmaz mülkiyetinin konusu arazi, tapu kütüğündeki haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler şeklinde ifade edilmiştir. MK 722. maddesinde ise arazi ve yapı malzemesi kavramına yer verilmiştir. Buna göre, bir kimse kendi arazisindeki yapıda başkasının malzemesini ya da başkasının arazisindeki yapıda kendisinin veya bir başkasının malzemesini kullanırsa, bu malzemenin arazinin bütünüleyici parçası olduğu vurgulanması yapılmıştır.

İnşaat ve yapı arasındaki ilişki kavramsal tanımlamalardan yola çıkarak belirtilebilir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun (KİK) 4.maddesinde, inşaat veya yapı kavramı yerine yapım tanımına yer verilmiştir. Buna göre yapım; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile ilgili benzeri yapım işlerini ifade etmektedir.

Yapı kavramı ise İmar Kanunu'nun 5.maddesinde; *“Karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler”* şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu(GVK)'na göre gelirin beyanında takvim yılı esas olmakla birlikte, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespiti ile ilgili olarak GVK'nun 42, 43 ve 44. üncü maddelerinde özel düzenlemeler yer almaktadır. GVK'na 42. maddeye göre; *“birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak aynı yıl beyannameinde gösterilir. Mükellefler bumadde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar”.*

Buna göre, bir işin GVK 42. madde kapsamında değerlendirilebilmesi için; faaliyet konusu işin inşaat ve onarım işi olması, inşaat ve onarım işi başkalarının hesabına ve taahhüdüne bağlı olmalı ve inşaat ve onarım işi birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir. Ayrıca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, işin devam ettiği yıllarda elde ettikleri gelirleri ve katlandıkları maliyetleri ilgili dönem bilançolarına yansıtarak izleyen yıllara aktaracak; işin bittiği yılda da kâr veya zararı kesin olarak tespit edip tamamını o yılın geliri veya zararı olarak takip eden yılın Gelir Vergisi mükelleflerinde 25 Mart, Kurumlar Vergisinde ise 25 Nisan tarihine kadar beyan edeceklerdir.

Kurumlar Vergisi kanunu (KVK)'nun 15.inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleriyle uğraşan kurumlara, söz konusu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2.2.TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı ve Kapsamı

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı, sözleşme yapan yüklenicinin finansal tablolarına yansıyan inşaat sözleşmelerinin muhasebesine uygulanır (Bonhamand Others 2008, 1711). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından kabul edilen ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurumunca-TMSK (yeni adıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) benimsenen bu Standard'da, inşaat sözleşmelerinin tanımı, muhasebeleştirilmesi ve finansal yönetiminin tek profesyonel iş ol-

duğu kabul edilmektedir.

Bu standardın en önemli özelliği, uzun süre alan inşaat işlerinin yıllar boyu biriktirilen maliyet ve hakedişlerinin işin bittiğinin kabul edildiği dönem ile eşleştirilerek o dönemin sonucu olarak nitelendirilmesinin, kendisini mesleğin dayandığı temel kurallara bağlı kılan muhasebe meslek mensubu tarafından benimsenebilecek bir yaklaşımdır. Söz konusu standart, işin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen süre içinde genelde her dönem katlanılan maliyetlerin öngörülen toplam maliyetler içindeki payı esas alınarak bulunan oranın ihale bedeline uygulanması sonucu o dönemin gelirleri ile giderlerinin eşleştirilmesini sağlayan bir yöntemdir (Sayarı 2002, 6).

Bu Standardın amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

TMS 11 standardının amaçları kapsamındaki inşaat sözleşmeleri, proje yöneticileri ve mimarlarının hizmetlerine ilişkin sözleşmeler gibi varlıkların inşası ile doğrudan ilgili olan hizmetlerin kiralınmasına özgü sözleşmeler ve varlıkların yıkım veya restorasyonu sonrasındaki çevresel düzenlemelere yönelik sözleşmeleri kapsamaktadır (Melville 2008, 165).TMS 11 standardının 4. maddesine göre; tasarım, teknoloji ve fonksiyon veyanihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlıbirden çok varlığın inşası ile ilgili olmak üzere köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış sözleşmeler inşaat sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Bir başka tanımlamada inşaat sözleşmeleri; tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili olan varlıkların yapımı ve varlıkların kombinasyonuna ilişkin özel sözleşmeler olarak adlandırılmaktadır. Farklı varlıklar için bir tek sözleşme yapmak mümkündür, ancak, her varlığın gelirleri ve maliyetleri ayrı olarak tanımlandığından ve her varlığa ait sözleşmenin bir parçasını oluşturan veya oluşturmayan ayrı yüklenici ve alıcısı söz konusu olması nedeniyle bu sözleşmelerin ayrı ayrı düzenlenmesi mümkündür (Mackenzie and Others, 2011, 380-393).

Bu Standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı şartlarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen ve tanımlanabilen bölümlerine veya bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir. Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması, yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi mümkünse her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (TMS 11.8). TMS 11 standardında inşaat sözleşmeleri, sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr sözleşmeleri olarak iki türlü sınıflandırılmıştır. Bu iki tür sözleşmeler arasında temel farklılıklar bulunmaktadır.

Sabit fiyatlı sözleşme; belli şartlarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan ve yüklenicinin sabit sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit birim fiyatını kabul ettiği bir inşaat sözleşmesidir. Maliyet güncelleştirmesine konu olan ve üretim birimi başına sabit birim fiyatı kapsayan bir sözleşmede sözleşme gelirleri arttığında, maliyet güncelleştirmesinin sonucu olarak sabit fiyatlı sözleşme gelirlerinde de artışa yol açar. Sözleşmede belirtilen gecikme cezaları ise, inşaat sözleşmesinden kaynaklanan gelirleri azaltabilir. Bu durumda, sözleşme tamamlandıktan sonra gecikme cezaları tahakkuk etmişse, böyle ödemeler sözleşmenin bugünkü değerinde azalışa neden olacaktır (Bonham and Others 2008, 1712-1713).

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki şartların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir (Alexander and Others 2009, 373):

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı kâr sözleşmesi ise; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir (Alexander and

Others 2009, 373). Ancak, uygulamada sözü edilen sözleşmelerin türleri genellikle açık olmayıp, her iki tip sözleşmenin özelliklerini taşıyabilmektedir. Böyle durumlarda, yüklenici sözleşmeden kaynaklanan gelir ve giderlerin ne zaman finansal tablolara alınacağı konusunda bu standardın 23 ve 24 üncü paragraflardaki tüm şartları göz önünde bulundurulmalıdır.

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki şartların tamamı mevcutsa inşaatsözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir (Alexander and Others 2009, 373):

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

2.3.Sözleşme Gelirleri ve Maliyetleri

Kredi verenler, satıcılar, çalışanlar ve şirket yönetimi ile olduğu gibi ortaklar ve şirket arasında da gerçekleşen ilişkilerden ortaya çıkan özel sözleşmeler, her şirketin özelliğine bağlı olarak muhasebe verilerinden elde edilebilir. Ancak finansal tablolarda, işletmelerin her sözleşmesini kapsayan bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına sunulmayabilir. Yatırımcılar işletmeye sermaye sağladıkları için, IASB finansal tablolarda yatırımcıların ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanmasını istemektedir (Dick ve Piera 2010, x). IASB tarafından İnşaat Sözleşmeleri olarak adlandırılan ve TMSK tarafından da yayımlanmış bulunan TMS 11 Standardı, inşaat işinin genellikle birden fazla yıla yayılması ve işin başkasına ait olmasına dayalı olarak müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren inşaat sözleşmelerine ait gelir ve maliyetleri kapsamaktadır.

Sözleşme geliri; sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenlerden oluşmaktadır (TMS 11.11). Standartta göre, sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin gözden geçirilmesi gerekir. Ayrıca, yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşması

durumunda sözleşmenin düzeltilmesi gerekebilir.

Standartta, ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetler olarak ifade edilmiştir. Ek ödeme talebi, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilaflı değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Ayrıca, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye teşvik ödemeleri adına ek tutarlarda ödeme yapılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:

- Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı Standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve
- Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Sözleşme maliyetleri; belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır (TMS 11.16). Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler; inşaatta kullanılan malzeme maliyetleri gibi direkt sözleşme maliyetlerini, sigorta gibi genel sözleşme maliyetlerini, gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri, inşaatta kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı, tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesiyle ilgili taşıma maliyetleri, tesis ve makine kiralama maliyetleri, sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler vebüyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve üçüncü kişilerin ödeme taleplerini kapsamaktadır (Bonham and Others 2008, 1714; Mackenzie and Others 2011, 285).

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler de; sigorta, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve inşaat genel giderlerinden oluşmaktadır. Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler ise; sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri, satış maliyetleri, sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliş-

tirme maliyetleri ve belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanını kapsamaktadır.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri kapsar. Bununla birlikte, bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de o sözleşme maliyetleri kapsamına alınır. Ancak, sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.

2.4.Sözleşme Gelir ve Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinin esasını, sözleşme gelirlerinin dönemlerinin belirlenmesi kapsar (Mackenzie and Others 2011, 281). Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde gelir, sözleşmenin tamamlanmasından ziyade yapılmakta olan işler olarak adlandırılır. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin çoğunda hem satıcı hem de alıcı yasal olarak dava edilebilir haklar kazandığı için, bu durum geliri belirlemeye yönelik kazanç yaklaşımı gibi adlandırılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde satıcı, gerçekte, yüklenicinin yapımı devam eden işlerinden mülkiyet hakkı olan müteahhitten belli performansı gerektiren yasal hakları isterken, müteahhit ise inşaatın devam ettiği dönemlerde ödemelerin kendisine düzenli yapılmasını isteme hakkına sahiptir. Bu işletme faaliyetlerine ait husus, yapımı devam eden işler gibi gelirin sürekli olarak döngüsünü oluşturmaktadır (Bragg 2010, 99). Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde, IFRS ve TMS'nin kabul ettiği gelir ve maliyetlerin finansal tablolara aktarılması için uygulanan yöntem tamamlanma yüzdesi yöntemidir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, yapılmakta olan inşaat işlerinin muhasebesi, onaylanan hakediş geliri ve maliyetinin toplanmasını gerektirir. Yapılmakta olan inşaat işlerinde fatura tutarı aşıldığında, söz konusu farklılık bir dönen varlık olarak muhasebeleştirilir. Sözleşmede var olandan daha çok bir maliyet artışı söz konusu olmuşsa, bilançoda ayrı olarak ifade edilen birikmiş maliyet ve yükümlülükler ile ilişkili fiyat farkı belirlenebilmelidir (Epstein ve Mirza 2006, 196).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme-ye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak

finansal tablolara yansıtılır. Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar.

Tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması, her bilanço döneminde gerçekleşen proje gelirleri ile toplam maliyetlerinin finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir (Greuning 2009, 214). Dolayısıyla, bir işin sözleşme geliri için yapıldığı ilgili hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilirken, sözleşme maliyetleri ise ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilmesini gerektirir. Ayrıca, bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve yapılmakta olan işler olarak sınıflandırılır.

Standartta, bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edileceği belirtilmiştir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kâr veya zarardayer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir. Bir yüklenici işletme, tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırımı bağlanmış hakları alışveriş konusu bedeller ve ödeme şekil ve koşulları kapsayan bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir.

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemini kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler; bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı, yapılan işe ilişkin incelemeler veya sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranını içerebilir (TMS 11.30). Ancak, müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe

kadar katlanılan maliyetleriğine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen ancak henüz kullanılmamış malzeme maliyetleri, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemelerin sözleşme maliyetine dahil edilmemesi gerekir.

Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir. Ayrıca, sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

2.5. İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler

İnşaat sözleşmelerinde, inşaat ve taahhüt işlerinin yapısı gereği işin başlaması ve tamamlanması farklı hesap dönemlerine rastlamaktadır. Böylece, inşaat sözleşmeleri ile ilgili güçlük, inşaat işlerinin devam ettiği dönemlerde maliyetlerin ve gelirlerin nasıl dağıtılacağı konusunda ortaya çıkmaktadır. İnşaat sözleşmeleri ile ilgili uluslararası düzenlemeler incelendiğinde çözüme ulaştırılmaya çalışılan ana hususun, gelir ve maliyetlerin inşaatın devam ettiği hesap dönemlerine dağıtılması olduğu anlaşılmaktadır (Erşen 2010, 61).

Muhasebe alanında uluslararası boyutta en çok kabul gören ve tek otorite kabul edilen IASB, inşaat sözleşmeleri ile ilgili ilk düzenleme olan IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri için Muhasebe adı ile Mart 1979'da Standart yayınlanmış ve komite daha sonra bu standardı yeniden gözden geçirerek Aralık 1993'de IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri olarak yeniden yayınlamıştır (Ağca 2007, 238). IASB'nın IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ilgili yayınladığı önceki versiyonu, işletmelerin yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin alternatif muhasebe yöntemlerinde ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasında hem tamamlanmış sözleşme ve hem de kısmi tamamlama (tamamlanma yüzdesi) yöntemlerinden herhangi birinin seçimini tercihe bırakmıştır (Epstein ve Jermakowicz 2008, 231). Ancak, tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını, sözleşmenin kısa vadeli olması halinde veya tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasına uy-

gun şartların oluşmadığı durumlarda ve gelecekle ilgili maliyet ve gelirlerle ilgili tahminlerin sağlıklı yapılmaması şartına bağlamıştır (Erşen 2010, 62).

1993 yılında yayınlanan IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri ise, gelir ve maliyetlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmekte ve sözleşmenin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilememesinde bile tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını kabul etmemektedir (Mirza and Others 2008, 70). Görüldüğü gibi, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespitinde tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır.

2.5.1.Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısa vadeli projeler veya güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projeler için uygulanan bir yöntemdir (Adrian ve Adrian 2006, 52). Tamamlanmış sözleşme yönteminin özelliği, geliri sadece inşaat sözleşmesi tamamlandığında yada iş bitiminde finansal tablolara yansıtmasıdır. Bu yöntem, gelirin ve maliyetin işin tamamı sonuçlanıncaya kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir cari yükümlülük, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir cari varlık olarak muhasebe kayıtlarında gösterilmesi ve bilanço da sunulması ile ilişkilidir (Bragg 2010, 101).

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, dönem sonucunu göstermesi konusunda doğru bilgilendirme yapamaması ve dönemler arasındaki finansal bilgilerin finansal tablolara yansıtılmasında önemli tutarsızlıklara sebep olması nedeniyle muhasebenin temel ilkelerine aykırılık söz konusu oluşturmuş ve günümüzde büyük ölçüde terk edilmiştir (Goğüs 2006, 81).

Bir çok ülke bu yöntemleri belli koşullarda aynı derecede kabul etmemelerine rağmen, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) her iki metodun birlikte uygulanmasını uygun olarak kabul etmiştir. Bu konuda IFRS ile uyumlu olmamasına karşın her ikiyöntemin öncüsü olarak, ABD, Kanada ve Japonya'da yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanabilmekte, ancak İngiltere, Avustralya, Çin ve Yeni Zelanda ülkelerinde muhasebe standartlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmiştir. Ayrıca, Almanya'da ise izin verilen tek yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemi olarak kullanılmaktadır (Epstein ve Jermakowicz 2008, 231). Tamamlanmış sözleşme yönteminde, şirket yıllara yaygın inşaat taahhütlerine ait maliyetleri ve hakedişleri fatura etmeleri

taahhüt tamamlanıncaya kadar biriktirdiğinden, söz konusu faturalara ait muhasebe işlemleri bilanço hesaplarına yansıtılıp, gelir tablosunun sonuç hesaplarına ise yevmiye kaydı yapılamamaktadır. Ancak, inşaat taahhüt işi tamamlanınca ve taahhüdü yaptıran tarafından iş bitimi kabul edildiğinde, gelir tablosunun sonuç hesaplarına ilgili maliyet ve gelirler yansıtılır.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine ait gelir ve maliyetler işin bitiminde finansal tablolara yansıtıldığı için, işletmeler iş tamamlanana kadar oluşan kârların gelir vergisini erteleme imkanına sahiptir. Ancak, müteahhitler, erken fatura düzenlemelerinden elde edilen nakdi harcaabilirler ve işin tamamlanma yılında gelir vergisini ödemek için yeterli fondan yoksun kalabilirler (Kavacık 2008, 22-23). Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, inşaat tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılamadığından, kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla, inşaatın veya taahhüdün tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hasılatının ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır (Gürbüz ve diğerleri 2006,121). Bu yöntem, faaliyet sonucunun inşaat taahhüt işinin tamamlanmasından sonra belirlenmesine imkan verdiğinden, faaliyetin devam ettiği dönemlerde kâr veya zararın kesin olarak ölçülememesine neden olmaktadır.

Bu yöntem özellikle, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu ise, dönemin başında fazla vergi vermeyi önlediği ve somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak, taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilememesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermesi gibi nedenlerle eleştirilmektedir (Örten ve diğerleri 2009, 127).

Örnek: Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında (İMKB) işlem görmeyen HSL İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş.'nin 2011 yılına ait taahhüdü altında bitirdiği projelere ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: HSL İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş.'nin Biten Projeleri

Yılı	İşin Adı	Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri	Hakediş Tutarı
2011	M Betonlama İnşaatı İş	1.611.315	3.219.749
2011	L Pisti İnşaatı İş	3.102.959	3.644.411
2011	A Lojistik Saha İnşaatı İş	403.826	521.115
	TOPLAM	5.118.090	7.385.275

HSL İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş. IFRS uygulamadığından Tekdüzen Hesap Planının öngördüğü tamamlanmış sözleşme yöntemine göre, söz konusu projelerine ait gelir ve maliyetlerini işin bittiği 2011 yılı finansal tablolarına yansıtacaktır. Böylece, biten projelerine ait maliyetlerin 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında biriktirdiği 5.118.090 TL'yi 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktaracaktır. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ait hakedişlerini ise 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında izlediği 7.385.275 TL'yi de 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na yansıtacaktır. İşletmenin söz konusu projelerden elde edeceği gelir ve maliyetlerin Gelir Tablosuna aktarılması Tablo 2'de verildiği gibi olacaktır.

Tablo 2: HSL İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş.'nin Ayrıntılı Gelir Tablosu

	Cari Dönem
A-BRÜT SATIŞLAR	
1-Yurt İçi Satışlar	7.385.275
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
C-NET SATIŞLAR	7.385.275
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	
1-Satılan Hizmet Maliyeti	5.118.090
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	2.267.185

2.5.2.Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, genellikle uzun vadeli projelerde işin tamamlanma yüzdesine bağlı olarak geliri finansal tablolara yansıtmak için tercih edilen bir yöntemdir(Adrian ve Adrian 2006, 48). Bu yöntemde, muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik kavramı gereğince finansal tablolara yansıtılacak dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel kriter olarak dikkate alınır. Böylece, inşaat işinin tamamlanmasına bakılmaksızın, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılarak, dönemsel maliyetler ile tamamlanan işle orantılı gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanmış olur (Alagöz 2009, 3). Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde

kullanılır. Dolayısıyla bu yöntemde, inşaat ve taahhüt işinin tamamlanma aşamalarına uygun şekilde kârın finansal tablolara alınması ve kâr veya temettü dağıtımı için, işin tamamlanmasını beklemeye gerek kalmamaktadır.

İşletme, yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin tamamlanma oranını güvenilir biçimde değerlemede girdi ve çıktı analizlerinden faydalanabilir. Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında kullanılan bu değerlendirme yöntemleri, girdilere dayalı değerlendirme ve çıktılara dayalı değerlendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Girdilere dayalı değerlendirme, bir sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalara göre yapılırken, çıktılara dayalı değerlendirme ise, sonuçlara dayalı olarak yapılmaktadır. Her iki yöntemin de üstünlükleri ve zayıflıkları vardır. En fazla kullanılan değerlendirme yöntemi maliyetlere dayalı olarak (cost-to-costbasis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir (Yılmaz 2009, 11).

Maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi, iş bitimine kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetler ile tamamlanmaya yönelik tahmini maliyetlere bölünmesi sonucu hesaplanır.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{İş Bitimine Kadar Gerçekleşen Maliyetler}}{\text{Toplam Maliyetler+Tamamlanmaya Yönelik Tahmini Maliyetler}}$$

Maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre cari dönem gelirin hesaplanması aşağıdaki gibi belirlenmektedir:

Cari Dönem Geliri = Tamamlanma Yüzdesi x Sözleşme Bedeli - Önceki Dönemlerde Muhasebeleştirilen Gelir

Yukarıdaki formül biraz değiştirilecek olursa, cari dönemin brüt kârını da aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür (Mackenzie and Others 2011, 291):

Cari Dönem Brüt Kârı = Tamamlanma Yüzdesi x Tahmini Toplam Brüt Kâr - Önceki Dönemlerde Muhasebeleştirilen Brüt Kâr

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlanması için kullanılan tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi arasındaki bazı farklılıklar bulunmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler tamamlanmış sözleşme yönteminde hukuki yönden ele alınarak maliyet ve gelirler işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmekte, işin tamamlanmasından sonra bilanço hesaplarında biriken tutarlar sonuç

hesaplarına yansıtılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilmekte ve birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmektedir (Alagöz 2009, 4).

Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık ilkesine uyulmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde amaç vergiye tabi kazancın belirlenmesi iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde amaç ticari kârın doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarınca tercih edilen uygulama, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise TFRS ve TMS'lerce tercih edilen uygulamadır (Goğuş 2006, 82).

Finansal tabloların analizi ve yorumlanması aşamasında, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanan finansal tablolar bilgi kullanıcılarının doğru bilgilere ulaşmasını engellerken, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanan finansal tablolarda bu eksiklikler ortadan kalkmaktadır. Belirsizlik ve risklerin düşük olduğu ortamlarda tamamlanma yüzdesi yöntemi tercih edilirken, belirsizlik ve risklerin artması halinde ise ihtiyatlılık ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, inşaat maliyet ve gelirleri tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmakta ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılması sağlanmaktadır (Alagöz 2009, 4).

Her iki yöntemde toplam bazda gerçekleşen kâr rakamlarında bir değişiklik söz konusu değildir. Toplam gerçekleşen kârın değişmemesine karşın, tamamlanmış sözleşme yönteminde toplam gerçekleşen kârın tamamını işin bittiği yılda tanımakta buna rağmen tamamlanma yüzdesi yöntemi işin ilerlemesine göre toplam kârın belli kısmını işin devam ettiği yıllarda da tanımaktadır (Erden 1997, 37). Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde faaliyet sonuçlarının genellikle zarar veya düşük düzeyde kârla sonuçlanması nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtım konusunda güçlükler ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenebildiğinden, kâr dağıtım kararları sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlamaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin ait olduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı hesap döneminin farklı dönemler olarak ortaya çıkması uyumsuzluklara neden olmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise bu uyumsuzluklar ortadan kalkmakta ve finansal

tabloların ve faaliyetsonuçlarının anlamlılığı artmaktadır (Alagöz 2009, 4-5).

2.6.TMS 11'e Göre İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşu

İnşaattaahhüt ve onarım işlerinin hizmet üretimi olması nedeniyle Tekdüzen Hesap Planında hizmet üretimine yönelik; hizmet üretim maliyeti, hizmet üretim maliyeti yansıtma ve satılan hizmet maliyeti hesaplarını kullanmaktadırlar. Mevcut sistemde, inşaat taahhüt işlerinden oluşan gelir ve maliyetlerin sonuç hesaplarına aktarımı iş bitiminde geçici kabul yapıldıktan sonra gerçekleşmektedir. İnşaat taahhüt ve onarım işinin yıllara yaygın olması durumunda GVK'nca kâr veya zararın işin tamamlandığı yıl vergilendirilebilmesi için, inşaat faaliyetinin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir ve giderlerin takip edebilmeleri açısından 2 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) ile Tekdüzen Hesap Planı'na eklenen Yıllara Yaygın İnşaatve Onarım Maliyetleri ile Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesapları inşaat sözleşmeleri açısından özellik arz etmektedir.

İnşaat taahhüt işinin aynı yıl içinde bitmesi halinde **740 Hizmet Üretim Maliyeti** hesabında izlenen inşaat sözleşmesi maliyetleri dönem sonunda **741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı** aracılığıyla doğrudan **622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına** aktarılır. Buradan, **690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabına** aktarılarak finansal tablolara yansıtılmış olur. Ayrıca, özel inşaatlar grubu altında yapımcının kendi adına kullanmak üzere maddi duran varlık üretimini kapsayan inşaatlar için ise, **258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı** kullanılmakta ve inşaatın tamamlanması sonucunda da 25 no.lu hesap grubunda ilgili Maddi Duran Varlıklar hesabına alınmaktadır. Yap-Sat türündeki inşaatlarda ise durum bir özel imalat olarak değerlendirilip, **258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı** kullanılmayıp, **151 Tamamlanmamış Yapı Maliyetleri hesabında**, tamamlanmış yapı maliyetleri de 152 no.lu hesaplarda takip edilmekte olup dönen varlıklarda yer alan bir stok niteliğindedir.

MSUGT'nin Hesap Planı Açıklamaları bölümünde yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri yapan işletmelerin bu işleri dolayısıyla yaptıkları maliyetlerin 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında izleneceği ve bu hesapta biriken maliyetlerin geçici kabul yapıldığında **622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına** devredebceği belirtilmiştir. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ait hakedişlerin ise **350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında** izleneceği, işin geçici kabulü yapıldığında bu hesaptaki hakediş bedellerinin ise, **600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na** yansıtılacağı

ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra, maliyet ve yansıtma hesapları kapatılarak, **622 Satılan Hizmet Maliyeti** hesaba alacak **690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabına** borç kaydedilerek sonuç hesaplarına aktarılmış olur. Hakedişlerden 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına aktarılan tutar kadar hesaba borç, **690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabına** alacak kaydedilerek ilgili dönemde dönem kârı veya zararı tespit edilmiş olur.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre tekdüzen hesap planından farklı olarak, taahhüt işi ile ilgili olarak yapılan maliyetlerin işin bitimine kadar 170 no.lu hesapta bekletilmesine gerek yoktur. Dönem içinde projeler ile ilgili yapılan giderler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilmekte, bu hesapta biriken tutar ise direkt sonuç hesaplarına aktarılmakta ve dolayısıyla dönem sonunda mevcut uygulamadan farklı olarak 170 nolu hesaba alınmayıp direkt gelir tablosuna aktarılmaktadır. Dolayısıyla maliyetler, işin bitmesini beklemeden, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabının alacağına karşılık, 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına borç kayıt edilir. Hakedişlerin ise, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına devri yapılır. Aynı zamanda standartta faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin aktifleştirilmesine gerek duyulmadan söz konusu giderler tahakkuk ettiklerinde doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın tamamlanma yüzdesi uygulanması ile Tekdüzen Hesap Planına bazı hesaplar eklenecektir. Örneğinyukarıda açıklandığı üzere, standarda göre cari dönemde taahhüt edilen inşaat sözleşmelerine ilişkin maliyetler aktifleştirilmeyip, doğrudan gelir tablosuna aktarılır. Ancak, katlanılan maliyet; cari dönemin inşaat işleri ile ilgili olmayıp, gelecekte yapılması planlanmış inşaat işlerine aitse, bu maliyetler, önceden yapılan maliyetler olarak yapılmakta olan iş kapsamında işlem görür. Tekdüzen hesap planı incelendiğinde, bu yönde bir hesabın oluşturulmadığı gözlenmektedir. Bu amaçla hesap planında 174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri adı altında bir hesap açılması kanımızca yararlı olacaktır. Bazı durumlarda iş sahibi, giderlerini kendisi üstlenmek suretiyle, bazı özel işlerin kendi adına yapılmasını talep edebilir. Bu durumda yapılan harcamalar, inşaat maliyetleri kapsamına alınmaz, 175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler hesabında izlenir. Yine TMS 11 kapsamında; 176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eşdeğer tutarın gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış gelir tahakkuklarının izlenmesinde kullanılır. Dolayısıyla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın uygulanmasında Tekdüzen Hesap Planınının 17. hesap grubunun aşağıdaki

şekilde oluşturulması uygun olacaktır (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 215-218).

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri(Yapılmakta Olan İşler)

175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler

176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

179 Taşeronlara Verilen Avanslar

2.7.İMKB'ye Kayıtlı Bir Şirket Örneği

Çalışmada, İMKB'ye kayıtlı olan XYZ İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi'nin, 31 Aralık 2004 tarihinde sona eren hesap dönemi ile ilgili konsolide finansal tablolarını Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) öngördüğü tebliğler ile MSUGT çerçevesinde hazırlamıştır. Şirket, IFRS'ye geçiş öncesinde yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili maliyet ve gelirlerini tamamlanmış sözleşme yöntemine göre konsolide finansal tablolarına yansıtmaktadır. Çalışmada, İMKB'ye kayıtlı şirketlerde 2005 yılından itibaren IFRS'lere geçiş ile birlikte yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili maliyet ve gelirlerini tamamlanma yüzdesine göre finansal tablolarına aktarması ele alınmıştır. Tablo 3'de XYZ İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi'nin IFRS öncesi özet bilançosu verilmiştir.

Tablo 3: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş. 31 Aralık 2004 Yılları Özet Bilançoları (TL)

Bilanço Kalemleri	Cari Dönem Bağımsız Denetimden Geçmiş
1. DÖNEN VARLIKLAR	2.452.316.387
A)HAZIR DEĞERLER	645.716.646
B)MENKUL KIYMETLER	308.659.872
C)KISA VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	444.907.677
D)DİĞER KISA VADELİ ALACAKLAR	27.654.003
E)STOKLAR	160.830.045
F) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	431.657.000
G) YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	432.891.144
2. DURAN VARLIKLAR	4.572.200.038
A)UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	53.041.368
B)DİĞER UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	42.763.808
C)FİNANSAL DURAN VARLIKLAR	11.809.470
D)MADDİ DURAN VARLIKLAR(NET)	4.400.923.431

E) MADDİ OLMAY. DURAN VARLIKLAR(NET)	(164.235.457)
F)DİĞER DURAN VARLIKLAR	51.619.314
G)YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	176.278.104
AKTİF(VARLIKLAR)TOPLAMI	7.024.516.425
1. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.893.175.394
A) FİNANSAL BORÇLAR	442.442.477
B)TİCARİ BORÇLAR	336.345.374
C)DİĞER KISA VADELİ BORÇLAR	90.869.914
D)ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	55.257.134
E)BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	381.648.935
F) YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ	586.611.560
2.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	3.047.521.337
A) FİNANSAL BORÇLAR	1.917.632.153
B)TİCARİ BORÇLAR	8.352.759
C)DİĞER KISA VADELİ BORÇLAR	533.071.535
D)ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	49.033.745
E)BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	17.380.723
G) YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ	221.156.959
H.ANA ORTAKLIK DIŞI ÖZSERMAYE	300.893.463
3. ÖZSERMAYE	2.083.819.694
A)SERMAYE(Nominal)	200.000.000
B)SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)	-
C)EMİSYON PRİMİ (Nominal)	33.740
D)YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI	133.136.637
E)YEDEKLER (Nominal)	1.688.428.104
F)ÇEVİRİM FARKI	(571.870.827)
G.DÖNEM NET KARI	578.688.890
H.DÖNEM NET ZARARI (-)	-
J.ÖZSERMAYE ENFLASYON DÜZELTME FARKLARI	55.403.150
PASİF TOPLAMI	7.024.516.425

XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin 31 Aralık 2004 yılı bilançosuna göre, kısa vadeli projelerinden gerçekleştirdiği yıllara yaygın inşaat maliyetleri 432.891.144 TL ve yıllara yaygın inşaat hakedişleri ise 586.611.560 TL, uzun vadeli projelerinden gerçekleştirdiği yıllara yaygın inşaat maliyetleri 176.278.104 TL ve yıllara yaygın inşaat hakedişleri ise 221.156.959 TL'dir. Söz konusu işletme, IFRS'ye geçiş öncesi Tekdüzen Hesap Planına göre devam eden kısa ve uzun vadeli projelerine ait yıllara yaygın inşaat maliyetleri ve yıllara yaygın inşaat hakedişlerini tamamlanmış sözleşme yöntemine göre finansal tablolarına aktardığı için işletmenin gelir tablosunda proje maliyetleri ve gelirleri gözükmemektedir.

Tablo 4: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin Taahhüdü Altında Devam Eden Kısa Vadeli Projeleri (2004)

İşin Adı	Tamamlanma Yüzdesi (%)	Sözleşme Bedeli	Yıllara yaygın İnşaat Maliyetleri	Hakediş Bedelleri	Avans Tutarı	İşverenden Olan Alacak Tutarı
A İnşaat ve Taahhüt İşi	97,20	373.074.188	258.646.743	362.962.245	-	158.426
B İnşaat ve Taahhüt İşi	95,00	58.052.684	40.788.210	52.189.435	-	7.710.486
C İnşaat ve Taahhüt İşi	76,00	39.374.623	21.877.356	33.227.843	368.736	7.078.708
D İnşaat ve Taahhüt İşi	79,00	30.933.066	23.550.121	24.437.122	-	5.307.133
E İnşaat ve Taahhüt İşi	57,00	41.503.540	19.828.346	23.657.018	-	1.474.710
F İnşaat ve Taahhüt İşi	53,00	44.150.704	16.297.756	17.731.884	4.881.449	2.575.617
G İnşaat ve Taahhüt İşi	43,00	16.171.881	7.716.306	9.024.115	858.830	2.794.196
H İnşaat ve Taahhüt İşi	14,00	55.059.700	7.410.154	8.096.440	7.356.343	2.915.330
I İnşaat ve Taahhüt İşi	19,00	34.985.903	2.754.494	3.608.960	3.635.565	2.976.366
J İnşaat ve Taahhüt İşi	91,00	3.427.709	1.668.829	3.169.160	-	-
K İnşaat ve Taahhüt İşi	95,00	2.976.200	1.680.534	3.049.423	-	-
L İnşaat ve Taahhüt İşi	99,00	5.617.578	2.491.876	2.167.235	-	473.663
M İnşaat ve Taahhüt İşi	72,00	2.027.273	1.374.394	1.813.718	-	-
N İnşaat ve Taahhüt İşi	2,00	56.885.400	811.392	1.763.640	6.101.731	713.897
O İnşaat ve Taahhüt İşi	10,00	16.789.670	1.492.693	1.678.967	-	-
P İnşaat ve Taahhüt İşi	80,00	1.330.029	1.258.945	1.431.217	-	129.139
R İnşaat ve Taahhüt İşi	75,00	979.170	245.412	441.551	-	-
S İnşaat ve Taahhüt İşi	46,00	1.022.478	709.694	478.042	-	271.922
Ş İnşaat ve Taahhüt İşi	0,00	103.095.568	1.110.211	-	7.522.471	-
T İnşaat ve Taahhüt İşi	91,00	39.212.687	21.177.678	35.683.545	4.986.386	3.246.886
TOPLAM		926.670.050	432.891.144	586.611.560	35.711.511	37.826.479

Tablo 5: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin Taahhüdü Altında Devam Eden Uzun Vadeli Projeleri (2004)

İşin Adı	Tamamlanma Yüzdesi (%)	Sözleşme Bedeli	Yıllara yaygın İnşaat Maliyetleri	Hakediş Bedelleri	Avans Tutarı	İşverenden Olan Alacak Tutarı
U İnşaat ve Taahhüt İşİ	53,00	203.847.211	92.351.644	108.039.022	15.608.623	16.638.407
V İnşaat ve Taahhüt İşİ	2,00	2.226.780.509	24.002.660	44.336.196	33.126.993	43.042.564
Y İnşaat ve Taahhüt İşİ	33,00	83.139.988	24.336.440	27.436.984	4.623.534	3.346.960
Z İnşaat ve Taahhüt İşİ	57,00	32.977.954	18.524.504	18.797.434	-	2.695.224
W İnşaat ve Taahhüt İşİ	27,00	29.565.771	8.132.345	7.982.758	-	1.118.068
WA İnşaat ve Taahhüt İşİ	22,00	28.516.019	6.219.180	6.987.379	-	1.007.525
WB İnşaat ve Taahhüt İşİ	1,00	116.973.990	301.205	3.749.453	-	3.749.456
WD İnşaat ve Taahhüt İşİ	59,00	1.170.000	1.559.970	2.188.168	-	-
WE İnşaat ve Taahhüt İşİ	1,00	120.794.640	347.044	1.639.565	-	1.639.566
WF İnşaat ve Taahhüt İşİ	0,00	295.378.104	503.112	-	-	-
TOPLAM		3.139.144.186	176.278.104	221.156.959	53.359.150	73.237.770

XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin IFRS'ye geçiş öncesi 31 Aralık 2004 yılı bilanço-sundaki verilerini IFRS kapsamında İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre düzeltirsek, işletmenin alıcılardan alacak ve yükümlülük tutarları Tablo 6'da olduğu gibi hesaplanmıştır. Söz konusu hesaplamalarda, tamamlanma yüzdesine göre işletmenin geliri, projeye ait sözleşme bedellerinin işin tamamlanma yüzdesi ile çarpılması sonucu bulunan tutarı göstermektedir. Ayrıca, devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar, finansal tablolara yansıtılacak gelirin gerçekleşen hak ediş bedellerinin ne kadar üzerinde olduğunu; devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri ise gerçekleşen hakediş bedellerinin finansal tablolara yansıtılacak gelirin ne kadar üzerinde olduğunu ifade etmektedir. Tablo 6'ya göre işletme, IFRS sonrası yıllara yaygın inşaat hakedişlerine ait 807.768.519 TL'yi gelir tablosu hesaplarından satış gelirleri hesabına ve 609.169.248 TL'lik yıllara yaygın inşaat onarım maliyetlerini de hizmet üretim maliyetlerine aktaracaktır. Söz konusu hesaplamalar kapsamında, 15.553.573 TL devam eden inşaat

sözleşmelerinden alacaklara, 12.946.282 TL'yi ise devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedellerine yansıtacaktır.

Tablo 6: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin Projelerine Ait Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Projenin Adı	Sözleşme Bedeli (1)	Tamamlanma Yüzdesi (2)	Tamamlanma Yüzdesine Göre Dönem Geliri (3)	Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri (4)	Hakediş Bedelleri (5)	İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (6)	İnşaat Sözleş. Hakediş Bedelleri (7)
A İnşaat ve Taahhüt İşi	373.074.188	97,2	362.628.111	258.646.743	362.962.245		334.134
B İnşaat ve Taahhüt İşi	58.052.684	95	55.150.050	40.788.210	52.189.435	2.960.615	
C İnşaat ve Taahhüt İşi	39.374.623	76	29.924.713	21.877.356	33.227.843		3.303.130
D İnşaat ve Taahhüt İşi	30.933.066	79	24.437.122	23.550.121	24.437.122	0	
E İnşaat ve Taahhüt İşi	41.503.540	57	23.657.018	19.828.346	23.657.018	0	
F İnşaat ve Taahhüt İşi	44.150.704	53	23.399.873	16.297.756	17.731.884	5.667.989	
G İnşaat ve Taahhüt İşi	16.171.881	43	6.953.909	7.716.306	9.024.115		2.070.206
H İnşaat ve Taahhüt İşi	55.059.700	14	7.708.358	7.410.154	8.096.440		388.082
I İnşaat ve Taahhüt İşi	34.985.903	19	6.647.322	2.754.494	3.608.960	3.038.362	
J İnşaat ve Taahhüt İşi	3.427.709	91	3.119.215	1.668.829	3.169.160		49.945
K İnşaat ve Taahhüt İşi	2.976.200	95	2.827.390	1.680.534	3.049.423		222.033
L İnşaat ve Taahhüt İşi	5.617.578	99	5.561.402	2.491.876	2.167.235	3.394.167	
M İnşaat ve Taahhüt İşi	2.027.273	72	1.459.637	1.374.394	1.813.718		354.081
N İnşaat ve Taahhüt İşi	56.885.400	2	1.137.708	811.392	1.763.640		625.932
O İnşaat ve Taahhüt İşi	16.789.670	10	1.678.967	1.492.693	1.678.967	0	
P İnşaat ve Taahhüt İşi	1.330.029	80	1.064.023	1.258.945	1.431.217		367.194
R İnşaat ve Taahhüt İşi	979.170	75	734.377	245.412	441.551	292.826	
S İnşaat ve Taahhüt İşi	1.022.478	46	470.340	709.694	478.042		7.702
Ş İnşaat ve Taahhüt İşi	103.095.568	0	-	1.110.211	-		
T İnşaat ve Taahhüt İşi	39.212.687	91	35.683.545	21.177.678	35.683.545	0	
U İnşaat ve Taahhüt İşi	203.847.211	53	108.039.022	92.351.644	108.039.022	0	

V İnşaat ve Taahhüt İşi	2.226.780.509	2	44.535.610	24.002.660	44.336.196	199.414	
Y İnşaat ve Taahhüt İşi	83.139.988	33	27.436.196	24.336.440	27.436.984		788
Z İnşaat ve Taahhüt İşi	32.977.954	57	18.797.434	18.524.504	18.797.434	0	
W İnşaat ve Taahhüt İşi	29.565.771	27	7.982.758	8.132.345	7.982.758	0	
WA İnşaat ve Taahhüt İşi	28.516.019	22	6.273.524	6.219.180	6.987.379		713.855
WB İnşaat ve Taahhüt İşi	116.973.990	1	1.169.740	301.205	3.749.453		2.579.713
WD İnşaat ve Taahhüt İşi	1.170.000	59	690.300	1.559.970	2.188.168		1.497.868
WE İnşaat ve Taahhüt İşi	120.794.640	1	1.207.946	347.044	1.639.565		431.619
WF İnşaat ve Taahhüt İşi	295.378.104	0	-	503.112	-		
TOPLAM	4.065.814.236		810.375.610	609.169.248	807.768.519	15.553.373	12.946.282

Söz konusu hesaplamalar kapsamında, işletmenin devam eden inşaat sözleşmelerinden alacakları ve devam eden inşaat sözleşmelerine ilişkin hakediş bedelleri IFRS sonrası bilançosunda aşağıdaki gibi görülecektir.

Tablo 7: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş 31 Aralık 2004 Tarihli Özet Konsolide Bilanço

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)	Dipnot Referansları	31.Ara.2004
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	12	15.553.373
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	12	12.946.282

Tablo 7' e göre, işletmenin yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile yıllara yaygın inşaat hakedişlerine uygulanan tamamlanma yüzdesi yöntemi sayesinde, işletmenin aktif ve pasif hesaplarında azalışa neden olmuştur. Tablo 3'deki verilere göre işletmenin IFRS öncesi bilançosunda, dönen varlıklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım maliyetleri 432.892.144

TL ve duran varlıklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım maliyetleri 176.278.104 TL olmak üzere toplam 609.169.248 TL kısa ve uzun vadeli devam eden projelerine ilişkin cari aktifi varken, IFRS sonraki bilançosunda 15.553.373 TL'ye düşmüştür. Ayrıca, işletmenin IFRS öncesi bilançosunda, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım hakedişleri 586.611.560 TL ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım hakedişleri 221.156.959 TL olmak üzere toplam 807768.519 TL kısa ve uzun vadeli devam eden projelerine ilişkin cari yükümlülüğü varken, IFRS sonraki bilançosunda 12.946.282 TL'ye düşmüştür. İşletmenin Öz kaynaklarında ise, hakediş bedelleri ile inşaat onarım maliyetleri arasındaki fark olan $807.768.519 - 609.169.248 = 198.599.271$ TL artış olduğu gözlenmektedir.

3.Sonuç

İnşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda sunulmasına ilişkin olarak, uygulamada tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemi olmak üzere iki tür yöntem bulunmaktadır. Bunlardan tamamlanmış sözleşme yönteminde, yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan maliyet, gelir ve kar/zararın gelir tablosuna aktarılması, işin tamamen veya büyük ölçüde tamamlandığı hesap döneminde yapılmaktadır. Dolayısıyla, işin tamamlanmasına kadar kâr rakamının belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir cari yükümlülük, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir cari varlık olarak bilançoya alınması, ancak gelir tablosuna ise yansıtılması söz konusu değildir. Ancak, TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardına göre, inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma oranı esas alınarak, gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılması mümkündür.

İMKB'de hisse senetleri işlem gören işletmeler, SPK Seri XI-25 No.lu tebliğ uyarınca 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren ilk ara finansal tablolarını IFRS ile uyumlu olarak yayınlamaya başlamışlardır. Çalışmada İMKB'ye kayıtlı bir inşaat ve taahhüt firmasının, IFRS öncesine ait bilançosu, bilançosuna ait dipnotları ve işletmenin kendi internet sitesinde yayınladığı bağımsız denetim raporundan yararlanarak tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanmış finansal tablolarının, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının öngördüğü, tamamlanma yüzdesi yöntemi ile yeniden hesaplanması durumunda oluşacak farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmada dikkat çeken önemli husus, örnek olarak alınan işletmenin yıllara yaygın inşaat

ve onarım maliyetleri ile yıllara yaygın inşaat hakedişlerine uygulanan tamamlanma yüzdesi yöntemi sayesinde, işletmenin aktif ve pasif hesaplarında azalışa ve Öz kaynaklarında ise hakediş bedelleri ile inşaat onarım maliyetleri arasındaki fark kadar artış olduğu tespit edilmiştir.

TMS 11'in uygulanması sonucu, IFRS sonrası işletmenin gerçekleşen maliyetleri ve dönem gelirleri, finansal tablolarına yansıtılmış ve olası kâr/zarar Öz kaynağın bir unsuru olarak bilançolarında yer almıştır. 1 Ocak 2013 yılından itibaren tüm işletmelerde TFRS/TMS'lerin zorunlu uygulanması ile, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan özel vergi düzenlemelerinin getirdiği güçlükler azalacak ve finansal tabloları analiz edenler için finansal bilgiler daha açık ve anlaşılır hale gelecektir.

KAYNAKÇA

ADRIAN, J. J. ve, D.J. ADRIAN. 2006. Construction Accounting: Financial, Managerial, Auditing, and Tax, Fourth Edition. Illinois: Stipes Publishing L.L.C.

AĞCA, A. 2007. **TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri**, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler), (Editörler: Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları No: 52.

AKDOĞAN, N. ve O.SEVİLENGÜL. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 13. Baskı, İstanbul: ISM-MMO Yayın No:7.

ALAGÖZ, A. 2009. "TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, Ocak 2009:1-36.

ALEXANDER, D., A.BRITTON ve A. JORISSEN 2009. International Financial Reporting and Analysis, Fourth Edition, United Kingdom: Cengage Learning.

BONHAM, Mike, CURTIS, Matthew, DAVIES, Mike and Others. 2008. International GAAP 2008: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

BRAGG, S.M. 2010. Revenue Recognition: Rules and Scenarios, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

DICK, W. ve F.M. PIERA. 2010. Financial Reporting under IFRS: A Topic Based Approach, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

EPSTEIN, B.J. ve E. K. JERMAKOWICZ. 2008. IFRS 2008: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

EPSTEIN, B.J. ve A.A. MİRZA. 2006. IFRS 2006: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

ERDEN, S. A. 1997. İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi, 2. Baskı, İsparta: Tuğra Ofset Matbaası.

ERŞEN, Z.K. 2010. TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisan Tezi.

GOĞUŞ, E.H.S. 2006. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler", Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 6, Sayı: 19, Temmuz 2006: 75-86.

GREUNING, H.v. 2009. International Financial Reporting Standards: A Practical Guide, Fifth Edition, Washington: The World Bank.

GÜRBÜZ, Gökçen, B. A.AKGÜL, ve C.ÇAKICI. 2006. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: Beta Yayınları.

KAVACIK, M. 2008. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisan Tezi.

MACKENZIE, B., A. LOMBARD, D. COETSEE, T. NJIKIZANA, R. CHAMBOKO ve E. SELBST 2011. Applying IFRS for SMEs, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

MACKENZIE, B., T. NJIKIZANA, D.C. TSEE, R. CHAMBOKO ve, B. COLYVAS. 2011. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

MELVILLE, A. 2009. International Financial Reporting: A Practical Guide, Second Edition, Harlow: Pearson Education Limited.

MİRZA, A.A., M.ORRELL, ve G.J. HOLT. 2008. IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, Second Edition, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

ÖRTEN, R., H.KAVAL ve A.KARAPINAR. 2009. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

SAYARI, M. 2002. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 6, Şubat 2002:1-16.

YILMAZ, F. 2009. "TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerine Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi", Yönetim, Yıl:20, Sayı: 64 Ekim 2009: 8-26.

ZİNCİRLEME HEDEF MALİYETLEME TEKİNİĞİ VE TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Yrd. Doç. Dr. Nusret Yazıcı

ÖZET

Genel olarak bir çok işletme, maliyet yönetimi ile ilgili çalışmalarını işletme içindeki fonksiyonel gruplar üzerinde yapmaktadır. Oysaki stratejik maliyet yönetiminin temeli işletme maliyetlerinin dışsal çevre ve pazar faktörleri göz önüne alınarak belirlenmesi ve performans ölçümüne dayanmasıdır.

Tedarik zinciri yönetimi ise tüm tedarik zinciri boyunca zincire katılan ortakların üretim maliyetlerini en aza indirmek amacıyla tüm tedarik kanalının performansını etkileyen süreçlerin tasarımı ve yönetilmesini kapsamaktadır.

Bu çalışmanın amacı; maliyet kontrolünde etkin bir yöntem olan ve tüm mamul yaşamını dikkate alan Hedef Maliyetleme yönetiminin tedarik zinciri yönetiminde maliyetler üzerindeki etkisi ölçülmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Tedarik Zinciri, Hedef Maliyetleme

Jel Kodlar: M40, M41, M49.

CHAINED TARGET COSTING TECHNIQUE AND AN APPLICATION IN TEXTILE SECTOR

Abstract

Generally many business enterprises implement their studies about cost management on the functional groups within the enterprise. However, the basis of strategic cost management is that business costs are determined by taking into account external environment and market factors and depend on performance measurement.

On the other hand, supply chain management comprises the design and management of processes affecting the performance of whole supply

channel to minimize production costs of partners participating in the chain throughout the whole supply chain.

The aim of this study: measuring the effect of Target Costing management on the costs in supply chain management as an effective method for cost control and considers whole product life.

Key Words: Supply chain, Target costing

Jel Codes: M40, M41, M49.

I. Giriş

Son yıllarda birçok işletme rekabetin artmasıyla birlikte etkin bir maliyet yönetimi ile eskiye oranla daha fazla ilgilenmeye başlamıştır. Maliyetlere olan ilgideki artış ise dikkatlerin üretimden mamule doğru kaymasına sebep olmuştur. Özellikle mamul tasarım evresinde maliyet yönetim faaliyetlerinin maliyetlerin azaltılması konusunda önemli fırsatlar sunmasına rağmen maliyet yönetim çalışmaları halen daha işletmelerin sınırlarını tam olarak geçememiştir. Bu durum işletmeler arası sinerjiyi etkisiz kılmaktadır. Bu sinerjiden faydalanma adına yapılan çalışmalar ise dikkatleri tedarik zincirine çevirmektedir.

Maliyet yönetim sistemlerinin tedarik zincirinde uygulanmasında hedef maliyetlemenin ayrı bir yeri vardır. Hedef maliyetlemenin tedarik zincirinde yer alan işletmeler tarafından uygulanması nispeten daha uygundur. Çünkü hedef maliyetleme yöntemi maliyet azaltım konusundaki baskıyı diğer işletmelere aktarabilmektedir.

Günümüzde artarak devam eden rekabet ortamında tedarik zinciri yönetiminin öneminin artmasının en önemli nedenlerinden biri rekabetin artık işletmeler arasında değil tedarik zincirleri arasında yaşanıyor olmasındandır. Bundan sonra tedarik zincirinde yer alan işletmelerin karşılaştıkları pazar baskısını zincirin sonuna kadar aktarabilecek araçlara ihtiyaçları vardır.

II. Tedarik Zincirinde Hedef Maliyetleme Yöntemi

Dar anlamda sadece üretim girdisi olarak düşünülen tedarik; geniş anlamda başka mal ve hizmetlerin üretimin belirli aşamalarına dâhil edilmesidir. İşletmenin tamamı dikkate alındığında tedarik faaliyeti, maddi girdilerin tedariki, personel tedariki, finansman tedariki ve hizmet tedariki şeklinde gerçekleşebilmektedir. (Türker vd., 2005: 459). Tedarik zinciri ise, çalışanları, faaliyetleri, bilgiyi ve kaynakları bir araya getirerek mamulü üretim

tüketicilere ulaştırılan bir sistemdir (Ketchen vd., 2008: 235).Tedarik zinciri, kapsamı ve düzeyi işletmeler arasında farklılık göstermekle birlikte, tüm işletmelerde mevcuttur. İşletmelerin hayatta kalmaları ve başarılı olmaları ise büyük oranda içinde buldukları tedarik zincirine bağlıdır (Hugos, 2003: 1). Tedarik zinciri tedarikçiler, üreticiler, dağıtıcılar, perakendeciler ve müşterilerden oluşur. Tedarik zincirinin en önemli varoluş sebebi ise müşteri beklentilerini karşılamaktır. Dolayısıyla müşteriler, zincirin en önemli halkasını oluşturmaktadır(Habip, 2010: 80). Tedarik zinciri boyunca mamullerin akışı ile birlikte aynı zamanda para, belge ve bilgi gibi unsurlarında akışı gerçekleşmektedir. Bir tedarik zincirinde tedarikçi ortaklığı, imalatçı işletme ile onun tedarikçileri arasında gerçekleşir. Bu ortaklık ise bilginin, riskin ve faydanın paylaşımını içerir (Cheng, 2011: 837).

Her işletme bir yâda birden fazla tedarik zincirinde yer almakta ve kendine biçilen rolü oynamaktadır. Tedarik zincirinde yer alan işletmelerin birbirleriyle olan ilişkileri dört aşamada incelenebilir. Bunlar; piyasa şartlarına uygunluk, bir işletmenin çıktısının diğerinin direkt girdisi olması, çıkarların karşılıklı korunması ve son olarak tedarik zinciri içinde yer alan işletmelerin birbirlerine güven duyması şeklinde sıralanabilir (Angdal ve Nilsson, 2009: 86).Günümüzde tedarik zinciri yönetimini yönlendiren iki unsur vardır. Bunlardan birincisi, yöneticilerin tedarik zincirini yönetmelerini kolaylaştıran iletişim teknolojilerinin varlığıdır. İkincisi ise müşterilerin artık daha düşük fiyatla daha kaliteli mamul ve hizmetleri talep etmeleridir (Fredendall ve Hill, 2000: 8). Bu nedenle düşük toplam maliyetlere ulaşmak için maliyet yönetim sistemlerinin kullanılması tedarik zinciri yönetiminin başlıca amaçları arasında yer almaktadır (Israelsen ve Jorgensen, 2011: 131). Doğru maliyet bilgileriyle donatılmış yöneticiler, işletmelerinde karlılığı ve verimliliği arttırmada tedarik zincirini etkili bir araç olarak kullanabileceklerdir(Askarany vd., 2010: 238).Maliyetlerin yönetilmesinin gerekliliğinin farkına varılması işletmeleri tedarik zincirini oluşturdukları ortaklarını bir rakip olarak görmek yerine onlarla işbirliği imkânlarını aramaya yöneltmiştir. Çünkü gerçek rekabet günümüzde şirketler arasında değil tedarik zincirleri arasında gerçekleşmektedir (Lambert ve Cooper, 2000: 65). Tedarik zincirinde maliyet yönetimi, tedarikçilerin araştırılması, tedarikçilerin seçimi ve alıcı ile tedarikçiler arasındaki ilişkilerin tesis edilmesi kararlarını içerir (Anderson ve Dekker, 2009: 204).

Birçok işletme maliyet yönetimi ile ilgili çabalarını çoğunlukla işletme içinde bir yâda iki fonksiyonel grup üzerinde odaklamaktadır. Bu durumun en önemli nedeni, daha az çaba ve koordinasyon gerektirmesidir. Bunun-

la birlikte yeni nesil maliyet düşürme çabaları ise sadece işletme içinde oluşan maliyetler ile sınırlı kalmayıp, işletme dışına çıkarak tedarik zinciri boyunca gerçekleşen faaliyetler sonucu oluşan maliyetleri de kapsamaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin temeli; işletme maliyetlerinin, dışsal çevre ve pazar faktörleri göz önüne alınarak belirlenmesi ve buna bağlı olarak işletme performansının geliştirilmesine dayanır. Dolayısıyla maliyet yönetim çabalarının tedarik zinciri boyunca genişletilmesi ancak stratejik maliyet yönetim uygulamalarının, tedarikçileri ve müşterileri de kapsayacak şekilde işletme dışına yayılması ile mümkün olacaktır (Rena, 2010: 85-86). Tedarik zincirinde yer alan alıcı ve tedarikçi işletmelerin faaliyetlerini koordine ederek maliyetlerini azaltmaya çalışmaları organizasyonlar arası maliyet yönetimi olarak adlandırılmaktadır. İşletmeler arası maliyet yönetim teknikleri ise üç parçaya ayrılabilir. Bunlar; (1) Hedef Maliyetleme, (2) Kaizen Maliyetleme, (3) tedarikçi maliyetleri ile ilgili felsefe ve tekniklerdir (Angdal ve Nilsson, 2009: 85-86)

Hedef maliyetleme, pazar ve maliyetler konusundaki iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucunda ortaya çıkmış bir stratejik maliyet yönetim sistemidir. Söz konusu gerçeklerden ilki, fiyatın pazar tarafından belirlendiği gerçeğidir. İkincisi ise mamulün maliyetinin büyük bir kısmının tasarım aşamasında belirlenmekte olduğudur. İşletmeler geçmişte fiyatı kontrol altında tuttuklarını düşünseler de bugün artık düşündüklerinden çok daha az kontrole sahip olduklarının farkına varmışlardır. Bu nedenle hedef maliyetlemede pazar fiyatı önemli bir veri olarak kabul edilir (Bahşi ve Can, 2001: 49). Hedef maliyetleme, ilk olarak Japon yönetim muhasebeciler tarafından mamul geliştirme sürecinde etkili kararların alınabilmesi ve çalışanların uzun dönemli stratejik kararları takip edebilmesi için geliştirilmiştir (Filomena vd.,2009:398).Hedef Maliyetleme Yöntemi (HMY), üretim, mühendislik, ar-ge, pazarlama ve muhasebe departmanlarının eşgüdümüyle maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir maliyet yönetim aracıdır. Geleneksel yöntemler maliyetleme konusunda sorumlu yöneticiler üzerinde yoğunlaşırken, hedef maliyetleme dikkatleri mamul tasarımı ve müşteri ihtiyaçları üzerine kaydırmıştır. Kavram olarak hedef maliyet; bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan ve satış fiyatına göre hesaplanan pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir (Yükçü, 2000: 26)

Hedef maliyetleme; bir mamule ait arzu edilen kar oranını sağlayacak kabul edilebilir maliyet düzeyi şeklinde tanımlanabileceği gibi pazar araştırması yapılarak belirlenen fiyat ve işletmenin karlılığını riske sokmaksızın üretimini gerçekleştirebileceği maliyet arasındaki boşluğu doldurmaya

çalışan stratejik bir kar ve maliyet yönetme süreci olarak da tanımlanabilir (Souissi ve Ito, 2004: 57) Maliyetleri azaltarak hedeflenen karı garantilemeye çalışan hedef maliyetlemenin, hedef kara ulaşabilmesi işletme bünyesindeki tüm personelin bu sürece katılımının sağlanmasına bağlıdır. Hedef maliyetleme mamulün kalitesinin, fonksiyonelliğinin ve maliyetinin büyük oranda tasarım aşamasında belirlendiği düşüncesine dayanır. Bu yaklaşım sistematik pazar-kar planlamasını ve mamul geliştirme sürecinde proaktif maliyet yönetim faaliyetlerinin geliştirilmesini gerektirmektedir (Ax vd., 2008: 93).

HMY, genellikle maliyetlere ilişkin basit bir değer oluşumu veya hedeflerin basit olarak belirlenmesi şeklinde yanlış anlaşılmaktadır. Oysa tüm mamul yaşamını dikkate alan Hedef Maliyetleme, işletme stratejileriyle alakalı maliyet bilgilerinin pazara dayalı yönetimini ifade etmekte olup, açık ve kesin bir maliyet yönetimi yaklaşımı sergilemektedir (Can, 2004: 8) HMY geleneksel “maliyet artı” yaklaşımının aksine, işletmenin içinde bulunduğu çevreye uyumunu ön planda tutan, sistem yapısının açıklanmasında daha karmaşık bir etkileşim ağını dikkate alan, fiili sonuçlar öncesinde hataları önlemeye yönelik çabaları devreye sokan ve zaman içerisinde sürekli daha iyi standartlara ulaşmayı hedefleyen açık bir sistemdir. (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 125)

Daha öncede ifade edildiği gibi HMY’ de gelecekte ortaya çıkması muhtemel maliyetler önceden planlanmaktadır. Müşteri beklentileri dikkate alınarak belirlenen Hedef maliyete ulaşılması sırasında problemlerle karşılaşılması durumunda gerekirse problemlerin gerekçeleri analiz edilmeli ve duruma göre süreç yeniden başlatılmalıdır (Weiy ve Luming, 2009: 538) Hedef maliyetlere ulaşmada problemlerle karşılaşan işletmelerin uygulayacağı alternatiflerden birincisi mamul tasarım ve/veya üretim süreçlerinin değiştirilerek maliyet azaltımının sağlanmaya çalışılması olacaktır. İkinci alternatif olarak hedeflenen karın azaltılması yolu seçilecektir. Üçüncü alternatif olarak ise işletme sözkonusu mamulün üretiminden vazgeçecektir (Kinney ve Raiborn, 2009: 791). Diğer taraftan Hedef maliyetlerin ulaşılabilir olmasını sağlayacak en önemli stratejilerden bir diğeri işletmenin içinde bulunduğu tedarik zincirinde yer alan diğer işletmeleri hedef maliyetleme sürecine dâhil etmek olacaktır.

Yukarda belirtilen özellikler dikkate alındığında hedef maliyetleme sisteminin başarılı bir şekilde uygulanmasında değer zincirini oluşturan birçok unsurun katılımının ve dolayısıyla birçok faktörün doğru zamanda analizlere ve değerlendirmelere tabi tutulmasının gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır

(Saygılı, 2008: 170).

Geleneksel hedef maliyetleme süreci pazar düzeyinde maliyetleme, mamul düzeyinde maliyetleme ve parça düzeyinde maliyetleme olmak üzere üç aşamada gerçekleşirken çağdaş hedef maliyetleme süreci dört aşamada gerçekleşmektedir. Çağdaş hedef maliyetleme sürecinde, yukarıda belirtilen üç aşamaya ilave olarak zincirleme hedef maliyetleme (ZHM) sistemi dördüncü aşama olarak kabul edilmektedir (Kaplan ve Cooper, 1998: 224)

Pazar düzeyinde maliyetleme hedef maliyetleme sürecinin başlangıcını oluşturmaktadır. Süreç pazarın, müşterilerin ve rakiplerin ayrıntılı bir şekilde araştırılmasıyla başlamaktadır. Süreçte planlanan yeni mamulün, bir strateji dâhilinde gerçekleştirilmesinin gerekliliği ayrıca önem arz etmektedir. İşte bu üç şey yani rakipler, müşteriler ve strateji hedef maliyetleme sürecinde yeni mamulün geliştirilmesinde kullanılacak başlıca verilerdir (Bradford vd., 2004: 15) Pazar düzeyinde maliyetleme bu verilerden yola çıkarak olası maliyetleri belirlemekte ve maliyet baskısını mamul tasarımcılarına aktarmaktadır. Pazar düzeyinde maliyetleme beş adımda incelenebilir. İlk adım, uzun dönemli satış ve kâr amaçlarının oluşturulması; ikinci adım, maksimum kârlılığa ulaşabilmek için mamul hatlarının yapılandırılması; üçüncü adım, mamulün hedef satış fiyatının belirlenmesi; dördüncü adım, işletmenin uzun dönemde ulaşması gereken kâr hedefleri doğrultusunda hedef kâr payının belirlenmesi ve son adım ise satış fiyatından hedef kâr marjı çıkarılarak kabul edilebilir maliyetlerin belirlenmesidir (Cooper ve Slagmulder, 1997: 88).

$$\text{Pazar Satış Fiyatı} - \text{Hedeflenen Kar} = \text{Hedef Maliyet (Kabul Edilebilir Maliyet)}$$

Bu eşitlikte pazar satış fiyatı ile hedeflenen kar bağımsız değişkendir. Burada pazar satış fiyatı ve hedeflenen kar, mamul ve finans piyasalarındaki rekabet baskısı sonucu oluşan sistem dışı değişkenler olarak değerlendirilir. Bağımlı değişken olan hedef maliyet ise mamul ve finans piyasaları tarafından dayatılan dışsal baskıları karşılamak için işletmenin yönetmek zorunda olduğu maliyetleri ifade etmektedir (Ansari vd., 2006: 507-508)

Hedef maliyetleme sürecinin diğer bir aşaması mamul düzeyinde maliyetlemedir. Mamul düzeyine göre hedef maliyetlemede mamul tasarımcıları, işletmenin müşterilerini tatmin edecek maliyetteki mamullerin geliştirilmesinin yollarını aramaktadırlar (Coşkun, 2002-2003: 27) Kabul edilebilir maliyet, mamulün hedef kar payını kazanabilmesi için üretilmek zorunda olduğu maliyettir ve işletmenin görece rekabet gücünün bir göstergesidir

(Cooper ve Slagmulder, 1997: 104). Hedef maliyeti kabul edilebilir maliyete eşitlemeye çalışmak ulaşılamaz hedefler konulmak suretiyle hedef maliyetlemenin etkinliğinin azalmasına neden olabilmektedir. Bu aşamada hedef maliyetleme sürecinin devamını sağlayabilmek için işletmenin maliyet azaltım hedeflerinden ulaşılamayacak olanlarının mamul tasarımcılarının ve tedarikçilerinin kabiliyetleri ölçüsünde ayıklanıp sistematik bir şekilde giderilmesi gerekmektedir. Bu nedenden dolayı bu aşamadaki en önemli amaç pazar düzeyinde maliyetleme aşamasında belirlenen kabul edilebilir maliyete fiilen ulaşıldığını garanti etmektir (Savaş, 2003: 184) Mamul düzeyinde hedef maliyetleme üç aşamaya ayrılabilir (Cooper ve Slagmulder, 1999: 27);

- Mamul düzeyi hedef maliyeti belirlenmek,
- Hedef maliyetin ulaşılabılır seviyede olduğunu garantilemek,
- Mamulün maliyetini değer mühendisliği ve diğer mühendislik esaslı maliyet düşürme teknikleri kullanarak fonksiyonellikten ve kaliteden taviz vermeden hedef maliyete eşitlemek.

Hedef maliyetleme sürecinin üçüncü aşaması olan parça düzeyinde maliyetlemede, mamul düzeyinde maliyet parçalara ayrılmakta ve işletmenin tedarikçilerinden satın aldığı parçalara ödemeye istekli olacağı fiyat rasyonel bir şekilde belirlenmeye çalışılmaktadır. Böylece parça düzeyinde maliyetleme ile işletmeler tedarikçilerinin satış fiyatını belirleme şansına sahip olabilmektedirler (Cooper ve Slagmulder, 1997b: 1). Bu aşamada tedarikçilerle anlaşma temeline dayanarak tedarik zinciri boyunca maliyet baskısı oluşturulmaya çalışılmaktadır (Seuring, 2002: 115). Diğer bir ifadeyle işletmeler parça düzeyinde maliyetleme aşamasında talep ettikleri parçaların maliyetlerinin azaltılması konusunda tedarikçilerin kabiliyetleri üzerinde yoğunlaşmaktadırlar. Parça düzeyinde maliyetlemenin ilk aşaması mamul seviyesinde belirlenen maliyetin temel fonksiyon düzeylerine ayrılması ile ilgilidir. Daha sonra parça düzeyinde maliyetler belirlenmekte ve sonrasında ise tedarikçiler yönetilmektedir (Coşkun, 2002-2003: 29).

III. Zincirleme Hedef Maliyetleme Tekniği

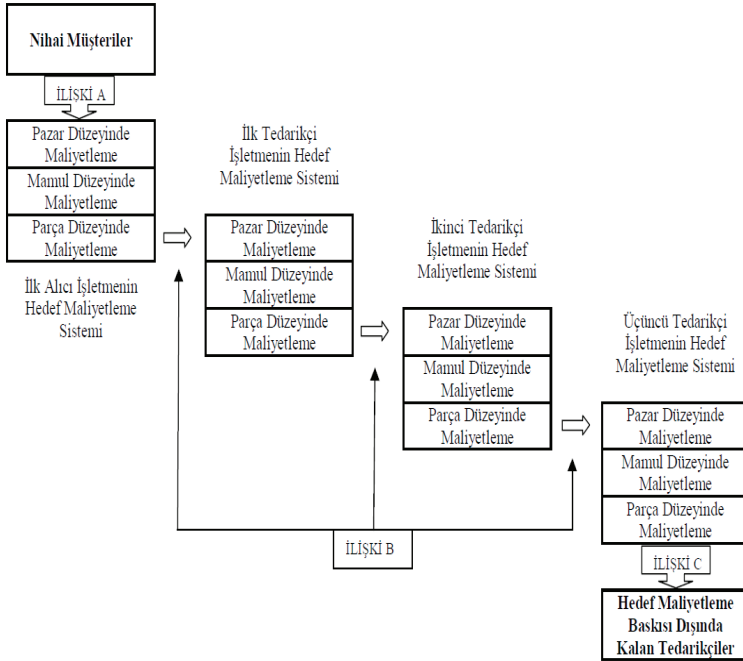
Son yıllarda tedarik zincirine olan ilgide gözlenen artış dikkatleri hedef maliyetleme gibi mamulün tasarım sürecinde faaliyetleri koordine etmeye yardımcı olan araçlara çekmiştir. Hedef maliyetlemenin iki önemli amacı vardır. Bu amaçlardan ilki, işletmeyi hedeflediği kar marjına ulaştırmaktır. İkinci amaç ise maliyetleri daha tasarım aşamasında parça düzeyinde ayrıştırarak işletmenin hedef maliyetini ve dolayısıyla tedarikçisinin satış

fiyatını belirlemektir. Bu yaklaşım tedarikçileri, alıcı işletme tarafından belirlenen hedef satış fiyatı ile mamullerini satmaları durumunda hayatta kalmanın yollarını araştırmaya zorlamaktadır. Aslında Hedef maliyetleme sistemiyle ulaşılmak istenen maliyetleri azaltmaktan ziyade rasyonelleştirmektir. Bu doğrultuda özellikle müşteri beklentilerinin değişiklik gösterdiği durumlarda hedef maliyetleme sisteminin tedarik zinciri yönetimi için en iyi maliyet yönetim sistemi olacağı söylenebilir (Lockamy ve Smith, 2000: 214).

Literatürde hedef maliyetleme sistemiyle alakalı birçok çalışma olmasına rağmen, sistemi tedarik zinciri ile ilişkilendiren çalışma sayısı oldukça sınırlıdır. Tedarik zincirinde hedef maliyetleme uygulamalarıyla alakalı çalışmalar incelendiğinde; Ansari ve diğerleri (1997) yaptıkları çalışmada hedef maliyetleme yöntemini tedarik zincirinde yer alan işletmelerin karlılığını sürdürmede önemli bir etken olarak görmüşlerdir. Bozdoğan ve diğerleri (1998) ise tedarikçilerin hedef maliyetleme sistemine entegrasyonuna yardımcı olacak faktörleri sıralamışlardır. Başka bir çalışmada Lockamy ve Smith (2000) tedarik zincirinde hedef maliyetleme sisteminin uygulanmasının tedarik zinciri yönetiminin etkinliğini arttıracığından bahsetmiş ve farklı tedarik zincirleri için farklı hedef maliyetleme uygulamalarının gerekli olduğundan söz etmişlerdir. Ayrıca müşteri ihtiyaçlarına göre oluşturulacak tedarik zinciri ilişkilerinin belirlenmesinde hedef maliyetlemenin etkin rol oynayacağından bahsetmişlerdir. Ellram (2002) tedarik zinciri ile hedef maliyetleme arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Ellram yapmış olduğu çalışmada özellikle parça düzeyinde hedef maliyetleme aşamasında tedarik zinciri yönetimin etkinliğinden bahsetmiştir. Ayrıca hedef maliyetleme sürecinin başarıya ulaşmasında tedarikçileri de kapsayan takım çalışmasının önemine dikkat çekmiştir. Cooper ve Slagmulder (2003) ise yaptıkları çalışmada zincirleme hedef maliyetlemeyi ve tedarikçi seçimini tedarik zinciri boyunca maliyet azaltımının anahtarı olarak görmüşlerdir. Yine Talha ve Raja (2010) maliyetlerin azaltılması, tedarikçilerin maliyet yapılarının anlaşılması ve maliyetlerin hesaplanabilirliğinin sağlanabilmesi için hedef maliyetleme sisteminin tedarik zincirinde uygulanmasının gerekliliğinden bahsetmişlerdir.

Zincirleme hedef maliyetleme sistemi, Cooper ve Slagmulder tarafından geliştirilen tedarik zincirinde hedef maliyetleme uygulamaları ile ilgili bir tekniktir. Hedef maliyetleme sistemi zincirleme bir şekilde uygulandığı takdirde daha etkili olmaktadır. Tedarik zincirinde yer alan işletmelerin tamamının veya bir kısmının mamul geliştirme süreçlerini düzenlemede hedef

maliyetleme sistemini kullanmaları durumunda zincirleme hedef maliyetleme sistemi söz konusu olmaktadır (Stenzel ve Stenzel, 2003: 222). Diğer bir ifadeyle Hedef maliyetleme sistemleri, alıcıların hedef maliyetleme sistemlerinin çıktılarının, tedarikçilerin hedef maliyetleme sistemlerinin satış fiyatlarına dönüştüğü durumlarda zincirleme bir yapıya kavuşmaktadır (Cooper ve Slagmulder, 2006: 130-131) Zincirleme hedef maliyetleme sisteminde alıcının belirlediği parça düzeyinde hedef maliyetler tedarik zincirinde kendinden sonra gelen işletmenin satış fiyatını belirlemekte ve bu oluşum ilk tedarikçiye kadar zincirleme bir şekilde devam etmektedir. Böylece tedarik zincirinin en tepesinde yer alan işletme zincirde yer alan diğer işletmelere karşılaştığı rekabet baskısını aktarabilmektedir. Bu durum zincirleme hedef maliyetleme sisteminin en önemli avantajı olarak değerlendirilmektedir (Cooper ve Slagmulder, 2003: 12).



Şekil 1. Zincirleme Hedef Maliyetleme Sistemi

Bu durumda zincirleme hedef maliyetleme sisteminin başarısı da tedarik zincirinde yer alan işletmelerin karşılaştıkları rekabet baskısını zincirde yer alan diğer işletmelere aktarabilme kabiliyetlerine bağlı olacaktır. Alıcılar söz konusu rekabet baskısını, talep ettikleri parçalarda kalite, fonksiyonellik ve hedef maliyet olarak tedarik zincirinde kendilerinden sonra gelen işletmelere aktarabileceklerdir. (Cooper ve Slagmulder, 2003: 12). Hedef

maliyetleme aynı zamanda burada tedarikçiler tarafından kalite, fonksiyonellik ve maliyet hedeflerine ulaşmada kılavuz olarak kullanılacaktır (Seuring, 2002: 116) Bunun yanında zincirleme hedef maliyetleme sisteminin etkinliğini arttırmak için işletmelerin tedarikçileriyle doğru ve zamanlı bilgi paylaşımından kaçınmamaları gerekmektedir (Ogushi, 2007: 123).

Teorik olarak bir zincirleme hedef maliyetleme sisteminde biri başta diğeri sonda iki işletme olabileceği gibi arada birden fazla işletmede olabilir. Bununla birlikte zincirleme hedef maliyetleme sistemi tedarik zincirinin tamamında veya bir kısmında uygulanabilir. Alıcıların, tedarikçilerinin satış fiyatını belirleme gücü tedarik zincirinde hedef maliyetleme zincirinin sınırlarını belirleyecektir. Satış fiyatını belirleme gücü olmayan işletme tedarik zincirinin en başında yer alacaktır. Bu işletme aynı zamanda hedef maliyetleme sistemini kullanarak sözkonusu satış fiyatını tedarikçilerine yansıtacaktır. İşletmeler, alıcılarının hedef maliyetleme sistemlerinin kendi satış fiyatlarını belirlediği ve hedef maliyetleme sistemleriyle tedarikçilerinin satış fiyatlarını belirledikleri zamanlarda ise tedarik zincirinin ortasında yer alacaklardır. Bununla birlikte işletme, alıcısının hedef maliyetleme sisteminin kendi satış fiyatını belirlediği ve tedarikçisinin satış fiyatını belirleyemediği durumlarda ise tedarik zincirinin en sonunda yer alacaktır. Diğer bir ifadeyle zincirin sonunda yer alan işletme satın aldığı parçaların ve hammaddelerin fiyatlarını belirlemede hedef maliyetleme sistemini kullanamayacaktır. Bu durum tedarikçisinin işletmeden daha güçlü olduğu zamanlarda sözkonusu olacaktır (Cooper ve Slagmulder, 2005: 301). Zincirleme hedef maliyetleme sisteminde alıcı işletmeler, maliyet yönetim çalışmalarına tedarikçileri aktif olarak dâhil etmek yerine, tedarikçilerin hedef satış fiyatlarını belirleyerek yine tedarikçilerin hedef maliyetleme sistemlerine nerelerde maliyet azaltımının gerekli olduğu konularında sinyaller verirler (Cooper ve Slagmulder, 2004: 6).

Zincirleme hedef maliyetleme sistemi iki aşamada gerçekleşmektedir. İlk olarak, tedarikçi ile alıcı arasındaki ilişkinin doğası tanımlanır, ikinci olarak ise tedarik ağının güvenilirliğinin ve istikrarının sağlayan bazı davranış kuralları oluşturulur. Alıcıların ve tedarikçilerin tasarım takımlarının birbirleriyle koordineli çalışması nihai mamulün özelliklerinde herhangi bir azalışa neden olmadan mamulün parçalarının özelliklerinin değiştirilmesi suretiyle üretimi kolaylaştırarak zincirleme hedef maliyetleme sisteminin etkinliğini arttıracaktır. Bu gibi uygulamalar tedarik zincirinde yer alan işletmelerin karlılıklarını koruyabilmeleri açısından oldukça önemlidir (Cooper ve Slagmulder, 2005: 301-302).

Tedarikçiler ile alıcılar arasındaki ilişki ve hedef maliyetleme sürecinin yapısı hedef maliyetleme zincirinde yer alan işletmelerin tutumuna bağlıdır. Hedef maliyetleme zincirinde yer alan tedarikçi ve alıcıların birbirleriyle olan ilişkilerinin yapısı işletmelerin hedef maliyetleme süreçlerini nasıl oluşturduklarından etkilenecektir. Bu durum özellikle Pazar düzeyinde maliyetleme ve parça düzeyinde maliyetleme sürecinde daha belirgin olacaktır. Mamul düzeyinde hedef maliyetleme süreci, Tedarik zincirinde yer alan tüm işletmeler açısından aynıdır. Mamul düzeyinde hedef maliyetleme öncelikle dâhilde yaşanan bir süreçtir ve işletmenin zincir içindeki pozisyonundan çok fazla etkilenmemektedir. Bu süreçte anlamlı farklılık sadece üretim mühendislerinin maliyet azatılımı için fırsatlar aradıkları zamanlarda oluşacaktır. Fakat Pazar düzeyinde hedef maliyetleme ve parça düzeyinde hedef maliyetleme aşamalarında tedarik zincirinde yer alan işletmenin hangi ilişki pozisyonunda bulunduğu uygulamaların etkinliği açısından önemi vardır. Şekilde görüldüğü üzere zincirleme hedef maliyetleme sisteminin en başında, pazar düzeyinde maliyetleme karmaşık bir yapı sergiler ve uzmanlık isterken zincirin sonuna doğru bu durum azalmaktadır. Bu azalışın nedeni, zincirin ortalarında ve sonunda pazar araştırmalarına dayanan satış fiyatı belirleme fonksiyonunun işletmeler tarafından yapılmayıp, alıcının belirlediği satış fiyatlarına ulaşılmaya çalışılmasıdır (Cooper ve Slagmulder, 1999: 210). Zincirin başında veya ortasında yer alan işletmeler için tedarikçilerle kurulacak kuvvetli ilişkiler maliyet azatılımı açısından önemli fırsatlar sağlarken zincirin sonunda yer alan işletme tedarikçilerin maliyetlerini etkileme şansına sahip olmayacaktır. Bu olumsuzluğun giderilmesi adına, zincirinin sonunda yer alan işletmenin tedarikçisinin diğer alıcılarının tedarikçi üzerinde maliyetlerin azaltılması için kolektif bir baskı oluşturması gerekmektedir (Cooper ve Slagmulder, 2003: 14).

IV. Tekstil Sektörü Uygulaması

Uygulama çalışması Adana'da faaliyette bulunan ve hedef maliyetleme sistemini uygulayan bir hazır giyim işletmesinden elde edilen bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Veriler toplanırken işletme sahip ve yöneticileriyle yapılan görüşmelerden faydalanılmıştır.

Lloyd tekstil 2012 yılında yeni bir model pantolon üretecektir. İşletme öncelikle aynı kalite ve modelde pantolon üreten piyasadaki rakiplerin fiyatlarını analiz edecektir. Aynı kalite ve modeldeki pantolonların piyasadaki fiyatları 70\$ ile 80\$ aralığında değişmektedir. Lloyd üreteceği pantolonun fiyatını 70\$ olarak belirlemiştir. Pantolonların piyasadaki kar marjları ise %50 ile %60 arasındadır. Lloyd bu verilerle hedef karının %60 olacağını be-

lirlemiştir. 70\$'lık hedef satış fiyatının %60'ı hesaplandığında bulunan 40\$ hedef kardır. Hedef maliyet ise $70\$ - 42\$ = 28\$$ olarak bulunacaktır. Pantolonun mevcut koşullarda toplam tahmini maliyeti ise 39\$ olarak hesaplanmıştır. $39\$ - 28\$ = 11\$$ bu rakam toplam maliyet açığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle hedef maliyete ulaşmak için maliyetlerin 11\$ azaltılması gerekmektedir. Maliyetlerin azaltılmasında dikkate alınacak maliyet unsurları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Üretilen Pantolonun Tahmini ve Hedef Maliyet Payları

Pantolon İmalatında Sözkonusu Olan Maliyet Unsurları	Maliyet		
	Tahmini Maliyet (\$)	Hedef Maliyet (\$)	%
Ana Hammadde, Kumaş	16,8	12,0	43
Yardımcı Madde ve Aksesuar	4,7	3,4	12
Direkt İşçilik	11,3	8,1	29
Finansman ve Amortisman Giderleri	1,5	1,1	4
Diğer Maliyet Unsurları	4,7	3,4	12
Toplam	39	28	100

Pantolon üretiminde ortaya çıkan maliyetler dikkate alındığında %43'lük payla en fazla maliyet unsuru kumaş giderleridir. Kumaş giderlerindeki maliyet açığı ise 4,8\$'dır. İşletme tüm maliyetlere odaklanarak maliyet açıklarını kapatmaya çalışacaktır. Kumaş maliyetlerinde oluşan açığın kapatılması bu uygulamanın konusunu oluşturmaktadır.

İşletme öncelikle hedef maliyetleme sistemini kullanarak kumaşta sözkonusu olan 12\$'lık maliyet baskısını kendinden sonraki tedarikçi olan kumaş imalatçısına aktaracak ve 4,8\$'lık maliyet açığının tedarikçisi tarafından giderilmesini isteyecektir.

Kumaş imalatçısı olan işletme alıcısı tarafından talep edilen kumaşı 15\$'dan satmaktadır. İşletmenin hedeflediği kar oranı ise %20'dir. Bu durumda 15\$'lık satış fiyatının %20'si hesaplandığında bulunan 3\$ kardır. Kumaşın bu koşullarda mevcut maliyeti $15\$ - 3\$ = 12\$$ olarak bulunacaktır. Diğer taraftan alıcı işletmenin kumaşa vermeye istekli olduğu fiyat ise 12\$'dır. 12\$'lık satış fiyatından kumaş imalatçısının %20 oranı üzerinden elde edeceği kar ise 2,4\$ olacaktır. Bu durumda hedef maliyet ise $12\$ - 2,4\$ = 9,6\$$ olarak hesaplanacaktır. $12\$ - 9,6\$ = 2,4\$$ bu rakam toplam maliyet açığını gösterecektir. Hedef maliyete ulaşmak için mevcut maliyetlerin 2,4\$ azaltılması gerekmektedir. Maliyetlerin azaltılmasında dikkate alınacak maliyet unsurları Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Üretilen Kumaşın Mevcut ve Hedef Maliyet Payları

Kumaş İmalatında Sözkonusu Olan Maliyet Unsurları	Maliyet		
	Mevcut Maliyet (\$)	Hedef Maliyet (\$)	%
Ana Hammadde, İplik	6,6	5,3	55
Yardımcı Madde ve Aksesuar	0,7	0,6	6
Direkt İşçilik	1,3	1	11
Finansman ve Amortisman Giderleri	1	0,8	8
Enerji ve Su	1,3	1	11
Diğer Maliyet Unsurları	1,1	0,9	9
Toplam	12	9,6	100

Kumaş üretiminde ortaya çıkan maliyetler dikkate alındığında %55'lik payla en fazla maliyet unsuru iplik giderleridir. İplik giderlerindeki maliyet açığı ise 1,3\$'dır. İşletme tüm maliyetlere odaklanarak maliyet açıklarını kapatmaya çalışacaktır. İplik maliyetlerinde oluşan açığın kapatılması bu uygulamanın konusunu oluşturmaktadır.

İşletme öncelikle hedef maliyetleme sistemini kullanarak iplikte sözkonusu olan 5,3\$'lık maliyet baskısını kendinden sonraki tedarikçi olan iplik imalatçısına aktaracak ve 1,3\$'lık maliyet açığının tedarikçisi tarafından giderilmesini isteyecektir.

İplik imalatçısı olan işletme alıcısı tarafından talep edilen ipliği 6,7\$'dan satmaktadır. İşletmenin hedeflediği kar oranı ise %15'dir. Bu durumda 6,7\$'lık satış fiyatının %15'i hesaplandığında bulunan 1\$ kardır. Kumaşın bu koşullarda mevcut maliyeti $6,7\$ - 1\$ = 5,7\$$ olarak bulunacaktır. Diğer taraftan alıcı işletmenin ipliğe vermeye istekli olduğu fiyat ise 5,3\$'dır. 5,3\$'lık satış fiyatından kumaş imalatçısının %15 oranı üzerinden elde edeceği kar ise $0,8\$$ olacaktır. Bu durumda hedef maliyet ise $5,3\$ - 0,8\$ = 4,5\$$ olarak hesaplanacaktır. $5,7\$ - 4,5\$ = 1,2\$$ bu rakam toplam maliyet açığını gösterecektir. Hedef maliyete ulaşmak için mevcut maliyetlerin 1,2\$ azaltılması gerekmektedir. Maliyetlerin azaltılmasında dikkate alınacak maliyet unsurları Tablo 3'de gösterilmiştir¹.

¹ İTKİB; "Yeni rekabet ortamında türk tekstil ve hazır giyim sektörü", http://www.itkib.org.tr/ihracat/Dis-Ticaret/Bilgileri/raporlar/dosyalar/yeni_rekabet_ortaminda_tekstil_ve_hazirgiyim_sektoru.pdf (erişim 06.12.2012)

Tablo 3. Üretilen İpliğin Mevcut ve Hedef Maliyet Payları

İplik İmalatında Sözkonusu Olan Maliyet Unsurları	Maliyet		
	Mevcut Maliyet (\$)	Hedef Maliyet (\$)	%
Ana Hammadde, Pamuk	4	3,2	60
Yardımcı Madde ve Aksesuar	0,29	0,2	4
Direkt İşçilik	0,74	0,6	11
Finansman ve Amortisman Giderleri	0,54	0,4	8
Enerji ve Su	0,8	0,6	12
Diğer Maliyet Unsurları	0,33	0,3	5
Toplam	6,7	5,3	100

iplik üretiminde ortaya çıkan maliyetler dikkate alındığında %60'lık payla en fazla maliyet unsuru pamuk giderleridir. Pamuk giderlerindeki maliyet açığı ise 0,8\$'dır. İşletme tüm maliyetlere odaklanarak maliyet açıklarını kapatmaya çalışacaktır. Pamuk maliyetlerinde oluşan açığın kapatılması bu uygulamanın konusunu oluşturmaktadır.

İşletme öncelikle hedef maliyetleme sistemini kullanarak pamukta söz konusu olan 0,8\$'lık maliyet baskısını kendinden sonraki tedarikçi olan pamuk imalatçısına aktaracak ve 0,8\$'lık maliyet açığının tedarikçisi tarafından giderilmesini isteyecektir.

SONUÇ

Günümüzde ekonomide ve teknolojide gelişim ve değişimler işletmelerin rekabet anlayışını ve yönetim uygulamalarını etkilemiştir. Dinamik bir ortamda faaliyet gösteren işletmeler çevresel değişime duyarlı olmak durumundadır. Önceleri işletmelerin iç süreçlerindeki yetenekler önemli iken, günümüzde tedarik zinciri önem kazanmıştır. Tedarik zinciri, ürünün tedarik edilmesinden nihai tüketiciye sunulmasına kadar bütün aktiviteleri ve süreçleri içine alır.

Birçok işletme maliyet yönetimi ile ilgili çabalarını sadece işletme içinde oluşan maliyetler ile sınırlı tutmaktadır. Oysaki günümüzde maliyetler sadece işletme içi ile sınırlı olmayıp, işletme dışına çıkarak tedarik zinciri boyunca gerçekleşen faaliyetler sonucu oluşan maliyetleri de kapsamaktadır.

Tüm ürün yaşamını dikkate alan Hedef Maliyetleme, işletme stratejileriyle alakalı maliyet bilgilerinin pazara dayalı yönetimini ifade etmekte olup, açık ve kesin bir maliyet yönetimi yaklaşımı sergilemektedir.

Geleneksel hedef maliyetleme süreci pazar düzeyinde maliyetleme, malul düzeyinde maliyetleme ve parça düzeyinde maliyetleme olmak üzere

üç aşamada gerçekleşirken çağdaş hedef maliyetleme süreci dört aşamada gerçekleşmektedir. Çağdaş hedef maliyetleme sürecinde, yukarıda belirtilen üç aşamaya ilave olarak zincirleme hedef maliyetleme (ZHM) sistemi dördüncü aşama olarak kabul edilmektedir.

Stratejik maliyet yönetimin temeli; işletme maliyetlerinin, dışsal çevre ve pazar faktörleri göz önüne alınarak belirlenmesi ve buna bağlı olarak işletme performansının geliştirilmesine dayanır. Bu nedenle düşük toplam maliyetlere ulaşmak için maliyet yönetim sistemlerinin kullanılması tedarik zinciri yönetiminin başlıca amaçları arasında yer almaktadır.

Doğru maliyet bilgileriyle donatılmış yöneticiler, işletmelerinde karlılığı ve verimliliği arttırmada tedarik zincirini etkili bir araç olarak kullanabilmekte ve maliyetlerin yönetilmesinde tedarik zincirini oluşturdukları ortakları ile işbirliğine yönelmelidirler.

KAYNAKÇA

Angdal, Hanri ve Ulf Nilsson, 2009, "İnter Organizational Costmanagement In The Exchange Process", Management Accounting Research.

Ansari, Shahid, Belland Hiroshi Okano, 2006, "Target Costing: Uncharted Research Territory", Handbooks of Management Accounting Research, Volume 2, 2006,

Ansari, Shahid, Jan, Belland the CAM-I Target, 1997, Target Costing – The Next Frontier In Strategic Cost Management. New York: Mc Graw Hill.

Archie Lockamyand wilbur I. Smith 2000, Target Costing For Supply Chain Management: Criteria And Selection, Industrial Management and Data Systems.

Askarany, Davood, Yazdifar, Hassan, Askary, Saeed; 2010, "Supply Chain Management, Activity-Based Costing And Organisational Factors", Int. J. Production Economics

Ax, Christian, Jan Greve, Ulf Nilsson, 2008, "The Impact Of Competition And Uncertainty On The Adoption Of Target Costing", International Journal of Production Economics,

Bradford Clifton, M. B. Bird, Robert E. Albano and Wesley P. Townsend; 2004, "Target Costing Market-Driven Product Desing", Marceldekker, Newyork,

Bahşi Gökhan ve Can, Vecdi, 2001, "Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 4, Mayıs

Bozdoğan, Kirkor John Deyst, David Houltand Maleelucas, 1998, "Architect Uralinnovation in Product Development Through Early Supplierintegration", R&D Management, volume: 28, issue: 3, july

Can ,Ahmet Vecdi, 2004, Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama, Sakarya Kitapevi, Mart.

Cheng, Jao-Hong 2011, "İnter-Organizational Relation Ships And Knowledge Sharing In Gren Supply Chains-Moderating by Relational Benefit Sand-guanxi", Transportation Research Parte.

Cooper Robin ve Regine slagmulder, 1997,"Target Costing And Valu Eengi-neering", Productivity Press, Portland.

Cooper Robin ve Regine Slagmulder 1999, "Develop Profitable New Pro-ducts With Target Costing", Sloan Management Review, No. 4,Summer

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 1999, "Supply Chain Development For The Lean Enterprise: Inter Organizational Cost Management" Produc-tivity Pres, New Jersey,

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 2003, Inter Organizational Costing, Part 2", Cost Management (november/december).

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 2004, "İnter Organizational Cost Ma-nagement And Relational Context", Accounting, Organizations And Soci-ety,

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 2005, "İnter Organizational Costing", Roman I. Weil Ve Micheal w. Maher (edts.); "Handbook Of Cost Manage-ment", Second Edition, Jhon wiley&sons,

Cooper Robin ve Regine Slagmulder, 2006, "İntegrated Cost Management", Edits Alnoor Bhimani; "Contemporary Issues In Management Accounting", Oxford University Press, New York.

Coşkun, Ali 2002-2003, "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme". Akademik Araştırmalar Dergisi. Cilt.4, Sayı.15,

Filomena Tiago Pascoal, Filomena, Francisco, Jos Kliemann Neto, Michael Robert Duffey, 2009, "Target Costing Operationalization During Product Development: Model And Application", International Journal of Producti-on Economics

Fredendall Lawrence D ve Ed Hill, 2000, "B A S I C S O f Supply Chain Ma-nagement", The St. Lucie Press/APICS Series On Resource Management.

Habip, Mamun 2010, "Supply Chain Management: The Oryandits Future Perspectives", International Journal Of Business, vol. 1, no. 1,

Hacıüstemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak, 2002, "Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar", Türkmen Kitabevi, İstanbul,

Henri Anderson ve C.Dekker, 2009, "Strategic Cost Management In Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", Accounting Horizons, vol. 23, no. 2,

Hugos, Micheal; 2003, "Essentials Of Supply Chain Management", John Wiley&Sons, Inc.,

Kaplan Robert .ve Robin Cooper, 1998, Cost&Effect Using Integrated Cost Systems To Drive Profitability and Performance", Harvard Business Scho-olpres,

Ketchen David J, Ketchen, Jr. William Rebarick b, G. Tomas M. Hult , ve David Meyer; 2008 "Best Value Supply Chains: A Key Competitive Weapon For The 21st Century", Kelly School Of Business, Businesshorizons

Kinneyand, Michael R. Cecily A. Raiborn, 2009, "Cost Accounting Foundati-ons and Evolutions", Eighth Edition, South-Western Cengage Learning, Usa

Lambert Douglas ve Martha C Cooper, 2000, Lambert ve. Cooper. "issues in supplychainmanagement", industrialmarketingmanagement, vol. 29, no: 1,

Lockamy Archie ve Wilbur Smith, 2000, Target Costing For Supply Chain Management: Criteria And Selection, Industrial Management and Data Systems, 2000,Vol. 100 No. 5,

Lisa m. Ellram; 2002, "Supply Management'Sinvolvement in The Target Costing Process", European Journal Of Purchasing&Supplymanagenet.

Ogushi Yoko,2007, "Target Costing Brings Another Competitive Edge: Cre-ation of Capacity Surplus Through Information Capital Readiness by IT",

Poul Israelsen ve Brian Jorgensen, 2011, Decentralizing Decision Making In Modularization Strategies: Over Coming Barriers From Dysfunctional Ac-counting Systems. International Journal of Production Economics

Rena, Başak 2010, Maliyet Yönetim Tekniklerinin Ve Uygulamalarının Te-darik Zinciri Açısından Değerlendirilmesi", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, yıl: 9, sayı: 17, bahar 2010,

Savaş, Orhan,2003, "Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkile-

yen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Uygulama”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 20, ocak-haziran 2003,

Saygılı, Arıkan Tarık 2008, “Hedef Maliyetleme: Sisteme İlişkin Bir Değerlendirme”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , 2008/4sayı

Seuring, Stefean, 2002, “Supply Chain Target Costing – An Apparel Industry Case Study”, p. 115.

Seuring Stefan ve Maria Goldbach (editors) 2002, “Cost Management in Supply Chains”, Physica – Verlag, Heidelberg Newyork,

Stenzel Catherineve Joe stenzel; “From Cost To Performance Management, a Blue Print For Organizational Development”, jhon wiley&sons, New jersy,

Souissi, Mohsen, Otito,kazun; 2004, “Integrating Target Costing And The Balanced Scorecard”, The Journal Of Corporate Accounting And Finance, September October

Talha,Mohammad ve John B. Raja ,2010, Role Of Supply Chain Management In Target Costing Journal Of Modern Accounting and Auditing. Volume 6, no: 7 July 210

Türker, Masum vd. 2005, Üretim Sürecinde Tedarik Zincirinin Önemi Ve Maliyet Yönetimi”, v. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 kasım 2005.

Yasuhiro Monden, Masanobu Kosuga, Yoshiyuki Nagasaka, Shufuku Hiraoka and NorikoHoshi (edits),2007, “Japanese Management Accounting Today, Monden Institute of Management and Accounting, World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd, Singapore,

Yükçü, Süleyman 2000, “Maliyet Düşürmede Sistematik Yaklaşımlar”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 2, Ekim 2000.

Fu, Weiy ve Yang, Luming, 2009,“The Discussion of Target Cost Method in logistics Cost Management”, ISECS International Colloquium on Computing, Communication, Control, and Management.

ETKİLİ BİR TUTUNDURMA POLİTİKASI VE İLETİŞİM ARACI OLARAK REKLÂM: REKLÂM ETKİSİNİ ÖLÇME, REKLÂM BÜTÇELEME VE REKLÂM MALİYETİ HESAPLAMA

Doç. Dr. Süleyman KARAÇOR*

Doç. Dr. Yunus CERAN**

ÖZET

Bir reklâm planlamasında yaratıcı stratejiden, reklâmın yayınlanıp etkilerinin ölçülmesine kadar her aşamada bütçeye ihtiyaç bulunmaktadır. Reklâm giderlerinin pazarlama giderleri içerisinde yüksek bir paya sahip olması sebebiyle reklâm bütçesinin etkin ve verimli kullanılıp, kullanılmadığının araştırılması son derece önemli olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, etkili bir iletişim aracı olan reklâm konusuna farklı bir yaklaşımla reklâmın hedef kitleler üzerindeki etkisinin ölçülmesine, reklâm etkisini ölçme yöntemlerine, reklâm bütçesi oluşturulmasına ve reklâm maliyetleri artışına fon ayrılmasına, reklâm maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin farklı bir bakış açısı ortaya çıkarabilmektir.

Anahtar Kelimeler: Pazarlama İletişimi, Reklâm, Reklâm Etkisi, Reklâm Bütçesi, Reklâm Maliyetleri

Jel Kodlar: M10, M14, M19, M40.

* Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (skaraçor@selcuk.edu.tr)

** Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (yunusceran@selcuk.edu.tr)

ADVERTISEMENT AS AN EFFECTIVE PROMOTION POLICY AND COMMUNICATION TOOL: MEASURING THE EFFECTIVENESS OF ADVERTISEMENT, BUDGETING ADVERTISEMENT AND MEASURING THE COST OF ADVERTISEMENT

ABSTRACT

In every stage from the creative strategy for the planning advertisement to the presenting advertisement to measure its effectiveness, budget is needed. Since the advertisement costs in the marketing costs have the high rate, it is very crucial to ascertain whether the advertisement budget is used effectively or not. The aim of this study is to mark a different perspective of measuring the effect of the advertisement on the target audiences, determining the measuring approaches of the effect of advertisement, developing a advertisement budget, appropriating funds for the cost of advertisement and figuring the cost and accounting of advertisement.

Keywords: Marketing Communications, Advertising, Advertising Effect, Advertising Budget, Advertising Costs

Jel Codes: M10, M14, M19, M40.

1. GİRİŞ

Bir ürün ya da hizmetin reklâmvereni ile hedef kitle arasındaki iletişim ancak reklâm ile gerçekleştirilebilir. Reklâmın; pazar bilgisi sağlama, arama giderlerini azaltma, rekabetçi pazarlara girişi kolaylaştırma, özgür ekonomik pazar sisteminin temelini oluşturan bir faaliyet olması ve ekonomilerde uzun dönemde refah artırıcı bir olgu olması vb. birçok etkileri bulunmaktadır. Reklâmveren ile hedef kitle arasında bu kadar çok sayıda etkili olan reklâm açısından planlama, reklâmda yaratıcı strateji, reklâmın iletileceği reklâm mecrasının seçimi, reklâm bütçesi, reklâm etkileri ve reklâmın etkisini ölçmeye kadar bütün sıralanan bu unsurlar son derece önemlidir. Çünkü pazara yeni giren bir ürün ya da hizmetin pazardaki mevcut ürün ve hizmetler arasında reklâmı yapılmadan yer alması olanaklı değildir. İşletmelerin reklâm yoluyla pazara girişi, verimliliklerini artırma, koruma, sürdürme, sermaye ve girişimlerini değerlendirme, yeni yatırımlara girişmeye de destek sağlarken, üretilen ürün ve hizmetler hakkında yeterli ve doğru bilgiler de tüketicilere ancak reklâm yoluyla ulaştırılabilir. İşletmeler ürünlerinin satışını ve müşterilerine sundukları hizmetleri artırabilmek, mevcut

ve gelecekteki potansiyel müşterileriyle iletişim kurabilmek için davranışları etkilemeye yönelik olarak pazarlamada etkili bir tutundurma politikası ve iletişim aracı olan reklâmları kullanır.

Tutundurma, pazarlama faaliyetleri içinde özellikle işletmenin mevcut ya da gelecekteki potansiyel müşterileriyle iletişim kurma işlevini üstlenmiş olan pazarlama karması unsuru olarak tüketicilerde tutum, düşünce ve davranış değişikliği oluşturmayı ya da var olan tutum, davranış ve düşünceleri bilgilendirmek, etkilemek, ikna ve teşvik etmek yoluyla oluşturulan iletişim yöntemleri ile pekiştirmeyi amaçlamaktadır. Burada kullanılan iletişim sözcüğü tutundurma kavramının literatürde pazarlama iletişimi olarak yerleşmesine neden olmuştur (Şoğur ve Keskin, 2010: 58; 2012: 144). Pazarlama iletişimi esas itibariyle, reklâmların etkisini ölçme, reklâm bütçeleme, reklâm maliyeti artışlarına fon ayırma ve reklâm maliyeti hesaplama konularını içerir.

2. REKLAM KAVRAMI VE AMAÇLARI

Reklâm; kitleye yönelik, parayla yapılan, nihai amacı bilgi vermek, tutum-eğilim geliştirmek, eyleme geçmeyi sağlamak (genellikle bir ürün ya da hizmeti satın alma) olan bir iletişim olarak tanımlanır. Reklâm aynı zamanda; pazar bilgisi sağlayıcı, arama giderlerini azaltıcı ve rekabetçi pazarlara girişi kolaylaştırıcı özelliklere sahip etkili bir iletişim aracıdır (Karaçor, 2007: 6). Reklâm, tüketicinin markanın farkına varmasını sağlayan önemli bir unsur olup, tüketici ile markayı buluşturur. Tüketici açısından reklâm, ürünün ne işe yaradığı ve nasıl kullanıldığının öğrenildiği önemli bir kaynaktır. Reklâm sayesinde üreticiden tüketiciye doğru bir bilgi aktarımı söz konusudur (Elden, 2007: 17). Reklâm belirli bir sponsor tarafından, fikirlerin, eşyaların ya da servislerin herhangi bir biçimde ödenmiş formunun gayrişahsi takdimi ve sunuludur. Reklâm, bir ürün ya da görüşün kitle iletişim araçlarıyla kişisel olmayan bir biçimde ve bir bedel karşılığında geniş kitlelere aktarılmasıdır. Reklâmın pazar payı, tüketici davranışları, marka sadakati (bağlılığı) ve tüketicilerin ürün özelliklerine verdikleri önem derecesini değiştirmesi üzerine etkileri vardır. Bir reklâmın, tüketiciler üzerinde etki yapabilmesi, tüketicilerin öğrenebilmesi için reklâm mesajının defalarca tekrarlanması gerekir. Tekrarın aynı zamanda marka bilincinin oluşmasında da büyük bir rolü vardır (Ceran, 2009: 121). Hedef alınan kitlenin sunulan ürüne ilgi duyabilmesi için en az yedi kez ürün ya da hizmet reklâmını görmesi gerekir (Öncü, 2002: 42). Eğer bir reklâm sürekli tekrarlanıyor ve tartışılmıyorsa zihnimizde bunun doğru olduğu yönünde aksi ispatlanıncaya kadar geçerli olan bir kanıt olarak görülür (Sutherland ve Sylvester, 2004: 28).

Reklâm, sadece ürünün teknik, fiziksel ve fonksiyonel yararlarını sunan bir iletişim türü olmaktan çıkmış, aynı zamanda psikolojik ve sosyal içerikleri de taşıyan, hatta yaşam biçimleri ve ilişkilere yönelik vurgular yapan bir iletişim türüne dönüşmüştür (Odabaşı, 2004: 120). Reklâm bu anlamda maddi hazdan çok manevi hazcılığı, hedonizmi ön plana çıkarmıştır.

Reklâma ait olan özellikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Elden, 2007: 20):

- Reklâm genelde pazarlama iletişim çalışmaları içerisinde yer alır.
- Reklâmlar belirli bir ücret karşılığı yapılır.
- Reklâmlarda genellikle reklam verenden tüketiciye doğru akan bir iletişim süreci vardır.
- Reklâm bir kitle iletişim tarzı olarak işlev görür.
- Reklâmı yapan kişi ya da kurum belirlidir.
- Reklâm aracılığıyla tüketicinin ikna edilmesi hedeflenir.
- Reklâm mesajlarında ürünler, hizmetler, ödüller ve vaatler bulunur.
- Reklâm diğer pazarlama iletişimi unsurları ile koordineli bir şekilde işler.

Herhangi bir reklâm çabasına girişilmeden önce yapılması gereken en önemli unsur, pazarlamaya ilişkin sorunların tanımlanması ve buna ilişkin stratejilerin geliştirilmesi ve planlama yapılmasıdır. Söz konusu bu planlama belli bir stratejiye dayandırılmalıdır. Çünkü doğru ve rasyonel bir strateji üzerine oturtulmuş reklâm kararları belirlenen reklâm amaçlarına ve kararlarına ulaşılmasını sağlar. Doğru bir strateji için ise ürün, pazar ve tüketicilerle ilgili doğru bilgilerin toplanarak bunların etken bir şekilde kullanılması gerekir (Akbulut ve Balkaş, 2006: 60). Pazarlama iletişiminde reklâm yapılmasının çeşitli amaçları bulunmasına karşın ilk aşamada dikkat edilmesi gereken unsurun reklâmların hedef kitle üzerinde ne derece etkili olduğunun tespitidir.

Bir reklâmın temel amacı hedef kitlelerine mesajlar göndererek onların bir ürün ya da hizmetin lehinde karar vererek söz konusu ürün ya da hizmeti satın almalarını sağlamasıdır. Ancak günümüz pazar yapısında reklâmcılık alanında geçmişte işe yarayan stratejiler artık yoğun rekabetten dolayı işe yaramaz duruma gelmiştir. Çünkü mevcut rekabetçi pazar yapısında biri birinin yerine geçebilecek ve ikamesi mümkün olan çok sayıda ürün ve hizmet vardır (Kocabaş ve Elden, 1997: 19). Dolayısıyla reklâmcılık açısından reklâmdaki stratejik yaratıcılık sürecinden reklâm maliyetleri ve reklâm etkilerinin ölçülmesine kadar çok sayıda stratejinin geliştirilmesi gerekir.

3. REKLÂMLARIN ETKİSİNİ ÖLÇME

Reklâm etkisini ölçme, reklâm planında belirlenen amaçlara, planın uygu-

lanması sonucunda ulaşıp, ulaşılamadığını ya da ne ölçüde ulaşıldığının araştırılmasıdır. Reklâmveren işletmeler, reklâm bütçelerini geliştirmek ve yapılan reklâmın maliyetinden daha çok gelir sağlayıp, sağlamadığı konusunda bilgi sahibi olmak amacıyla reklâmın satış etkisini ölçmek isterler. Reklâm etkisi ölçmede en çok kullanılan yöntem, geçmiş yıllardaki satışların, geçmiş yıllarda yapılan reklâm harcamasıyla ilişkilendirildiği tarihsel yöntemdir. Diğer bir yöntem ise, aynı reklâm harcaması / satış oranı veren bir dizi pazarın belirlenerek deneme döneminde bu pazarlarda değişik ölçülerde reklâm harcaması yaparak satışlarda farklılık oluşup, oluşmadığının saptandığı deneysel yöntemdir (Ceran, 2009: 121).

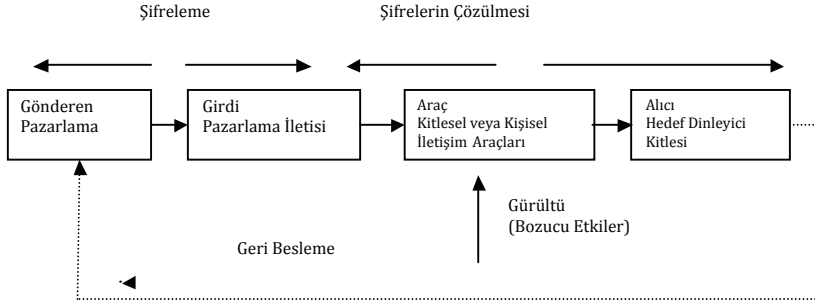
Niçin reklâm yapmalıyız, hangi iletişim araçlarını kullanmalıyız, değişik medyalara göre reklâm hazırlama yöntemleri nelerdir, şeklinde soruların yanında etkili bir reklâm bütçelemesine ve planlamasına aşağıdaki soruların cevaplandırılması ile başlanmalıdır (Ramacitti, 1998: 183):

- Reklâm için ne harcamalıyım? Çok ya da az harcadığımı nasıl anlarım? Yeni bir işe başladığımda ne yapmalıyım? Yıl boyunca ayırmam gereken reklâm bütçesi ne olmalıdır?
- Çok kısıtlı bir bütçe ile nasıl etkili bir reklâm kampanyası yapabilirim?
- Gerekirse hiçbir harcama yapmadan nasıl reklâm yapabilirim? Nerelerden yardım alabilirim?
- Bir program çerçevesinde bütün bir yıl boyunca reklâm bütçemi nasıl dağıtabilirim? Bir reklâm neleri içermelidir?
- Reklâmın işe yarayıp yaramadığını nasıl anlarım?

Reklâm giderleri, pazarlama giderleri içerisinde en yüksek paya sahip olduğundan reklam bütçesinin etkin ve verimli kullanılıp, kullanılmadığının araştırılması gerekir. Bu araştırma, hem reklâmın işlevleri ve hem de reklâmla verilmek istenen mesajın dikkat çekiciliği, ilgi yaratıcılığı, algılanışı ve etkinliği açısından yapılmalıdır. Bu araştırmayı yapmayan işletmeler ne kadar parayı boşa harcadıkların asla öğrenemezler. Sonuçta, reklâm etkinliğinin ölçülmesi ile başarı düzeyi belirlenir. Reklâmın etkisinin ölçülmesinde, yapılan değerlendirmelerle reklâm amaçlarına ulaşıp, ulaşılamadığı anlaşılmaya çalışılır. Reklâmın etkisini ölçmede iki yöntem kullanılır. Bu yöntemler, ön test (pre test) ve son test (post test) olarak ikiye ayrılır (Ceran, 2009: 121).

Reklâm giderleri, pazarlama giderleri içerisinde en yüksek paya sahip görünse de eğer bir işletme reklâm yaparak bir marka sadakati oluşturabilirse tüketicilerin kafasında bu ürün ayrı bir öneme sahip olur. Böylece reklâm saye-

sinde söz konusu ürün ya da hizmet diğer ürün ya da hizmetlerden farklıdır. Bu durumda tüketici ürün ya da hizmet fiyatı değişmelerine karşın daha az duyarlı duruma geleceğinden, reklâm talep esnekliğini azaltır (Ekelung ve Sarurman, 1999: 37). Reklâm pazarlama karması unsurlarından tutundurmanın bir unsuru olduğu için pazarlama iletişimi aynı zamanda reklâm mesajının iletimidir. Bu amaçla aşağıda basit bir pazarlama iletişim modeli verilmiştir.



Kaynak: Tayfur, Giyasettin. Reklamcılık, 2.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s.94.

Şekil 1. Pazarlama İletişim Modeli.

Model; gönderen, alıcı, araç, girdi, şifreleme, şifrelerin çözülmesi, geri besleme, gürültü bileşenlerinden oluşur. Hangi iletişim biçimi olursa olsun kaynaktan alıcıya mesajlar bir takım şifrelerle gönderildiğinden, alıcı tarafından mesajdaki şifrelerin çözülmesi şeklinde gerçekleşir. Şifre çözümü ya da mesaj gönderimi ve alımı sürecinde bazı kayıplar da ortaya çıkabilir. Bu etkiler dışsal olabileceği gibi içsel bir takım unsurlar da olabilir. Bu kayıp reklâm mesajlarında da söz konusu olup reklâm etkinliğinin azalmasına sebep olabilir. Reklâm mesajlarında ortaya çıkabilecek olası bu kayıplar ölçülebilir ve buna yönelik önlemler alınabilir. Reklâmın etkisinin ölçülmesinde, reklâm öncesi etki ölçme yanında reklâm sonrası etki ölçme de söz konusudur.

3.1. Reklâm Öncesi Etki Ölçme Yöntemleri

Reklâm öncesi ve sonrası etki ölçmede kullanılan yöntemler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Ceran, 2009: 121-122; Babacan, 2012: 317):

Tüketici Jürisi Yöntemi: Fikir, tutum belirleme olarak da bilinen bu yöntem, tüketicilerin reklâmla ilgili fikirlerini, tutumlarını belirlemek suretiyle, reklâmların yayınlanmasından önceki etkilerinin ölçülmesinde kullanılan bir dizi yöntemi içerir.

Mekanik Yöntemler

Psikogalvanometre: Reklâm mesajına karşı duygusal tepkilerin ölçülmesine yarayan bir aygıttır. Avuçtaki çok az miktarda bir terlemenin deride

oluşturacağı elektriksel direncini ölçerek, uyarılma sırasında meydana gelen değişiklikleri belirler.

Tachistoscope: Değişik hızda ve ışık düzeyinde mesajın sunumunu sağlayan bir projeksiyon aygıtıdır. Bu aygıtla, cevaplayıcıya belirli aralıklarla reklâm mesajları gönderilmektedir. Amaç, reklâm unsurlarının ne kadar sürede tanınabildiğini ölçmedir.

Göz Kamerası: Bu yöntemde test edilen kişinin reklâm metni üzerindeki göz hareketleri göz kamerası adı verilen bir alet yardımıyla izlenir. Böylece, reklâmın dikkat çekme ve ilginin devamı ya da ilgi çekmiyor gibi reklâmı algılamaya yönelik çeşitli etmenler hakkında yaratıcı ekibe yardımcı olacak veriler elde edilir.

Direkt Posta Yöntemi: Bu yöntemle değişik reklâm metni projeleri ayrı ayrı kartlara bastırılıp, tüketicilerin adreslerine postalanır. Bu kartlarda, tüketicinin hangi projeyi tercih ettiğini işaretlemesi istenir ve gelen cevapların toplamı saptanarak tüketici eğilimleri öğrenilir.

3.2. Reklâm Sonrası Etki Ölçme Yöntemleri

Günümüzde reklâmın iletişim etkisinin ölçümü satış etkisinin ölçümü kadar merak edilen ve araştırılan bir konudur (Ceran, 2009: 122; Babacan, 2012: 317):

Tanıma Yöntemi: Bu yöntem reklâmların okunup, okunmadığı, okunduysa bunun derecesini belirlemeye yöneliktir. Her türlü araçla yapılan reklâmların etkilerini ölçmede kullanılır.

Hatırlama Yöntemi: Bu yöntemin uygulanmasında genellikle araştırmaya konu olan reklâm ya da reklâmlara ilgili sorular sorulur ve tamamen okuyucuların belleğine dayanan ve reklâmın bıraktığı izlenimleri belirlemeye yönelik olarak kullanılır.

Satış Yöntemi: Reklâm etkinliğinin ölçülmesinde yararlanılan en kolay yöntemdir. Çünkü satış yönteminde reklâmlar yayımlandıktan belli bir süre sonra sadece satışlardaki artış ölçülür.

İçerik analizi: Amacı mesajın kitleler tarafından algılanış biçimi, yaratılmak istenen imajın gerçekleşme derecesinin bulunması ve iletişim etkisinin belirlenmesidir. Reklâm mesajının etkisi bir ürün ya da hizmetin gerçek satışlarına göre, gelen telefon ya da eğer uygulanıyor ise geri dönen kuponların sayısı ve hedef pazarın bilinç, tercih ya da inanç düzeylerinde değişime yol açan etkileşimleri aracılığıyla denetlenebilir.

Şayet reklâm internet ortamında yayınlanıyorsa ölçüm için biraz daha farklı bir yol izlenmelidir. Bunun için izlenmesi gereken teknikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Babacan, 2012: 319):

Tıklanma oranı (click-through rate): Reklâmın etkisini ölçmek için kaç kere gösterildiği ile reklâmın üzerinin kaç kere tıklandığını ölçmek için kullanılır. 1000 kere görülen bir reklâma 10 kişi tıklamış ise tıklanma oranı % 1'dir ($1.000 / 100 = 10 / 10 = \% 1$)

Log-files ve cookies: Kullanıcıların siteye geliş, kalış, çıkış gibi bilgileri izlemek için kullanılan programlardır. Kimlik bilgileri bilgisayarın IP numarası olup burada kişi olarak değil bilgisayarın kaç kez siteye bağlandığını gösterir.

Cookies (çerezler): Daha kişisel bilgiler içindir. Daha çok bankacılık ve online girişlerde kullanılır. Girilen site kullanıcıyı vereceği özel bilgilere göre tanıyarak, girişini gerçekleştirmesini sağlar.

Reklâmın etkinliğinin ölçülmesi iyi bir reklâm planlaması ve kontrolü için gereklidir. Reklâm etkinliğini ölçme şu nedenlerle yapılır (Ceran, 2009: 123; Özkaya, 2008: 103-104):

- i. Reklâm harcamalarının işletmeye sağladığı yararları ve satışları saptayarak, gelecek dönemdeki reklâm bütçesinin hazırlanmasında göz önünde bulundurma,
- ii. Çeşitli alternatifler arasından en uygun reklâm aracını seçme,
- iii. Reklâmın hedefi olarak alınacak pazar sürekli değişen, dinamik bir ortam olduğundan, hangi dönemde reklâmın, hangi dönemde fiyat değişikliklerinin daha etkili olduğunu saptama,
- iv. Reklâmın doyum noktasını (satışları artıramadığı üst sınırı) saptamadır.

4. STRATEJİK REKLÂM BÜTÇELEME

İşletmeler, fonksiyonel yapıları gereği her bir işletme fonksiyonu açısından geleceği görebilmek adına planlar ve bütçeler hazırlar. Bütçe, bir işletmenin gelecekteki belli bir dönemine ait faaliyetlerinin tüm yönlerini kapsayan yönetim planlamasıdır. İşletmenin önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmesi için, geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikaları ve yapacağı işleri hem parasal, hem de sayısal terimlerle açıklayan rapor ya da raporlar dizisidir. Bütçe, planlama fonksiyonunun bir parçası olup planların sayılarla ifade edilmiş biçimidir, faaliyetlerin verimli bir duruma getirilmesinde önemli bir yönetim aracıdır. Bütçe kontrolü ise; bütçede saptandığı şekilde faaliyetlerin gerçekleşmesine rehberlik eden ve sapmaları tespit

ederek, düzeltici tedbirlerin alınmasını sağlayan bir işlemdir. Bütçe ile saptanan işletme amaçlarıyla ilgili olarak ortaya çıkan sapmaların kontrol ve değerlendirilmesi işlemleridir. Bütçeleme ise bütçelerin düzenlenmesine ilişkin yöntemlerin bütünüdür ifade eder (Şoğur ve Keskin, 2010: 61; 2012: 146; Erdoğan ve Saban, 2010: 481-482).

Reklâm kampanyası uygulamasından sonra geribildirim ve pazarlama bilgi sistemi için genel veri akışını sağlamak amacıyla reklâm etkisinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi gerekir (Özkaya, 2008: 100). Reklâm kampanyasının en önde gelen unsuru olan medya planlaması için bütçe, belirleyici bir unsurdur. Reklâm bütçesi, amaçlar doğrultusunda ne kadar harcama yapılması gerektiğini belirler. Reklâm bütçesinin oluşturulmasında; ürünün yaşam seyrinde içinde bulunduğu dönem, hedeflenen pazar payı, işletmenin içinde bulunduğu pazar koşulları nedeniyle ortaya çıkan rekabetin yoğunluğu, gerekli olan reklâm sıklığı gibi unsurlar önemlidir (Şoğur ve Keskin, 2010: 69; 2012: 151).

Reklâm bütçesi, reklâm hedeflerinin gerçekleştirilmesi için oluşacak giderlerin öngörülmesidir. Reklâm bütçesinden planlı bir şekilde yayınlanan bütün reklâm giderleri anlaşılmalıdır. Reklâm bütçesi için en temel kural, reklâm giderlerinin reklâm hedefleri doğrultusunda planlanarak, reklâm hedeflerine en düşük maliyetle ulaşılmasıdır. Reklâm hedefleri belirlenirken ve reklâm bütçesi hazırlanırken öncelikle reklâmı yapılacak ürün ya da hizmetin tanınması, hedef kitlenin özelliklerinin neler olduğu, hedefe ulaşabilmek için hangi reklâm mecralarının kullanılması gerektiği ve reklâmın hangi araçlarla hangi frekansta yapılacağı sorularının yanıtlanması gerekir. Ayrıca rasyonel bir reklâm bütçesi yapabilmek için işletmenin finansal durumu ile rakiplerin durumu da bilinmelidir. Eğer işletmenin finansal durumu kısıtlı ise reklâm giderleri de buna uygun gerçekleştirilmelidir. Reklâm bütçesinin tespitinde rakiplerin aldığı önlemler de dikkate alınmalıdır. Eğer işletme pazar payını korumak ya da yükseltmek istiyorsa rakiplerin oluşturdukları reklâm etkisini kendi reklâmları ile etkisiz hale getirmek için girişimde bulunmalıdır. Reklâm bütçesi ile ilgili değişik uygulama biçimleri bulunmaktadır. Ancak nasıl bir reklâm bütçeleme yapılrsa yapılsın kusursuz ve mükemmel bir bütçe uygulamasına ulaşmak mümkün değildir. Çünkü reklâm için ne kadar bütçe ayrılırsa ayrılırsın etkili bir reklam için diğer bazı şartlar da gereklidir (Schweiger und Schrattenecker, 1992: 54-55):

- Reklâmın etkisi sadece reklâm harcamalarına değil aynı zamanda pazarlamanın diğer araçlarına da bağlıdır.
- Reklâmla ilgili uygulamalar ancak uzun vadede daha etkilidir.

- Reklâm kampanyasının etkisi nicel unsurlardan olan reklâmda yaratıcılık gibi diğer unsurlara da bağlıdır.

Reklâm giderlerine nelerin dâhil edilip nelerin dâhil edilmeyeceği oldukça hassas bir çalışmayı gerektirir. Ancak genel hatlarıyla reklâm harcamalarına dâhil edilebilecek unsurlar aşağıda olduğu gibidir (Göksel, 1993: 34).

- Medyalara ödenen miktarlar, reklam bölümünün yönetim giderleri ve reklâm yapımına ilişkin giderler reklâm bütçesine dâhil edilir.
- Pazarlama ve ürün / hizmet araştırmaları, satışla ilgili harcamalar vb. giderler reklâm bütçesine dâhil edilemez.
- Fuar ve teşhir malzemeleri, iletişim giderleri gibi giderler bazı durumlarda yönetim kararlarına göre reklâm harcamalarına dâhil edilebilir.

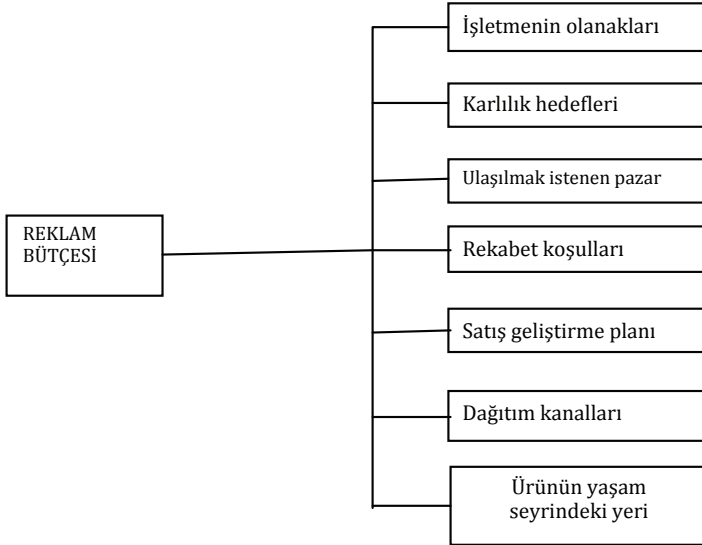
Ürün, fikir, örgüt, mekân ve kişilerin kimliği belirli bir kişi veya kuruluş tarafından bir bedel karşılığında, yüz yüze olmayan bir biçimde sunumu ve tutundurulması etkinlikleri olarak ifade edilebilen reklam, çağdaş pazarlama yönetiminin en önemli tutundurma ve iletişim araçlarından birisidir (Ceran, 2009: 123). Reklâm tüketiciyi ihtiyaç duyduğu belli bir ürün ya da hizmeti satın almaya yöneltmek amacıyla ürün ya da hizmetler hakkında fikirler oluşturulması ve/veya iletilmesidir. Reklâmcılıkta en önemli amaçlardan birisi tüketiciye ürün ya da hizmete ilişkin reklâm mesajını mümkün olan en düşük maliyetle sunabilmektir (Elden vd., 2005: 64).

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de bir kurumda yöneticilerin karşılaştıkları sorunların başında kaynakların en uygun nasıl kullanılacağı gelir. Neyin, ne kadar, nereye, nasıl ve ne zaman, ne ya da kim için üretileceğinin ve bunların finansmanı, reklâm bütçesinden pazarlamasına kadar tüm kararların alınması kurumların geleceği açısından son derece önemlidir. Çünkü en küçük bir hesap hatası işletmenin pazardan tamamen kopmasına ya da tamamen yok olmasına yol açabilir (Güneri, 1998: 19).

Reklâm bütçesi, belirli bir zaman kesitinde reklam politikası için tahmin edilen finansal kaynakların toplamı olarak anlaşılmalıdır. Reklâm bütçesi, reklâma ayrılacak kaynakların ve bunların değişik reklâm araçları arasında ve onların maliyeti esasına göre dağıtılmasını gösteren bir plan olarak tanımlanır. Pazarlama yöneticilerinin karşılaştıkları en önemli problem alanlarından biri de reklâmlar için ayrılacak kaynakların ne kadar olması gerektiği ve ayrılan kaynağın reklâm araçları arasında nasıl paylaşılacağıdır (Ceran, 2009: 123). Reklâm bütçesinin çok büyük bir kısmının reklâmın hedef kitleye iletiği iletişim araçlarına ayrıldığı düşünülürse reklâm bütçesi hazırlanırken öncelikle medya planlamacısının çalışmalara katılması fayda-

lıdır. Medya planlama uzmanı en az bütçe ile en fazla reklâm iletisini gerçekleştirebilmenin yol ve yöntemlerini belirlemek durumundadır. Pazarlama harcamalarında reklâma ayrılan bütçe; *reklâm üretim harcamaları ve kitle iletişim araçları* harcamaları olarak ikiye ayrılır (Dural, 1999: 21). Maliyetlere ilişkin bilgiler plan dâhilinde yılın çeyrekleri ve tümü olarak gösterilmelidir. Bu amaçla kimi kuruluşlar reklâma ayırdığı yıllık bütçenin belli yüzdelerinin yılın çeyreklerine ya da birinci ve ikinci yarısına belli oranda tahsisini talep edebilir. Örneğin, yılın ilk yarısında bütçenin % 60'ının, ikinci yarısında ise kalan % 40'ının kullanılması gibi (Avery, 2005: 204).

İşletmeler, reklâm bütçesini ya kendileri belirlerler ya ajans ile ortak çalışarak oluştururlar ya da reklâm kampanyalarının belirlenmesini tamamen reklâm ajansına bırakacak şekilde üç yoldan birisini tercih edebilirler. İşletmelerin reklâm bütçelerinin hazırlanmasında göz önünde bulundurması gerekli olan temel nokta, ürün tanıtımının ne kadar bir sürede gerçekleştirileceğinin belirlenmesidir. Reklâm bütçeleri zaman olarak, aylık, üç aylık, altı aylık ya da yıllık olarak hazırlanabilir. Reklâm bütçesini belirlemede birçok etken söz konusu iken temel olarak reklâm bütçesini belirleyen unsurlar aşağıdaki olduğu gibidir (Yaylacı, 1999: 180). Reklâm bütçesi istenildiği gibi hazırlanıp ortaya konulabilecek kadar basit bir unsur değildir. Bilakis reklâm bütçesi kurumlar açısından gerek içsel gerekse dışsal çok sayıda etkene bağlı olarak gerçekleştirilecek bir unsurdur.



Kaynak: Yaylacı, Gaye Özdemir, **Reklamda Stratejilerle Yönetim**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999,

Şekil 2. Reklam Bütçesini Etkileyen Faktörler.

Genel anlamda bütçe için, yüzde olarak toplam bütçenin pazarlama faaliyetlerine nasıl bölüştürüleceği, tutundurmaya ayrılması gereken bütçe miktarının ne kadar olması gerektiği ve pazarlama iletişimi bütçeleme yöntemlerinden önerilecek en uygun yöntemin (tarihsel yöntem, satış yüzdesi yöntemi, rekabet yöntemi, amaç-görev yöntemi) hangisi olacağı sorularının da cevaplandırılması gerekir (Kocabaş vd., 1999: 96).

Pazarlama yöneticisi reklâm bütçesini hazırlarken özelde şunları dikkate almak durumundadır (Ceran, 2009: 123-124; Özkul, 2006: 39):

Ürün Yaşam Seyri: Ürünün pazara sunumu aşamasında reklâma fazla, düşüş aşamasında çok az bütçe ayrılır.

Ürünün Pazar Payı: Pazar payı küçük olan işletmeler pazar paylarını artırmak için fazla bütçe ayrılırken, pazar payı yüksek olan işletmeler daha az bütçe ayırırlar.

Rekabet Yoğunluğu: Rekabet yoğun pazarlarda reklâmlara büyük miktarda bütçe ayrılırken, markanın yaşayabilmesi ya da pazar payının artırılabilmesi için daha fazla reklâm yapılmalıdır.

Reklâmla Nelerin Gerçekleştirilmek İstendiği: Ürünü öğrenmeyi pekiştirmek için yapılan reklâm harcaması ile ürün hakkında yanlış olan bir canıyı ortadan kaldırmak için yapılan reklâm harcaması farklı düzeyde olacaktır.

Yeniden Konumlandırma: Bir markayı yeniden konumlandırmak için yapılan reklâm harcamalarıyla mevcut konumlandırmayı korumak için yapılan reklâm harcamaları farklıdır.

Reklâmın Sıklığı: Reklâm ne kadar sık yayınlanırsa, gereksinim duyulacak reklâm bütçesi de o ölçüde artar.

Reklâmla ilgili olarak karar verme sürecinin işleyişi şu şekilde gerçekleşir. Öncelikle pazarlama problemi tanımlanır, işletmenin pazarlama amaç ve stratejileri gözden geçirilerek pazarlama problemine ve pazarlama amaçlarına uygun tutundurma bileşenleri planlanarak reklâm amaçları belirtilir. Daha sonra, reklâm bütçesi oluşturularak, reklâm mesajı ve yaratıcı çalışmalar tamamlanır, reklâm ortam ve araçları seçilerek, reklâm bütçesinin dağıtımı, reklâm kampanyasının test edilmesi ve değerlendirilmesini içeren reklâm planlaması yapılarak reklâmın etkinliği ölçülür. Reklâm bütçesinin oluşturulması, reklâm amaçları belirlendikten sonra bu amaçlara ulaşmaya olanak sağlayacak biçimde yapılmalıdır. Reklâm bütçesini oluşturabilmek için önce, reklâma harcanabilecek miktarın ortaya çıkarılması gereklidir. Reklâm bütçesi kararı, diğer tutundurma araçlarına yapılacak

harcamalara bağlıdır. Tutundurma bütçelerinin saptanmasında yararlanılan, ödeme gücü, satışların yüzdesi, rakiplerin tutundurma harcamaları ve amaç-görev yöntemleri reklâm bütçesinin saptanmasında da kullanılır. Reklâm bütçesi ne kadar büyük olursa üretim maliyetlerini karşılamak için ayrılacak tutar da (oransal olarak bir azalma görülse bile) o kadar yüksek olur. Daha önce de ifade edildiği gibi reklâm bütçesi, yapılması gereken reklâm çalışmalarının maliyetinin planlanması anlamına da gelir (Ceran, 2009: 124).

Stratejik reklâm bütçelemede, reklâmın bütçe büyüklüğünü saptamak değil, uzun vadeli reklâm politikası çerçevesinde finansal kaynak kullanımını saptamak söz konusudur. Reklâm bütçesi, stratejik reklâm hedeflerinden çıkarılır. Stratejik reklâm bütçesi öyle saptanmalıdır ki, amaçlanan stratejik iletişim hedeflerine en uygun maliyetlerle ulaşılabilsin. Ayrıca, finansal kaynakları kullanmanın etkililiği hakkındaki bilgileri sağlamakta problematik bir gerekliliktir. Pazarlama faaliyetlerinde rekabet ve pazardaki değişimler karşılıklı olarak birbirini etkiler ve kalitenin de karar verdirici bir etkisi vardır. İletişim hedefleri yanında bütçe büyüklüğü de temel olarak etkileyici bir faktördür. Bunlar, başvuru reklâm objeleri, reklâm araçları ve taşıyıcıları, hedef gruplar, rakiplerin faaliyetleri ve işletmenin finansal durumuna göre sınıflandırılır. Muhasebede bu kombinasyon olanaklarının pratik ve teorik olarak çözümünde amaç-görev yöntemi kullanılır. Bu yöntem göre bütçelemede, gerekli olan reklâm bütçesi maliyetleri iletişim hedeflerine ulaşmaya yönelik ve gerçekleştirilen görevlere bağlı olarak araştırılır ya da tahmin edilir (Ceran, 2009: 124-125).

5. REKLÂM BÜTÇESİ OLUŞTURMANIN GEREKLİLİĞİ VE KULLANILAN YÖNTEMLER

İşletmelerin satışlarını artırma amacına yönelik çabalarının toplamına pazarlama literatüründe tutundurma yeni kullanımındaki ifade ile pazarlama iletişimi denilmektedir. Bu satış artıcı çabalara ne kadar kaynak ayrılacağı ve çabalara nasıl dağıtılacağı iki önemli kararı oluşturur. İşletmelerin pazarlama iletişimi bütçesini oluştururken kullandıkları yaklaşımlar;

- Satışların yüzdesi yöntemi,
- Rekabetçi eşitlik yöntemi,
- Amaç ve görev yöntemi,
- Ayırabildiği kadar bütçeleme yöntemi ve
- Katlanabilir miktar yöntemidir (Şoğur ve Keskin, 2010: 62; 2012: 147).

Bütçe oluşturmada geleneksel ve geleneksel olmayan yöntemler kullanılır. Bütçe oluşturmanın geleneksel yöntemleri şunlardır (Sissors ve Baron, 2012: 416-419; Babacan, 2012: 105-107):

Satışların Yüzdesi Yöntemi: Yıllık satışlardan elde edilecek gelir tahmini ile reklâm için harcanacak olan belirli bir yüzde çarpılır. Bu yöntemde reklâma ayrılan paranın miktarı doğrudan markanın satış başarısını temel olarak alır. Dolayısıyla satış arttıkça reklâm bütçesi de artar, tersi durumda satış düşerse bütçe de düşer.

Rakiplerin harcamaları (Rekabetçi harcama): Rekabetçi harcama yöntemi, bütçeyi rekabet eden markalar tarafından yapılan harcamanın miktarıyla orantılı olarak oluşturmaya dayanır. Rakibine göre harcama marka büyüklüğüne göre belirlenmek zorunda değildir. Bazen rakibine göre küçük bir pazara sahip marka rakibine göre daha fazla harcama yapabilir.

Amaç ve Görev (Hedef-Faaliyet) Yöntemi: Amaç ve görev yöntemi birinin belirli pazarlama ve/veya reklâm amaçlarını belirlemesidir. Bu yöntemde toplam maliyet çıkarılır ve toplam maliyet bütçeyi oluşturur. Satış, pay hacmi seviyeleri, pazardan beklenen kazanımlar, kar ya da gelir seviyeleri belirlenen amaçlar olabilir.

Birim Başına Harcama (Satış Birimi) Yöntemi: Satış yüzdesi yönteminin bir çeşididir. Bu yöntemde bütçe satışın sonucuna göre oluşturulur. Ancak temel alınan satış geliri değil, satılan birimler olmaktadır.

Karşılanabilecek maliyete dair sübjektif bir muhakeme (Sübjektif Bütçeleme): Tecrübe ve muhakemeye dayanarak karar vermeyi içerir. Bütçeyi oluşturan kişi aynı zamanda reklâmın yapması gereken minimum iş ya da mümkün kar marjı gibi bazı hedef faktörlerini de düşünmek zorundadır. Fakat bu tip bir düşünceden sonra son bütçe kararı sübjektif olarak verilir.

En çok kullanılan yöntemler genelde anlaması basit, hesaplanması kolay ve çabuk yöntemlerdir. Hangisi olursa olsun ideal durumda bu uygulanan farklı yöntemler yaklaşık olarak benzer bütçe düzeylerini ortaya koyar.

Yukarıda sıralanan yöntemlere ilave olarak fazla sıklıkla kullanılsa da diğer yöntemleri de belirtmek gerekir. Bunlar (Göksel, 1993: 74):

- Sezgisel yöntem: Reklâma ayrılan bütçeyi hiçbir bilimsel temele ve istatistikî veriye dayanmadan belirleyen yöntemdir.
- Mali yeteneklerin tam kullanılması yöntemi: Reklâm harcamalarının ya işletme kararına ya da işletmenin aktiflerine ait olduğu görüşünü esas alan yöntemdir.

Aşağıda Kanada, ABD ve İngiltere’de en iyi 100 reklâmveren tarafından kullanılan bütçeleme yöntemlerine dair uluslararası bir çalışmaya yer verilmiştir. Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi reklâmverenler çok sayıda yöntem kullanmasına karşın en fazla kullandıkları yöntem amaç ve görev yöntemi olmuştur.

Tablo: 1. En İyi 100 Reklâmveren Tarafından Reklâm Bütçesi Oluşturmada Kullanılan Yöntemler

Bütçeleme Yöntemi	Yöntemi Kullanan Şirketlerin Sayısı*	Toplam Kullanım Yüzdesi
Amaç ve görev	61	%32
Karşılanabilen miktar	41	%21
Beklenen satış yüzdesi	32	%17
Geçen senenin satış yüzdesi	10	%5
Birim satışlar	9	%5
Rakiplerin pazar paylarına göre	25	%13
En yakın rakibe göre	13	%7
Toplam kullanım	191	%100

Örneklem tabanı: 100 doldurulmuş anket (Kanada, 36; ABD, 36; İngiltere, 28).

*52 şirketin birden fazla yanıt vermesinden dolayı toplam 100’den fazla çıkmaktadır.

Kaynak: Sissors, Jack Z. ve Roger B. Baron, *Medya Nasıl Planlanır*, (Çev. Melisa Kesmez), Mediacat, İstanbul, 2008, s. 415.

6. REKLÂM MALİYETİ HESAPLAMA VE MALİYET ARTIŞLARINA FON AYIRMA

Reklâm maliyetleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (pazarlama maliyetleri) içerisinde en yüksek paya sahip olan ve en çok bütçe ayrılan en önemli gider kalemlerinden biridir. Reklâm maliyetleri (Özkul, 2006: 89-99);

- TV, radyo, gazete, dergi, internet ve benzeri basın ve yayın kuruluşlarına verilen reklamlara ilişkin reklâm giderleri,
- Reklâm anoları (açık havada billboardlar, otobüs durakları, metro istasyonları, vapur iskeleleri, toplu taşıma araçları ve taksiler) yoluyla yapılan reklam giderleri,
- Sportif faaliyetlerde yapılan reklâm giderleri,

- Sanatsal, sportif ya da bilimsel etkinliklerin finanse edilmesi (sponsorluk) yoluyla yapılan reklam giderleri,
- Reklâm amacıyla yurt dışından sanatçı getirerek konser, defile ve benzeri gösteriler düzenlenmesi yoluyla yapılan reklâm giderleri,
- Satış kampanyaları yoluyla yapılan reklâm giderleri,
- Bayilere yönelik kampanyalar yoluyla yapılan reklâm giderleri,
- Hediye ve eşantiyon dağıtımı yoluyla yapılan reklâm giderleri,
- Reklâm amacıyla yaptırılan köprü, üst geçit ve benzeri tesisler için yapılan harcamalar nedeniyle oluşan reklâm giderleri,
- Bir malın tanıtılması için mevcut veya olası bedelsiz olarak gönderilen ve geri dönüşü olmayan örnekler (numuneler) yoluyla yapılan reklâm giderlerinden oluşur.

Bütçede reklâm için kaynak dağılımı genellikle; zaman, coğrafi alan, ürün/hizmet, medya kriterleri esas alınarak belirlenir. Bu kriterler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Göksel, 1993: 74):

Zamana göre dağılım: Zamana bağlı olarak belirlenen kaynak dağılımında örneğin, beş hafta sürecek bir reklâm kampanyası için beş haftalık bir harcama planı hazırlanır. Şayet belirlenen bu süreç içerisinde özel bir gün var ise o gün için daha fazla bir kaynak ayrılır.

Coğrafi alana göre dağılım: Reklâmlar coğrafi alanlara göre farklılık arz edebilmektedir. Her coğrafi alanda aynı tarz ve süreç ile reklâm yapılması gerekmez. Kimi yerde daha az yapılırken kimi yerde diğer yerlere göre artırılabilir.

Mala göre yapılan dağılım: Bir kurum ürün ya da hizmet reklâmını yaparken aynı işletmenin farklı bir ürün ya da hizmet reklâmı ile benzerlik olmamasına dikkat edilmelidir. Bu benzerlik kaynakların boşa harcanmasına sebep olmamalıdır.

Medyalara göre yapılan dağılım: Genellikle medya kullanım kararlarına bağlı olarak yararlanılır. Medya kararlarının önerdiği miktarda kaynak aktarımı yapılmalıdır.

Burada reklâm hedeflerine en az maliyetle ulaşmak amaçlanmaktadır. Bunun için üç adım söz konusudur.

Birinci adım: Reklâm hedefi ölçülebilir olmalıdır.

İkinci adım: Hedefe ulaştırılacak araçlar belirlenmelidir.

Üçüncü adım: Araçların maliyeti belirlenmeli ve reklâm bütçesine eklenmelidir.

Reklâm bütçesi, belirlenen iletişim hedefleri doğrultusunda oluşturulmalı ve ürünün pazardaki konumu ile yaşam süresi de dikkate alınmalıdır. Rakiplerin reklâmları ve işletmenin mali durumu da yan unsur olarak göz önünde tutulmalıdır. Şayet hedefe ulaşmada mali olanaklar yetersiz ise reklâm tekrar gözden geçirilmeli ve miktarı azaltılmalıdır. Burada amaç, kazancı en yüksek düzeye çıkarmaktır. Bir işletme reklâm bütçesini kazanç elde edinceye kadar yükseltmeli, maliyet artışlarına fon ayırmalıdır. Reklâmın karşılayabileceği maliyet sınırı ile kar sınırının kesiştiği noktada, reklâm bütçesi belirlenmelidir (Schweiger und Schrattenecker, 1992: 57).

Bir ürün (mal ya da hizmet) ya da işletmenin tanıtılması ya da işletmenin imajının korunması için değişik yöntemlerle gerçekleştirilen faaliyetler olarak tanımlanan reklâm faaliyeti işletme tarafından bizzat organize edilebileceği gibi reklâmcılık sektöründe yer alan değişik reklâm şirketlerinin hizmetlerinden de yararlanılarak yapılabilir. Bu nedenle reklâm maliyeti çoğunlukla güvenilir bir biçimde tespit edilebilir (Kaval, 2008: 348). Reklâm maliyeti, reklâmın yapıldığı medya ve reklâm araçlarına (gazete, dergi, radyo, TV ve internet/e-posta, web, açık hava/ilanlar-el ilanları, broşürler, ürün katalogları, panolar, duvar kağıtları, poster, hareketli panolar, otobüs, minibüs, billboard, süper ve megabillboardlar, infoboard, otobüs durakları, benzin istasyonları ve floographics gibi önde gelen açık hava mecraları/elektronik açık hava) medya planlamacılarına ve reklâm ajanslarına yapılan harcamalardan oluşmaktadır (Ceran, 2009: 125).

Medya planlamasına ilişkin önemli amaçlardan biri de maliyetlerdir. Medya planlamacıları diğer amaçlardan fazla bir fedakârlık yapmadan reklâm bütçesinin düşük maliyetle gerçekleştirmenin yollarını aramaktadır. Reklâmda medya planlamanın en önemli amaçlarından biri de medya ile reklâmın yapılacağı hedef kitlenin uyumunu sağlamaktır. Medya planlamacı, uygun medyalarla, hedef kitleye en kapsamlı bir biçimde ulaşmaya çalışırken, diğer taraftan da bu amacını en düşük maliyetle gerçekleştirmeye çalışır. Reklâm maliyetini saptamada kullanılan yöntemlerden biri de bin kişi (cost per thousand/cost per mille) maliyeti yöntemidir. Bin Kişi Maliyeti-BKM bir medya ile ulaşılabilen bin kişiye düşen maliyettir ve her türlü medya, demografik grup, hane, izleyici/okuyucu sayısı için hesaplanabilmektedir. Örneğin, gazete ve dergiler için 1000 nüshada sayfa başına maliyet veya TV için 1000 kişi başına bir reklâm dakikasının maliyeti ya da hedef kitlenin 1000 kişisine ulaşma maliyeti gibi. Bu nedenle maliyet hesaplamada deği-

şik formüller kullanılmaktadır (Ceran, 2009: 125-126):

- Yazılı basın için (gazete, dergi) okuyucuyla ilgili bilgi mevcut olmadığı zaman)

$$BKM = \frac{\text{Sayfa Başına Maliyet} \times 1000}{\text{Dağıtılan Gazete-Dergi}}$$

- Yazılı basın için (gazete, dergi) okuyucuyla ilgili bilgi mevcut olduğu zaman)

$$BKM = \frac{\text{Sayfa Başına Maliyet} \times 1000}{\text{Ulaşılan Okuyucu / Tüketici Sayısı}}$$

- TV ve Radyo için (ulaşılabilir hane sayısı dikkate alınarak)

$$BKM = \frac{\text{Reklâmın Bir Dakika Maliyeti} \times 1000}{\text{Bir Programla Ulaşılan Hane Sayısı}}$$

- TV ve Radyo için (izleyici ya da dinleyici ile ilgili bilgi olduğu zaman)

$$BKM = \frac{\text{Reklâmın Bir Dakika Maliyeti} \times 1000}{\text{Bir Programla Ulaşılan İzleyici- Dinleyici / Tüketici Sayısı}}$$

7. SONUÇ

Bir reklâm yapım sürecinde ilk yapılması gereken pazarlamaya ilişkin sorunların tanımlanarak buna yönelik plan ve stratejilerin ortaya konulmasıdır. Doğru ve rasyonel bir strateji üzerine oturtulmuş bir reklâm kampanya planlaması belirlenen amaçlara kolaylıkla ulaşılmasını sağlayabilir. Başarılı bir reklam kampanyası hedef kitle tespitinden reklam bütçesinin oluşturulması ve kampanya sonucu reklam etkilerinin ölçülmesine kadar olan uzun ve zahmetli bir süreci kapsamaktadır. Reklâm planlaması açısından stratejik yaratıcılık sürecinden reklâm maliyetleri ve reklâm etkilerinin ölçülmesine kadar çok sayıda stratejinin ortaya konulması gerekmektedir. Dolayısıyla reklâm verenler bütçenin belirlenmesinden maliyetlere ve reklâmın etkilerine kadar çok sayıda unsuru planlamak zorundadır. Reklam veren bu planlama sürecinde çok fazla unsuru düşünmek zorunda iken özellikle maliyetlere yönelik olarak reklâm için ne kadar bir bütçe ayırmalıyım, en uygun reklam bütçem nedir, bu bütçeyi nasıl dağıtmalıyım, kısıtlı bir bütçe ile de etkili bir kampanya yapabilir miyim, reklam bütçeme neleri dâhil etmeliyim, reklamın etkisini nasıl ölçebilirim ve reklamın işe yara-

yıp yaramadığını nasıl anlarını sorularına çok açık ve net yanıtlar almak ve bunu sürekli sorgulamak zorundadır.

Kabarık bir reklam bütçesi her ne kadar reklam kampanyasının yürütülebilmesinde etkili olur gibi gözükse de aslında reklam veren maliyetler açısından fazla bütçeli reklamların her zaman iyi işler yapmadığını ve etkili olmadığını bilmek zorundadır. Çünkü önemli olan pazarlama giderleri içerisinde en yüksek paya sahip durumdaki reklâm giderlerinin ve reklam bütçesinin etkin ve verimli kullanılıp, kullanılmadığının sürekli araştırılıp testler yapılması gerekir. Bunu araştırmanın ve gerçekliğin testi ise, reklâmın işlevleri ve reklâmla verilmek istenen mesajın dikkat çekiciliği, ilgi yaratıcılığı, algılanışı ve etkinliği açısından yapılmalıdır. Bu tarz araştırmalardan kaçınmamak gerekir. Çünkü bunu yapmayan işletmeler hiçbir zaman ne kadar parayı boşa harcadıklarını asla öğrenmeyeceklerdir. Reklam giderleri her ne kadar çok fazla görünse ve kimi zaman boşa harcanmış harcama kalemleri olarak görünse de eğer hedef kitle üzerinde bir marka sadakati yaratılabilirse ürün ya da hizmetin talep esnekliği o düzeyde azalacaktır. Reklam etkinliğinin ölçülmesinde temelde reklam öncesi ve reklam sonrası ölçme yöntemleri bulunmaktadır. Reklam kampanyasının her bir aşamasında uygun olan bir ölçme yöntemi kullanılarak reklamın etkinliğinin ve bütçenin nasıl idare edilmesi gerektiği sorularına da yanıt bulunabilir.

8. KAYNAKLAR

- Akbulut, N.T. ve Balkaş, E.E. 2006. "Adım Adım Reklam Üretimi", Beta Yayınevi, İstanbul.
- Aery, J. 2005. "Kampanya Planlaması", 2.Baskı, (Çev. Celil Oker), Reklamcılık Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Babacan, M. 2012. "Nedir Bu Reklam?", 2.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Ceran, Y. 2009. "Maliyet Bilgilerine Dayalı Stratejik Pazarlama Kararları İçin Stratejik Pazarlama Muhasebesi", 2. Baskı, Tablet Kitabevi, Konya.
- Dural, C.Ç. 1999. "Medya Planlaması ve Reklamverenin Ajans Seçimi", Türkiye Gazeteciler Cemiyeti Yayınları, İstanbul.
- Ekelung, R.B. ve Saurman, D.S. 1999. "Reklam ve Piyasa Süreci", (Çev. Vural Savaş), Liberte Yayınevi, Ankara.
- Elden, M. 2007. "Reklam Yazarlığı", 4.Baskı, İletişim Yayınları, İstanbul.
- Elden, M., Ulukök, Ö. ve Yeygel, S. 2005. "Şimdi Reklamlar", İletişim Yayınları, İstanbul.

- Erdoğan, N. ve Saban, M. 2010. "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi", 5. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul
- Göksel, A.B. 1993. "Reklam Kampanyaları ve Medya Planlaması", Ege Üniversitesi İletişim Fakültesi Yayınları, İzmir.
- Güneri, F.F. 1998. "Reklam Araştırmaları", İzmir Reklamcılar Derneği Yayınları, İzmir.
- Karaçor, S. 2007. "Reklam İletişimi", 1. Baskı, Çizgi Kitabevi, Konya.
- Kaval, H. 2008. "Muhasebe Denetimi", Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kocabaş, F. ve Elden, M. 1997. "Reklam ve Yaratıcı Strateji", Yayınevi Yayıncılık, İstanbul.
- Kocabaş, F. ve Elden, M. ve Çelebi, S.İ. 1999. "Marketing P.R.", MediaCat Yayınları, Ankara.
- Odabaşı, Y. 2004. "Postmodern Pazarlama", MediaCat Yayınları, İstanbul.
- Öncü, F. 2002. "ePazarlama", Liberte Yayınları, İstanbul.
- Özkaya, B. 2008. "Reklam Etkinliğinin Ölçülmesinde Kullanılan İstatiksel Yöntemler", T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Özkul, F.Ö. 2006. "İşletmelerde Reklam Giderlerinin Oluşumu ve Maliyetlere Yansıtılması", T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Ramacitti, D.F. 1998. "Başarılı Reklamın Sırları", (Çev. Rengin Erdoğan), 2. Baskı, Epsilon Yayıncılık, İstanbul.
- Schweiger, G. ve Schrattenecker, G. 1992. "Werbung", 3. Auflage, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart-Jena.
- Sissors, J.Z. ve Baron, R.B. 2008. "Medya Nasıl Planlanır", (Çev. Melisa Kesmez), Mediacat Yayınları, İstanbul.
- Sutherland, M. ve Sylvester, A.K. 2004. "Reklam ve Tüketici Zihni", (Çev. İnci Berna Kalınyazgan), MediaCat Yayınları, İstanbul.
- Şoğur, M. ve Keskin, D.A. 2010. "Pazarlama İletişimi İşlevinin, Muhasebe Eğitiminden Beklentileri ve Bu Beklentileri Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma", XXIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İşletmelerin Temel İşlevlerinin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri, Galatasaray Üniversitesi, 21-25 Nisan, Alanya/Antalya, İSMMMO Yayın No: 136, pp. 53-96.

Şoğur, M. ve Keskin, D.A. 2012. "Expectations of Marketing Communications Function From Accounting Training and a Study for Determining These Expectations", The World Of Accounting Science, Vol: 14, Issue: 2, June, Ankara, pp.141-167.

Tayfur, G. 2006. "Reklamcılık", 2.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Yaylacı, G.Ö. 1999. "Reklamda Stratejilerle Yönetim", Alfa Yayınları, İstanbul.

AN INVESTIGATION ON TURKISH BUSINESS AND ECONOMICS STUDENTS' PERCEPTIONS OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY

Assist. Prof. PhD Halil Emre AKBAŞ*

Lecturer-PhD Arzu ÖZSÖZGÜN ÇALIŞKAN**

Research Assistant – PhD Emel ESEN***

ABSTRACT

Corporate Social Responsibility (CSR) can be seen as one of the most popular themes in academic literature. This study primarily aims to investigate the CSR perceptions of Turkish business and economics students who are the future accountants of Turkey. In order to accomplish this purpose, a questionnaire was developed as a research instrument which was based on Carroll's (1979, 1991) framework. Results of the study indicate that Turkish business and economics students perceived "legal responsibilities" as the most important CSR component which was followed by "economic responsibilities", "ethical responsibilities", and "philanthropic responsibilities", respectively. The results of the study also indicate that there are significant differences between students in terms of their demographic characteristics such as gender, career choice, student's major or academic classification regarding to the importance of CSR components.

Key Words: Corporate Social Responsibility, Business and Economics Students

Jel Codes: M14, M40

* Yıldız Technical University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Business Administration Department, eakbas@yildiz.edu.tr

** Yıldız Technical University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Business Administration Department, ozsozgun@yildiz.edu.tr

*** Yıldız Technical University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Business Administration Department, emeloz@yildiz.edu.tr

TÜRK İŞLETME VE İKTİSAT ÖĞRENCİLERİNİN KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK GÖRÜŞLERİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

ÖZET

Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSR), akademik yazında en popüler konulardan biri olarak görülebilir. Bu çalışma, temel olarak Türkiye'nin gelecekteki muhasebecileri olan Türk işletme ve iktisat öğrencilerinin KSR görüşlerinin incelenmesini amaçlamaktadır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için araştırma aracı olarak Carroll'ın (1979, 1991) modeline dayanan bir anket geliştirilmiştir. Çalışmanın sonuçları; Türk işletme ve iktisat öğrencilerinin "yasal sorumlulukları" en önemli KSR unsuru olarak algıladıklarını ve bu unsurun sırasıyla "ekonomik sorumluluklar", "etik sorumluluklar" ve "gönüllü sorumluluklar" tarafından takip edildiğini göstermektedir. Çalışmanın sonuçları ayrıca cinsiyetleri, meslek tercihleri, bölümleri ve sınıfları açısından öğrenciler arasında önemli farklılıkların bulunduğunu göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Sosyal Sorumluluk, İşletme ve İktisat Öğrencileri

Jel Kodlar: M14, M40

1. INTRODUCTION

Companies, consumers, academicians, non-profit organizations, public sector organizations and policy makers have been paying an increasing attention to Corporate Social Responsibility (CSR) in recent years (Menz, 2010,117; Pivato, Misani&Tencati, 2008, 4; Kooskora, Hiller&Omar, 2005, 74; Zu and Song, 2009, 105). A great number of companies put in effort to integrate corporate social responsibility policies into all aspects of their business and direct more and more attention and resources to social problems far removed from their traditional objective of making profit by supplying goods and services (Kim and Kim, 2010, 485; Maon, Lindgreen&Swaen, 2008, 413;Kooskora, Hiller&Omar, 2005, 74;Ostlund, 1977, 35;Reverte, 2009, 351; Zu and Song, 2009, 105). Moreover, many articles and publications have been issued, research projects conducted and conferences and seminars organized dealt with this concept (Kooskora, Hiller&Omar, 2005, 74). Despite the fact that it is one of the most popular themes in the literature, it is possible to say that there is no consensus on what CSR means and what the key elements of this concept are (Spencer & Butler, 1987, 573;Turker, 2009, 412; Davis, 1973, 312;Riliang, 2007, 583;

Carroll, 1979, 497). Thus there is no universal definition of CSR (Whitehouse, 2006, 279, Godfrey & Hatch, 2007, 87; Arli&Lasmono, 2010, 47; Garriga and Mele, 2004, 51; Turker, 2009, 412; Panwar, Han&Hansen, 2010, 122). Votaw (1972, 25) stated that “CSR is something, but not always the same thing, to everybody”.

Although there are many contradictory definitions of CSR, it won't be wrong to say that single dimensional measures of CSR has been replaced by multi-dimensional measures with the emergence of stakeholder theory which is often taken as a modern perspective on CSR (Mishra & Suar, 2010, 572; Narwal& Sharma, 2008, 163). Under this theory, CSR reflects a multi-dimensional perspective, which includes environmental issues and extends to include social issues. According to this point of view, companies should not only be responsible to their shareholders, additionally they have some responsibilities to society as a whole, since they operate within society. Therefore, in the context of stakeholder model, the term responsibility extends from purely financial goals to environmental and social goals (Tsoi, 2010, 392).

Consistent with this perspective Carroll's (1979, 1991) model which can be seen as one of the most widely accepted and operationalized models of the modern CSR, maintains that CSR is a multi-dimensional construct consisting of four sets of responsibilities: economic, legal, ethical and philanthropic (discretionary) responsibilities (Carroll, 1979, 499; Carroll, 1991, 40; Arli&Lasmono, 2010, 46; Ramasamy&Yeung, 2009, 120; Kooskora, Hiller&Omair, 2005, 76; Maignan, 2001, 59; Xu& Yang, 2010, 326; Riliang, 2007, 583; Snider, Hill & Martin, 2003, 176). Economic responsibilities state that firms have to be productive and profitable and meet consumer needs. Since all other business functions are predicated on this assumption, this group of responsibilities represents the fundamental responsibilities of firms. Legal responsibilities emphasize that a firm has to obey the law and operate within the legal framework of society while fulfilling its economic responsibilities. This component may include compliance with various state and local legal regulations including workers safety, environmental standards, tax laws and competition laws. Ethical responsibilities represent that a firm has to follow socially established ethical standards. Finally, according to the last component, the philanthropic responsibilities, a firm has to serve to improve the quality of life by attempting to help other people and contribute to well-being of society (Ramasamy&Yeung, 2009, 120; Maignan, 2001, 59; Lindgreen, Swaen& Johnston, 2009, 304; Ri-

liang, 2007, 583; Snider, Hill & Martin, 2003, 176). By means of representing the four components of total CSR in a pyramid form with the more basic responsibilities –economic and legal- at the base, while more advanced ones –ethical and philanthropic- are at the pinnacle, Carroll (1991) suggested that each of these responsibilities should be fulfilled together and in parallel rather than within a sequence (Ramasamy&Yeung, 2009, 120;Cooke& He, 2010, 356).

Despite definitional issues, the recent accounting scandals resulting bankruptcies such as Enron and WorldCom highlighted the importance of CSR especially in the area of accounting, since accountants play a crucial role in firms in areas which are closely related to CSR such as reporting, transparency, ethics, compliance with legal regulations, communication with stakeholders ((Elias, 2004, 267; Albu et.al, 2011, 221).

This study primarily aims to investigate the CSR perceptions of Turkish business and economics students. Since Carroll’s conceptualization is broad enough to capture all components of CSR (Ramasamy&Yeung, 2009, 120;Riliang, 2007, 583), we used this framework in our study. In this context, the following research questions were addressed in the present study:

- 1) What is the most important CSR component and what is the relative importance of each component according to the perceptions of Turkish business students?
- 2) Is there any significant difference in terms of demographic variables such as gender, career choice, student’s major or academic classification regarding to the CSR components?

The rest of the paper is structured as follow. The next section presents hypotheses of the study while third section outlines the research methodology. Section four provides the results of the study. Finally, some concluding remarks are presented in the fifth section.

2. HYPOTHESES

In order to find answers to the research questions of the present study, the following hypotheses were developed:

H1: There is no significant difference between the importance placed on CSR components by male and female students.

H2: There is no significant difference between the importance placed on CSR component by students who chose accounting as a career and other students.

H3: There is no significant difference between the importance placed on CSR component by students who studied in business administration and economics.

H4: There is no significant difference between the importance placed on CSR component by students who studied in freshman, in sophomore, in junior and in senior.

3. RESEARCH METHODOLOGY

A questionnaire which was based on Carroll's (1979, 1991) framework was used as a research instrument to be answered by Turkish students. The questionnaire consisted of two sections. The first section included general information such as gender, career choice, students' major and academic classification. The second part of the questionnaire dealt with the perceptions of the students about the importance of the each CSR component (economic, legal, ethical and philanthropic). In order to cover all four components of Carroll's model, the respondents were asked to rate the importance twenty statements which were developed by Carroll (1979) (Examples of items for economic responsibility as "The primary goal of companies is to make as much profit as possible"; for legal responsibility as "Companies must operate strictly within the legal framework of the society"; for ethical responsibility as "Socially responsible companies always do what is right, fair and just" and for philanthropic responsibility as "Companies should contribute resources to the community". A five-point likert scale ranging from "Highly Unimportant" (1), through to "Highly Important" (5) was used in this part of the questionnaire. Convenience sampling method was used for the reason of convenience and accessibility of the participants from accounting professions. Convenience sampling is an acceptable method through which a representative sample is secured (Altunışık et al, 2007, 132).

Descriptive statistics and reliability analyses were conducted for economic, legal, ethical and philanthropic responsibilities to perform in the research. Analysis of variance (ANOVA) and t-tests were undertaken to the hypotheses mentioned above.

4. RESULTS AND DISCUSSIONS

4.1. Descriptive Profile of the Respondents

A total of 345 usable questionnaires were received. A summary of the descriptive profile of the respondents is presented in Table I. The students

were predominantly male (52%). Most of the respondents (69%) consider non-accounting career and sophomore (33%).

Table 1: Demographic Variables

Gender	Female	Male		
N	166	179		
(%)	48.1	51.9		
Career Choice	Accounting	Non-accounting		
N	109	236		
(%)	31.6	68.4		
Students' Major	Business	Economics		
N	168	177		
(%)	48.7	51.3		
Academic Classification	Freshman	Sophomore	Junior	Senior
N	73	113	79	80
(%)	21.2	32.8	22.9	23.2

4.2. Reliability Analysis

For the reliability analysis of the scale used in this study, the most frequently used Cronbach alpha coefficient was examined. As Cronbach alpha coefficient of the scale in this study was higher than the commonly accepted .70 as shown in Table 2. Cronbach alpha value of economic responsibility as 0,804; legal responsibility as 0,805; ethical responsibility as 0,794 and philanthropic responsibility as 0,768 was found.

Table 2: Reliability Analysis of Variables

Variables	N	Cronbach Alpha
Economic Responsibilities	345	,804
Legal Responsibilities	345	,805
Ethical Responsibilities	345	,794
Philanthropic Responsibilities	345	,768

4.3. Turkish Business Students' Perceptions of CSR

Table 3 shows the relative importance of the each CSR component according to the perceptions of Turkish business students. It shows that Turkish business students ranked the component of "economic responsibilities" as the most important CSR component, followed by the "legal responsibilities", "ethical responsibilities" and "philanthropic responsibilities" components.

Table 3: Mean Scores of CSR Components

Variables	N	Mean Score	Rank
Economic Responsibilities	345	4.0371	2
Legal Responsibilities	345	4.0655	1
Ethical Responsibilities	345	3.8870	3
Philanthropic Responsibilities	345	3.6330	4

Table 4 shows the t-test results which were conducted to test H1 hypothesis. The results indicated that while the component of “legal responsibilities” with the mean score of 4, 0735 was the most important CSR dimension for female students, the component of “economic responsibilities” with the mean score of 4, 0034 was the most important dimension for male students. On the other hand, “philanthropic responsibilities” was the least important CSR dimension for both female and male students with the mean scores of 3, 8012 and 3, 4771 respectively. The t-test results show that only the component of “philanthropic responsibilities” ($p=, 000$) was significantly different between female and male students at the 5% level. By comparing mean values it can be said that, female students placed more importance to this component. In contrast there was no statistically significant difference in terms of gender regarding to the importance of “economic responsibilities” ($p=0.386$), “legal responsibilities” ($p=0.69$) and “ethical responsibilities” ($p=0.753$) students at the 5% significance level. Therefore we can conclude that H1 hypothesis is rejected for the “philanthropic responsibilities” component while it is accepted for the “economic responsibilities”, “legal responsibilities” and “ethical responsibilities” components.

Table 4: Results of the H1 Hypothesis Testing

		N	Mean	Std. Deviation	t	p
Economic Responsibilities	Female	166	4,0735	,65701	,868	,386
	Male	179	4,0034	,83907		
Legal Responsibilities	Female	166	4,1373	,72625	1,822	,069
	Male	179	3,9989	,68548		
Ethical Responsibilities	Female	166	3,9000	,71138	,315	,753
	Male	179	3,8749	,76466		
Philanthropic Responsibilities	Female	166	3,8012	,68313	4,066	,000*
	Male	179	3,4771	,78874		

Table 5 shows the result of the test of the H2 hypothesis, that there is no significant difference in terms of students’ career choice regarding to the CSR components. The results indicated that the component of “legal

responsibilities” was the most important CSR dimension for both accounting and non-accounting students with the mean scores of 4.1743 and 4.0153 respectively. Again for both groups “philanthropic responsibilities” was the least important CSR component for (with mean scores of 3.5798 and 3.6576 respectively). According to t-test results there was no statistically significantly different in terms of students’ major to importance of “economic responsibilities” (p=0.063), “legal responsibilities” (p=0.52), “ethical responsibilities” (p= 0,675) and “philanthropic responsibilities” (p=0.753) students at the 5% level. We therefore conclude that H2 hypothesis is accepted for the all components of CSR.

Table 5: Results of the H2 Hypothesis Testing

		N	Mean	Std. Deviation	t	p
Economic Responsibilities	Accounting	109	4,1486	,67297	1,867	,063
	Non-Accounting	236	3,9856	,78840		
Legal Responsibilities	Accounting	109	4,1743	,63134	1,948	0,52
	Non-Accounting	236	4,0153	,73625		
Ethical Responsibilities	Accounting	109	3,8624	,82897	-,419	,675
	Non-Accounting	236	3,8983	,69441		
Philanthropic Responsibilities	Accounting	109	3,5798	,84369	-,888	,375
	Non-Accounting	236	3,6576	,71297		

Table 6 shows results of t-test that were performed in order to test the H3 hypothesis. According to test results there was no significant difference in terms of students’ major regarding to the importance of “economic responsibilities” (p=0.171), “legal responsibilities” (p=0.301), “ethical responsibilities” (p=0.750) and “philanthropic responsibilities” (p=0.803). Therefore, we can conclude that for all components of CSR, H3 hypothesis is accepted.

Table 6: Results of the H3 Hypothesis Testing

		N	Mean	Std. Deviation	F	p
Economic Responsibilities	Business	177	4,0915	,71126	3,838	,171
	Economics	168	3,9798	,79989		
Legal Responsibilities	Business	177	4,1040	,64811	,610	,301
	Economics	168	4,0250	,76548		
Ethical Responsibilities	Business	177	3,8746	,73072	,297	,750
	Economics	168	3,9000	,74865		
Philanthropic Responsibilities	Business	177	3,6429	,76006	0,01	,803
	Economics	168	3,6226	,75452		

Table 7 shows the result of the test of the H4 hypothesis. One-way ANOVA

tests were performed in order to test the H4 hypothesis, that there is no significant difference in terms of students' academic classification regarding to the importance of CSR components. According to results there was no significant difference between the importance placed on "economic responsibilities" ($p=0,812$), "legal responsibilities" ($p=0.730$), "ethical responsibilities" ($p=0.080$) and "philanthropic responsibilities" ($p=0.594$) components by the four groups of students. On the other hand the results reveal that there were statistically significant differences between the importance placed on "economic responsibilities" ($p=0.033$) and "philanthropic responsibilities" ($p=0.003$). Based upon these results we can conclude that H4 hypothesis is accepted.

Table 7: Results of the H4 Hypothesis Testing

		N	Mean	Std. Deviation	F-value	p-value
Economic Responsibilities	Freshman	73	4,0164	,71161	,319	,812
	Sophomore	113	4,0018	,73217		
	Junior	79	4,1063	,73856		
	Senior	80	4,0375	,85216		
Legal Responsibilities	Freshman	73	4,0603	,72701	,432	,730
	Sophomore	113	4,0460	,71913		
	Junior	79	4,1418	,65723		
	Senior	80	4,0225	,72914		
Ethical Responsibilities	Freshman	73	3,8329	,74378	2,268	,080
	Sophomore	113	3,800	,75640		
	Junior	79	4,0684	,64838		
	Senior	80	3,8800	,77335		
Philanthropic Responsibilities	Freshman	73	3,6055	,72186	,632	,594
	Sophomore	113	3,7097	,77873		
	Junior	79	3,6152	,78888		
	Senior	80	3,5675	,72667		

5. CONCLUSION

Corporate social responsibility is seen as the one of the most popular and controversial topics in the academic literature. Especially recent accounting scandals highlighted the importance of CSR in the area of accounting. Therefore this study specifically investigated the CSR perceptions Turkish business and economics students who represent the future accountants of Turkey. This study was carried out among 345 students in order to examine students' perceptions of corporate social responsibility and its components. The findings of the study increase our understanding in the relative importance of each component of CSR by analyzing the perceptions of business and economics students in a developing country, Turkey.

According to the results of the study, Turkish business and economics students perceived “legal responsibilities” as the most important CSR component which was followed by “economic responsibilities”, “ethical responsibilities”, and “philanthropic responsibilities”, respectively. Additionally, the findings of the study emphasizes that the demographic characteristics of the students have impacts on their perceptions of CSR. The results indicated that while the component of “legal responsibilities” with the mean score of 4, 0735 was the most important CSR dimension for female students, the component of “economic responsibilities” with the mean score of 4, 0034 was the most important dimension for male students. We found that female students perceived the “philanthropic responsibilities” component more important than male students. In contrast, students’ major and academic classification has no impact on their perceptions of CSR.

The findings of the study may get researchers’ attention to the point that they should become aware of the importance of corporate social responsibility. One of the limitations of this study is the findings of the study cannot be generalized; it can only be evaluated in the limits of its sample.

REFERENCES

- Albu, N., N.C.Albu,, M.M. Gırbina and M.I. Sandu.2011. The Implications of Corporate Social Responsibility on the Accounting Profession: The Case of Romania. *The AMFITEATRU Economic*, 13, 29, 221-234.
- Altunışık, R., R. Coşkun, S. Bayraktaroğlu and E. Yıldırım.2007.*SosyalBilimlerdeAraştırmaYöntemleri*. 5. Baskı. Sakarya: SakaryaYayıncılık.
- Arli, D. I. andH. K. Lasmono. 2010. Consumers’ perception of corporate socialresponsibilityin a developing country.*International Journal of Consumer Studies*, 34, 1, 46-51.
- Carroll, A.B. 1979. A Three-dimensional Conceptual Model of Corporate Performance.*Academy of Management Review*, 4, 4, 497-505.
- Carroll, A.B. 1991. ThePyramidofCorporateSocialResponsibility: Toward the Moral Management ofOrganizationalStakeholders.*Business Horizons*, 34, 4, 39-48.
- Cooke, F. L. and Q. He.2010. Corporate Social Responsibility and HRM in China: A Study of Textile and Apparel Enterprises. *Asia Pacific Business Review*, 16, 3, 355-376.
- Davis, K. 1973. The Case for and Against Business Assumption of Social

- Responsibilities. *Academy of Management Journal*, 16, 2, 312-322.
- Elias, R. Z. 2004. An Examination of Business Students' Perception of Corporate Social Responsibilities Before and After Bankruptcies. *Journal of Business Ethics*, 52, 3, 267-281.
- Garriga, E. and D.N. Mele. 2004. Corporate Social Responsibility theories: Mapping the territory. *Journal of Business Ethics*, 53, 1-2, 51-71.
- Godfrey, P.C. and N.W. Hatch. 2007. Researching Corporate Social Responsibility: An Agenda for the 21st Century. *Journal of Business Ethics*, 70, 1, 87-98.
- Kim, Y. and S.-Y. Kim. 2010. The Influence of Cultural Values on Perceptions of Corporate Social Responsibility: Application of Hofstede's Dimensions to Korean Public Relations Practitioners. *Journal of Business Ethics*, 91, 4, 485-500.
- Kooskora, M., T. Hiller, and K. Omair. 2005. Perceptions of Corporate Social Responsibility among Estonian Business Organisations. *EBS Review*, 20, 74-87.
- Lindgreen, A., V. Swaen and W. Johnston. 2009. Corporate Social Responsibility: An Empirical Investigation of U.S. Organizations. *Journal of Business Ethics*, 2, 85, 303-323.
- Maignan, I. 2001. Consumers' Perceptions of Corporate Social Responsibilities: A Cross-Cultural Comparison. *Journal of Business Ethics*, 30, 1, 57-72.
- Maon, F., A. Lindgreen and V. Swaen. 2008. Thinking of the Organization as a System: The Role of Managerial Perceptions in Developing a Corporate Social Responsibility Strategic Agenda. *Systems Research & Behavioral Science*, 25, 3, 413-426.
- Menz, K.-M. 2010. Corporate Social Responsibility: Is it Rewarded by the Corporate Bond Market? A Critical Note. *Journal of Business Ethics*, 96, 1, 117-134.
- Mishra, S. and D. Suar. 2010. Does Corporate Social Responsibility Influence Firm Performance of Indian Companies? *Journal of Business Ethics*, 95, 4, 571-601.
- Narwal, M. and T. Sharma. 2008. Perceptions of Corporate Social Responsibility in India: an Empirical Study. *Journal of Knowledge Globalization*, 1, 1, 61-79.
- Ostlund, L. E. 1977. Attitudes of Managers Toward Corporate Social Responsibility. *California Management Review*, 19, 4, 35-49.

- Panwar R., X.O. Han and E. Hansen.2010.A demographic examination of societal views regarding Corporate SocialResponsibility in the US forest products industry.*Forest Policy and Economics*, 12, 2, 121-128.
- Pivato S., N. Misaniand A. Tencati.2008. The Impact of Corporate Social Responsibility on Consumer Trust: The Case of Organic Food. *Business Ethics-A European Review*, 17, 1, 3-12.
- Ramasamy, B. and M. Yeung.2009.Chinese Consumers' Perception of Corporate SocialResponsibility (CSR).*Journal of Business Ethics*, 1, 88, 119-132.
- Reverte, C. 2009. Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure Ratings by Spanish Listed Firms.*Journal Of Business Ethics*,88, 2, 351-366.
- Riliang. Q. 2007. Effects of Government Regulations, Market Orientation and Ownership Structure on Corporate SocialResponsibility in China: An Empirical Study.*International Journal of Management*, 24, 3, 582-591.
- Snider J., R.P. Hill and D. Martin.2003. Corporate SocialResponsibility in the 21st century: A view from the world's most successful firms. *Journal of Business Ethics*, 48, 2, 175-187.
- Spencer, B. A., andJr. J.K.Butler. 1987.Measuring the Relative Importances of SocialResponsibility Components: A Decision Modeling Approach.*Journal of Business Ethics*, 6, 7, 573-577.
- Tsoi, J. 2010. Stakeholders' Perceptions and Future Scenarios to Improve Corporate Social Responsibility in Hong-Kong and Mainland China.*Journal of Business Ethics*, 91, 3, 391-404.
- Turker, D. 2009.Measuring Corporate SocialResponsibility: A Scale Development Study.*Journal of Business Ethics*, 85, 4,411-427.
- Votaw, D. 1972. Genius Becomes Rare: A Comment on the Doctrine of Social Responsibility Pt 1. *California Management Review*, 15, 2, 25-31.
- Whitehouse, L. 2006. Corporate SocialResponsibility: Views from the frontline. *Journal of Business Ethics*, 63, 3, 279-296.
- Xu, S. and R. Yang.2010.Indigenous Characteristics of Chinese Corporate SocialResponsibilityConceptual Paradigm.*Journal of Business Ethics*, 93, 2, 321-333.
- Zu, L. and L. Song.2009. Determinants of Managerial Values on Corporate SocialResponsibility: Evidence from China.*Journal of Business Ethics*, 1, 88, 105-117.

MUHASEBE MENSUPLARININ YENİ TTK YER ALAN DENETİM UYGULAMALARI HAKKINDAKİ FARKINDALIKLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Ender GÜLER*

ÖZET

Ülkemizde Türk Ticaret Kanununu, gelişen ve değişen ekonomik olaylar ve küreselleşmenin de etkisiyle çağın ihtiyaçlarına göre yeniden düzenleme gereği kaçınılmaz olmuştur. Buna bağlı olarak hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu 01 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Ticari yaşamın birçok alanında önemli değişiklikler getiren Yeni TTK'nun getirmiş olduğu yenilikler ve değişikliklerin bir bölümü de denetim alanını ilgilendiren bölümlerde olmuştur.

Bu çalışmamızda yeni TTK ile gelen değişikliklerden denetim kısmı ile ilgili olan değişiklikler mercek altına alınacak ve bu değişikliklerin muhasebe mensupları tarafından farkındalıkları üzerine değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Yeni Türk Ticaret Kanunu, Denetim

Jel Kodlar: M40, M41, M42.

ABSTRACT

The Turkish Commercial Code (TCC) had gone through an unavoidable modification in order to comply with the fast moving globalism and related economic conditions. The modified and updated new TCC took effect on July 1st. 2012.

Some of the changes in the TCC occurred in the section that regulates the auditing mechanism besides many other changes in the Turkey's commercial environment.

* Gazi Üniversitesi, Tapu Kadastro Yüksekokulu.

Our study focuses on the changes in the law and its related effects in the area of auditing. The accounting specialists' level of awareness toward the change will be evaluated.

Key words: New Turkish Commercial Code, Auditing.

Jel Codes: M40, M41, M42.

1. GİRİŞ

Sermaye piyasaları ve teknolojide yaşanan hızlı değişim ülkeleri bir birine yaklaştırmış ve dünyamızı tek bir pazar haline dönüştürmüştür. Bu dönüşüm en çok kullanılan adıyla küreselleşme, farklı ülke ekonomileri ile hızla bütünleşen ve AB yasalarına uyum çalışmaları yapan ülkemizde de etkilerini göstermeye başlamıştır.

Sözünü ettiğimiz bu süreçte ticaret kanunu, muhasebe, finansal tablolar ve denetim konusunda ülkeler arasında görülen uygulama farklılıklarının giderilmesi adına çalışmalara başlanmıştır.

Uluslararası ticaretin ve küreselleşmenin getirdiği yenilikler ve gelişmeler birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi ülkemizde de uygulanmakta olan Ticaret Kanununun yeni şartlara göre yeniden düzenlenmesinin gerekliliği sonucunu doğurmuştur. Bu gerekçe ile Yeni Türk Ticaret Kanunu TBMM tarafından 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yasalaşmıştır. Yeni TTK 01 Temmuz 2012 yılında yürürlüğe girmiştir.

Yeni TTK 01 Temmuz 2012 'de genel olarak yürürlüğe girecek de olsa kanun bazı maddelerinin yürürlüğe girmesi zamana yayılmıştır. Aşağıdaki tabloda yürürlük tarihleri ve yürürlüğe girecek konular özetlenmiştir.

Yürürlüğe Girecek Maddeler	Yürürlük Tarihi
Esas sözleşmelerin yeni TTK ile uyumlu hale getirilmesi	01 Temmuz 2013
Muhasebe kayıtları ve finansal tabloların TMS/TFRS' YE Göre Düzenlenmesi	01 Ocak 2013
Bağımsız Denetçi Seçilmesi	01 Mart 2013
Sermaye şirketleri için internet sayfalarının hazırlanması ve yayınlanması	01 Temmuz 2013
Sermayelerin kanunda belirtilen tutarlara yükseltilmesi	14 Şubat 2014

Yeni TTK ile tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyma zorunluluğu getirmektedir. Bu

yasa ile birlikte AB müktesebatına uyum sürecinde gerekli olan şartlarda yerine getirilmiş olacaktır.

Yeni TTK incelendiğinde muhasebe mensuplarını ilgilendiren en önemli değişikliklerden birisi denetim konusuna verilen önem ve muhasebe denetimi konusunda yapılan değişikliklerdir. Yeni TTK şirketin denetimi ile ilgili olarak tamamen yeni kabul edilebilecek uygulama sistemi öngörmektedir. Bu değişikliklerin başında denetim ilkeleri gelmekte bunun yanında, birçok hükmünde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve muhasebe temel ilkelerinden etkilenecek hazırlanacağı görülmektedir.

2. YENİ TTK VE DENETİM UYGULAMALARI

Yeni TTK'da denetim uygulamalarına ilişkin hükümler 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda madde 397 ile başlamaktadır. Denetleme organları, denetçi çeşitleri ve denetimin işleyişi hakkında birçok değişikliği de beraberinde getirmiştir.

2.1 Yeni TTK ve Denetim

Genel anlamda denetim, karamacı güden veya gütmeyen örgütleri; Ekonomik, yönetim ve yasalar açısından inceleyen, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırarak, kanıtları tarafsız bir şekilde toplayan ve değerlendiren, ulaşılan görüşü rapor halinde ortaya koyan ve sonuçları bilgi kullanıcılarına ileten sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir (Marşap ve Kurt, 2008:6).

Yeni TTK da denetime tabi olacak şirketlerin seçimi 397 maddenin 4 fıkrası uyarınca Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır. Yeni TTK da denetim «Anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir» (YTTK md.397/1) şeklinde belirtilmiştir.

Yeni TTK anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonunu, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olarak denetleme kuruluna değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan müessese olarak “dış denetçiye” vermiştir. Buna göre anonim şirketlerde “denetleme kurulu” organı kaldırılmış; anonim şirketin mali tabloları ve yıllık faaliyet raporları ve bunlara bağlı olarak tüm şirket muhasebesinin, (serbest/bağımsız/) dış denetçi tarafından de-

netlenmesi esası benimsenmiştir (Arslan, 2011: 73).

Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu 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, 2008:3-4).

Yeni TTK 'unca tüm şirketler, iştirakler, bankalar ve finansal kuruluşlar ve kamu kurumları bağımsız denetime tabi olacaktır. Yeni TTK'na göre bağımsız denetime tabi olacak finansal tablolar ise dipnotları ile birlikte konsolide olanlarda dahil, bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosudur.

Yeni TTK'da denetim faaliyetinin denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi zorunludur. *“Denetime tabi olduğu halde denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir”* (YTTK md.397/2) şeklinde bir hüküm yer almaktadır.

Finansal tabloların denetimi, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun yayınlayacağı Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecektir.

Yeni TTK' da yer alan 398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.(YTTK md.397/4)

2.2. Yeni TTK ve Denetçi

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişi olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt, 1999:31).

Yeni TTK kanunu ile birlikte denetçilerde yeniden tanımlanmıştır. Denetçi (Bağımsız denetçi) ve özel denetçi olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir.

- Denetçi (Bağımsız denetçi)
- Özel denetçi

2.2.1. Denetçi (Bağımsız Denetçi)

Bağımsız denetçi, anonim şirket ve şirketler topluluklarının finansal tablolarının, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Stan-

dartlarına göre profesyonel olarak denetlenmesi hizmeti veren ve bunu tek başına yada denetim bünyesi içerisinde yerine getiren kişidir.

Görevleri

- Denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarını, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi
- Şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi
- Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetlenmesi,
- Topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında incelemek;
- Yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunmak (YTTK md. 398/2-3-4)

Seçimi

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.(YTTK md. 399/1). İlk uygulama yılı ve bağımsız denetçi seçilmesi yürürlük tarihi 1 Mart 2013 olarak belirlenmiştir.

Görev Süresi

Yeni TTK' nun 400. Maddesi 1 ve 2. Fıkrasında görev süresi ile ilgili olarak *“On yıl içinde toplam yedi yıl denetçi olarak atanan bağımsız denetim kurulu ya da bağımsız denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir”*ve *“denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu*

bir yavru şirket aracılığıyla yapamaz” hükmü yer almaktadır.

Görevden Alma

Denetçinin görevden alınması çok sınırlı hallerde ve ancak mahkeme kararı ile olabilecektir. Yeni TTK’ un 399 Maddesi 4-5-6 fıkralarında bu görevden alma hükümleri şu şekilde belirtilmiştir.

Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;

a) Yönetim kurulunun,

b) Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin,

istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun tarafı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır. (YTTK md.399/4-5-6)

Sözleşmenin Feshi

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. (YTTK md. 399/8)

2.2.2. Özel Denetçi

Yeni TTK çok özel durumlar için yeni TTK’da sayılan denetçi türlerinden özel denetçi türüne çeşitli fonksiyonlar yüklemiştir.

Seçimi

1. Eğer denetçiler bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir (YTTK md.207).

2. Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya Yönetim Kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir (YTTK md.406).

3. Her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteyebilir. Genel kurul istemi onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir (YTTK md.438)

Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verir.

Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayımlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Uyuşmazlık hâlinde kararı mahkeme verir. Mahkemenin kararı kesindir. Bu hükümler limited şirketler içinde geçerlidir.(YTTK md.441)

Görevleri

- Özel denetçi, şirketin özel denetimin sonuçlarına ilişkin görüşünü alır.
- Şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi ve bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.
- Özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kurulusunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sırsaklamakla yükümlüdürler.
- Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu-

durlar (YTTK md. 554).

- Denetçinin sır saklama sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır (YTTK Md. 404).
- Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselseldir (YTTK md. 404).

Yeni TTK da kimlerin denetçi olup olamayacağı kanununun 400. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“(1) Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıymışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hismiysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz”(YTTK md.400/1)

Yeni TTK da daha önce şirkette denetçi olarak görev yapmış kişilerin aynı şirkette yeniden denetçi olarak görev alabilmeleri konusunu da bir hükme bağlamıştır. Buna göre;

“On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.”(YTTK md.400/2)

Yeni TTK’ unda denetçilerin sorumluluğu 554’ üncü maddede “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri taktirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur” düzenlenmiştir.

2.3 Yeni TTK ve Denetçi Görüşleri

Yeni TTK’ unda denetçilerle şirket arasındaki görüş ayrılıkları 405. Madde de “Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir. Dava giderlerinin borçlusu şirkettir.” şeklinde açıklanmıştır.

2.4. Yeni TTK ve Denetim Raporu

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında,

gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler (YTTK md.402/1). Denetim raporunun düzenlenmesi denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetçinin işletme finansal tabloları hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü gösterir.

Yeni TTK 'unda denetim raporu ile ilgili yer alan maddeler şu şekildedir. Denetim raporunun esas bölümünde;

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,

- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği,

- Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,

- Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı belirtilir.

- Denetim çerçevesinde, 398 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir.

i) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar (YTTK md. 378/4).

- Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar (YTTK md. 402)

Denetçi tarafından imzalanarak sunulan denetçi raporunda denetçiye ait olumlu ya da olumsuz görüş belirtilir. Olumlu görüşlerin dışında denetçi 3 görüş daha belirtebilir.

- Sınırlı Olumlu Görüş
- Olumsuz Görüş
- Görüş Bildirmekten Kaçınma

Sınırlı Olumlu Görüş

Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açık-

lanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir (YTTK md. 403/3).

Olumsuz Görüş

Finansal tabloların sunumuyla ilgili olarak işletme yönetimiyle düşülen görüş ayrılığının ve sınırlı olumlu görüşe yol açan aykırılıkların sonuca etkisinin kapsamlı ve büyük olduğu durumlarda verilir.

Olumsuz görüş yazılan durumlarda yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. (YTTK md.403/5)

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Şirket defterlerinde, denetlemenin bu Bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur (YTTK md.403/3)

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (YTTK md. 403/5)

3. MUHASEBE MENSUPLARININ YENİ TTK YER ALAN DENETİM UYGULAMALARI HAKKINDAKİ FARKINDALIKLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, muhasebe mensuplarının TBMM tarafından 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ve 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yasallaşmış olan Yeni Türk Ticaret Kanunu

hakkındaki farkındalık düzeylerini araştırmaktır.

Bu temel amaca ulaşılmasında yardımcı olacak alt amaçları şu şekilde belirlemek mümkündür;

- Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret kanunu ile getirilen değişiklikler konusunda bilgi sahibi olup olmadıklarını ölçmek,
- Yeni Türk Ticaret Kanununun geçmiş Ticaret Kanunu ile arasındaki olumlu yada olumsuz farkları ortaya koymak,
- Muhasebe mensuplarının 01 Temmuz 2012 tarihinde uygulamaya başlanan Yeni TTK' na ne kadar hazır olduklarını belirlemek.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın ana kütlesi Ankara ilinde faaliyette bulunan sermaye piyasası kurulundan bağımsız denetim yapmak amacıyla yetki almış firmalar ve Yeminli Mali Müşavir odasına kayıtlı firmalardır.

Araştırmanın amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde ilgili literatür ve ilgili daha önce gerçekleştirilen çalışmalar dikkate alınmıştır.

Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Anket formunun olgusal sorular bölümünü oluşturan birinci bölüm, kaynak kişilerin meslek ünvanına ilişkin özel soruları içerisindedir. İkinci bölüm; denetim firmalarının Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkındaki genel görüşlerini içermektedir. **Üçüncü bölüm;** denetim firmalarının Yeni Türk Ticaret Kanununda yer alan denetimle ilgili maddeler hakkındaki genel görüşlerini içermektedir.

Toplam 65 örnek içinde elde edilen 53 tane anket formu ile anketin geri dönüşüm oranı % 81,5 olarak saptanmıştır.

Araştırmada geri dönen anket formlarındaki cevaplar kodlanarak "SPSS (Statistical Package For Social Sciences)" ile analiz edilmiştir. Tabloların hazırlanmasında ise, Microsoft Word ve Microsoft Excel programlarından yararlanılmıştır.

3.3. Araştırmanın Hipotezleri

Bu çalışmada anketin ikinci ve üçüncü bölümünde yer alan görüşlerin katılımcıların firmadaki pozisyonlarına göre ve Yeni TTK 'nu bilme düzeylerine göre bir farklılık olup olmadığı araştırmak amaçlı hipotezler geliştirilmiştir.

Bu çalışmada alternatif hipotezler test edilmiştir. İstatistiksel analizler sonucunda "kabul" yada "ret" edilen hipotezler alternatif hipotezlerdir.

Araştırmanın amaçları çerçevesinde geliştirilen hipotezleri şu şekilde sıralamak mümkündür;

Hipotez 1 Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşlerinde farklılık vardır

Hipotez 2 Muhasebe mensuplarının YTTK'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşlerinde farklılık vardır

Hipotez 3 Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşlerinde farklılık vardır

Hipotez 4 Muhasebe mensuplarının YTTK'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşlerinde farklılık vardır

3.4. Araştırmanın Bulgu ve Analizi

3.4.1. Araştırmaya Katılan Muhasebe Mensupları Hakkında Genel Bilgiler

Araştırma bulgularının değerlendirilmesine ilk olarak, araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının firmadaki görevi hakkında genel bilgiler verilecektir.

Araştırma anketini cevaplayanların firmadaki görevlerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 1'de görüldüğü gibidir.

Tablo 1. Araştırmaya Katılanların Firmadaki Görevleri

Firmadaki Görev	Sayı	Yüzde
Sorumlu Ortak Baş denetçi	10	18,9
Kıdemli Denetçi	9	17,0
Denetçi	24	45,3
Denetçi Yardımcısı	10	18,9
Toplam	53	100,0

Tablo 1'de görüldüğü gibi anketi cevaplayanların %45,3'si Denetçi, %18,9'u Sorumlu Ortak Baş denetçi, %18,9'u denetçi yardımcısı, %17'si kıdemli denetçidir.

Bu bağlamda Tablo 1'den de anlaşılacağı gibi ankete cevap verenlerin büyük çoğunluğunu, denetçi ünvanına sahip muhasebe mensupları oluşturmaktadır.

Araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının Yeni TTK 'nu bilme düzeylerine ilişkin değerler aşağıdaki Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2. Araştırmaya Katılanların YTTK'nu Bilme Düzeyleri

Bilme Düzeyleri	Sayı	Yüzde
Kararsızım	18	34,0
Bilirim	35	66,0
Toplam	53	100,0

Tablo 2'de görüldüğü gibi anketi cevaplayanların %66'sı YTTK 'nu Bilirim derken, %34'ü bu konuda kararsız kalmıştır.

3.4.2. Araştırmaya Katılan Muhasebe Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Genel Görüşleri

Araştırmaya katılanların Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşlerini tespit etmek amacıyla Tablo 3'teki maddeler beşli likert ölçeği şeklinde sorulmuştur. Ölçekte 1 kesinlikle katılmama ve 5 kesinlikle katılma anlamındadır. Sonuçlar aşağıda görüldüğü gibidir.

Tablo 3. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Genel Görüşler

	Ort.	Std.Sap.
Yeni Türk Ticaret Kanununun düzenlenmesi gerekiyordu.	4,26	0,79
Yeni TTK anlatılması için Üniversiteler, Odalar ve Meslek kuruluşları tarafından konferans, sempozyum v.s etkinliklerin yapılması gereklidir.	4,13	1,04
Yeni Türk Ticaret Kanununun bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.	3,83	0,83
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır.	3,62	1,35
Yeni TTK bu hali ile gelişen ticaret şekli ve dünya şartları açısından yeterlidir.	3,08	0,87
Yeni TTK'da yer alan Denetim uygulamaları kapsam açısından yeterlidir.	2,96	1,04
Yeni TTK ile ilgili olarak şirketler yeterince bilgi sahibidir.	2,04	0,76
Şirketler finansal tablolarını, TMS/TFRS uyumlu olarak çıkarmaya hazırdır.	1,87	0,81
01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek Yeni TTK'ne şirketler hazırdır.	1,72	0,69

Notlar: (i) n=53, (ii) ölçekte 1 kesinlikle katılmıyorum ve 5 kesinlikle katılıyorum anlamındadır. (iii) Friedman çift yönlü Anova testine göre $\chi^2=282,184$; $p<0,001$ sonuçlar istatistiksel bakımdan anlamlıdır.

Tablo 3 incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret

Kanunun uygulamaya başlamasına ilişkin genellikle olumlu görüşler beyan ettikleri görülmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanununun uygulanmasına yönelik muhasebe meslek mensuplarının genel görüşlerine ilişkin görüşlerde 4,26 ortalama ile “Yeni Türk Ticaret Kanununun düzenlenmesi gerekliydi.” Görüşü birinci sıradadır. Diğerleri sırasıyla, “Yeni TTK anlatılması için Üniversiteler, Odalar ve Meslek kuruluşları tarafından konferans, sempozyum v.s etkinliklerin yapılması gereklidir.” (4,13), “Yeni Türk Ticaret Kanununun bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.” (3,83), “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır.” (3,62), “Yeni TTK bu hali ile gelişen ticaret şekli ve dünya şartları açısından yeterlidir.” (3,08), “Yeni TTK ’da yer alan Denetim uygulamaları kapsam açısından yeterlidir.”(2,96), “Yeni TTK ile ilgili olarak şirketler yeterince bilgi sahibidir.” (2,04), “**Şirketler finansal tablolarını, TMS/TFRS uyumlu olarak çıkarmaya hazırdır.**” (3,06) ve “01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek Yeni TTK’ne şirketler hazırdır.”(1,72) şeklindedir.

Araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşler ‘inde bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar aşağıda Tablo 4’te görüldüğü gibidir.

Tablo 4. Muhasebe Mensuplarının Firmadaki Pozisyona Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Genel Görüşleri

	Sorumlu Ortak Başdenetçi (n=10)		Kıdemli Denetçi (n=9)		Denetçi (n=24)		Denetçi Yardımcısı (n=10)		Kruskal Wallis Testi	
	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	χ^2	p
Yeni Türk Ticaret Kanununun düzenlenmesi gerekliydi.	4,40	0,52	4,56	0,53	4,00	0,98	4,50	0,53	3,986	0,263
Yeni Türk Ticaret Kanununun bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.	4,30	0,67	4,11	0,78	3,54	0,88	3,80	0,63	7,624	0,054
Yeni TTK bu hali ile gelişen ticaret şekli ve dünya şartları açısından yeterlidir.	2,90	0,99	3,22	0,83	2,92	0,93	3,50	0,53	3,431	0,33

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek Yeni TTK'ne şirketler hazırdır.	1,60	0,52	2,00	1,22	1,54	0,51	2,00	0,47	4,076	0,253
Yeni TTK ile ilgili olarak şirketler yeterince bilgi sahibidir.	2,10	0,57	1,78	0,67	2,17	0,96	1,90	0,32	1,853	0,603
Yeni TTK anlatılması için Üniversiteler, Odalar ve Meslek kuruluşları tarafından konferans, sempozyum.v.s etkinliklerin yapılması gereklidir.	3,70	1,49	4,33	0,50	4,04	1,08	4,60	0,52	3,216	0,359
Yeni TTK'da yer alan Denetim uygulamaları kapsam açısından yeterlidir.	3,40	1,35	3,00	0,71	2,54	1,02	3,50	0,53	9,785	<0,05
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır.	3,60	1,26	4,78	0,67	3,25	1,39	3,50	1,35	10,141	<0,05
Şirketler finansaltablolalarını, TMS/TFRS uyumlu olarak çıkarmaya hazırdır.	1,60	0,52	1,78	0,44	1,96	1,08	2,00	0,47	2,238	0,524

Tablo 4'te görüldüğü gibi firmadaki pozisyonlarına göre muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşler 'inde Kuruskal Wallis Testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuçlar «**Hipotez 1 Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşlerinde farklılık vardır**» şeklindeki hipotezi desteklememektedir.

Araştırmaya katılanların Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşler 'inde bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar aşağıda Tablo 5'de görüldüğü gibidir.

Tablo 5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu Bilme Düzeylerine Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Genel Görüşler

	Kararsızım (n=18)		Bilirim (n=35)		Mann-Whitney U Testi	
	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Z	p
Yeni Türk Ticaret Kanunun düzenlenmesi gerekiyordu.	4,22	0,73	4,29	0,83	-0,507	0,612
Yeni Türk Ticaret Kanunun bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.	4,11	0,32	3,69	0,96	-1,758	0,079
Yeni TTK bu hali ile gelişen ticaret şekli ve dünya şartları açısından yeterlidir.	3,28	0,67	2,97	0,95	-1,026	0,305
01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek Yeni TTK'ne şirketler hazırdır.	1,78	0,55	1,69	0,76	-0,827	0,408
Yeni TTK ile ilgili olarak şirketler yeterince bilgi sahibidir.	2,06	0,54	2,03	0,86	-0,584	0,559
Yeni TTK anlatılması için Üniversiteler, Odalar ve Meslek kuruluşları tarafından konferans, sempozyum.s etkinliklerin yapılması gereklidir.	4,17	1,29	4,11	0,90	-1,068	0,285
Yeni TTK'da yer alan Denetim uygulamaları kapsam açısından yeterlidir.	3,17	0,86	2,86	1,12	-1,267	0,205
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır.	3,56	1,15	3,66	1,45	-0,554	0,579
Şirketler finansal tablolarını, TMS/IFRS uyumlu olarak çıkarmaya hazırdır.	2,06	0,64	1,77	0,88	-1,884	0,06

Tablo 5'de görüldüğü gibi Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu bilme düzeylerine göre katılımcıların Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel Görüşler 'inde Mann-Whitney U Testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuçlar «*Hipotez 2* Muhasebe mensuplarının YTTK

'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili genel görüşlerinde farklılık vardır" şeklinde hipotezi desteklememektedir.

3.4.3. Araştırmaya Katılan Muhasebe Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Denetim Uygulaması Esasları Hakkındaki Görüşleri

Araştırmaya katılanların Yeni Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Uygulama esaslarına ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla Tablo 6'daki maddeler beşli likert ölçeği şeklinde sorulmuştur. Ölçekte 1 kesinlikle katılmama ve 5 kesinlikle katılma anlamındadır. Sonuçlar Tablo 6'da görüldüğü gibidir.

Tablo 6. Yeni Türk Ticaret Kanunu Denetim Uygulaması Esasları İlişkin Görüşler

	Ort.	Std.Sap.
Muhasebe mensuplarının tamamı TMS/TFRS ve TTK konusunda eğitim almaları ve denetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmalıdır	4,62	0,69
Şirket bağımsız denetçiye gerekli olan tüm bilgileri eksiksiz ve doğru olarak sunmalıdır.	4,57	0,77
Denetimin başarısı için işletmelerin şirket kültürlerini değiştirmeleri ve muhasebe ve finansal raporlamaya önem vermeleri gereklidir.	4,45	0,97
Yeni TTK'nun denetim faaliyetinde uygulanacak kriterlerde Uluslararası Muhasebe Standartlarını zorunlu kılması fikrine,	4,04	1,00
İşletmelerin tamamında iç denetim biriminin oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,94	0,93
Murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılması denetimi daha işlevsel hale getirecektir	3,87	1,00
İşletmelerin tamamında denetim komitesi oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,79	0,91
Dış denetçilik mesleğinin mesleki unvan ve mesleki faaliyet tekeline sahip olması gerektiği fikrine,	3,75	0,94
Yeni TTK'un tüm sermaye şirketlerinin ve KOBİ'lerin mali tablolarının denetimini zorunlu tutması fikrine,	3,64	1,16
Yeni TTK'un meslek mensubu olmak ile bu mesleğin ancak bir ticaret şirketi çatısı altında ifa edilmesini sağlamak işini kural olarak düzenleme açısından karıştırmıştır.	3,62	0,71
Mali tabloların denetimden geçmesi için sunulmaması durumunda yönetim kurulu üyelerine uygulanacak YTTK yer alan cezai sorumluluk hükmü doğrudur.	3,51	0,95
Yeni TTK'un Bağımsız denetçiye olağanüstü yetkiler vermesi fikrine,	3,42	1,01
Denetimin kapsamının sadece mali tablolarla sınırlı kalmayıp yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda dahil edilmesi fikrine,	3,32	1,00
Yeni TTK'un denetçilik mesleğine meslek sistematiği ve bütünlüğü içinde yaklaşmadığı fikrine,	3,30	0,77
Yeni TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır	3,23	0,89
Şirketlerin çalışacakları denetim firmasını kendileri seçmesi fikrine,	3,17	1,33
YTTK'unda muhasep seçmeyi KOBİ'lere bırakan bir tanımlı baz almamız	3,02	0,64

Yeni TTK 'un meslek olarak dış denetçiliği doğrudan düzenleme yerine yönetmelikle halletmesi fikrine,	2,92	1,07
Yeni TTK göre denetim faaliyetlerinin artık Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu nitelikte belirlenmiş standartlara sahip olduğumuz fikrine,	2,91	1,08
Esas denetçiye mali tabloların denetimi yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin de yüklenmesi fikrine,	2,77	1,03

Notlar: (i) n=53, (ii) ölçekte 1 kesinlikle katılmıyorum ve 5 kesinlikle katılıyorum anlamındadır. (iii) Friedman çift yönlü Anova testine göre $\chi^2=326,250$; $p<0,001$ sonuçlar istatistiksel bakımdan anlamlıdır.

Tablo 6 incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununun uygulama esaslarına ilişkin genellikle olumlu görüşler beyan ettikleri görülmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanununun uygulanma esaslarına yönelik muhasebe meslek mensuplarına ilişkin görüşlerde 4,62 ortalama ile "Muhasebe mensuplarının tamamı TMS/IFRS ve TTK konusunda eğitim almaları ve denetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmalıdır" Görüşü birinci sıradadır. 2,77 ortalama ile "Esas denetçiye mali tabloların denetimi yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin de yüklenmesi fikri" görüşü ise son sıradadır.

Araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu uygulama esasları ilgili görüşler 'inde bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar aşağıda Tablo 7'de görüldüğü gibidir.

Tablo 7. Muhasebe Mensuplarının Firmadaki Pozisyonlarına Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu Denetim Uygulaması Esaslarına İlişkin Görüşleri

	Sorumlu Ortak Başdenetçi (n=10)		Kıdemli Denetçi (n=9)		Denetçi (n=24)		Denetçi Yardımcısı (n=10)		Kruskal Wallis Testi	
	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	χ^2	p
Denetimin başarısı için işletmelerin şirket kültürlerini değiştirmeleri ve muhasebe ve finansal raporlamaya önem vermeleri gereklidir.	4,80	0,42	4,89	0,33	4,00	1,25	4,80	0,42	9,276	<0,05
Muhasebe mensuplarının tamamı TMS/IFRS ve TTK konusunda eğitim almaları ve denetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmalıdır	4,80	0,42	4,67	0,50	4,46	0,88	4,80	0,42	2,489	0,477

1. İşletmelerin tamamında iç denetim biriminin oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,70	1,16	4,67	0,50	3,83	1,01	3,80	0,42	8,25	<0,05
İşletmelerin tamamında denetim komitesi oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,50	1,18	4,00	0,87	3,75	0,85	4,00	0,82	1,635	0,651
Şirket bağımsız denetçiye gerekli olan tüm bilgileri eksiksiz ve doğru olarak sunmalıdır.	4,70	0,48	4,67	0,50	4,46	0,93	4,60	0,84	0,648	0,885
Mali tabloların denetimden geçmesi için sunulmaması durumunda yönetim kurulu üyelerine uygulanacak YTTK yer alan cezai sorumluluk hükmü doğrudur.	3,80	0,79	3,56	1,13	3,29	1,08	3,70	0,48	2,58	0,461
Şirketlerin çalışacakları denetim firmasını kendileri seçmesi fikrine,	3,80	0,79	3,00	1,50	3,25	1,26	2,50	1,58	3,921	0,27
Murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılması denetimi daha işlevsel hale getirecektir	4,20	0,63	4,22	0,97	3,83	1,09	3,30	0,95	5,214	0,157
Esas denetçiye mali tabloların denetimi yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin de yüklenmesi fikrine,	2,80	1,32	3,44	0,88	2,50	0,98	2,80	0,79	5,37	0,147
Yeni TTK'un meslek olarak dış denetçiliği doğrudan düzenleme yerine yönetmelikle halletmesi fikrine,	2,80	1,62	3,67	1,22	2,63	0,65	3,10	0,88	5,715	0,126
Yeni TTK'un denetçilik mesleğine meslek sistematiği ve bütünlüğü içinde yaklaşmadığı fikrine,	3,90	0,88	3,22	0,97	3,13	0,68	3,20	0,42	7,5	0,058
Yeni TTK'un meslek mensubu olmak ile bu mesleğin ancak bir ticaret şirketi çatısı altında ifa edilmesini sağlamak işini kural olarak düzenleme açısından karıştırmıştır.	3,40	0,70	3,89	0,60	3,63	0,77	3,60	0,70	2,2	0,532
Yeni TTK'un Bağımsız denetçiye olağanüstü yetkiler vermesi fikrine,	3,80	0,42	2,78	1,48	3,38	1,06	3,70	0,48	3,198	0,362

Yeni TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır	3,30	0,82	3,33	1,00	3,08	1,02	3,40	0,52	1,746	0,627
Yeni TTK'un tüm sermaye şirketlerinin ve KOBİ'lerin mali tablolarının denetimini zorunlu tutması fikrine	4,30	0,48	3,56	1,51	3,21	1,25	4,10	0,57	8,313	<0,05
Yeni TTK'nun denetim faaliyetinde uygulanacak kriterlerde Uluslararası Muhasebe Standartlarını zorunlu kılması fikrine,	4,00	0,47	3,67	1,32	4,04	1,16	4,40	0,52	2,163	0,539
Yeni TTK göre denetim faaliyetlerinin artık Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu nitelikte belirlenmiş standartlara sahip olduğumuz fikrine,	2,80	0,63	3,67	1,22	2,83	1,17	2,50	0,85	5,229	0,156
Denetimin kapsamının sadece mali tablolarla sınırlı kalmayıp yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda dahil edilmesi fikrine,	3,40	0,84	3,22	0,97	3,42	1,02	3,10	1,20	1,102	0,777
Dış denetçilik mesleğinin mesleki unvan ve mesleki faaliyet tekeline sahip olması gerektiği fikrine,	4,10	0,88	4,33	0,50	3,71	0,91	3,00	0,94		<0,05
YTK'unda muhasip seçmeyi KOBİ'lere bırakan bir tanımlı baz almamız	2,80	0,42	2,78	0,97	3,17	0,64	3,10	0,32	7,685	0,053

Tablo 7'de görüldüğü gibi firmadaki pozisyonlarına göre muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu uygulama esaslarına ilişkin görüşler'inde Kuruskal Wallis Testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuçlar "**Hipotez 3 Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşlerinde farklılık vardır**" şeklindeki hipotezi desteklememektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu uygulama esaslarına ilişkin görüşler 'inde bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar Tablo 8'de görüldüğü gibidir.

Tablo 8. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu Bilme Düzeylerine Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu Denetim Uygulaması Esaslarının İlişkin Görüşler

	Kararsızım (n=18)		Bilirim (n=35)		Mann-Whitney U Testi	
	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Z	p
Denetimin başarısı için işletmelerin şirket kültürlerini değiştirmeleri ve muhasebe ve finansal raporlamaya önem vermeleri gereklidir.	4,67	0,49	4,34	1,14	-0,405	0,686
Muhasebe mensuplarının tamamı TMS/IFRS ve TTK konusunda eğitim almaları ve denetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmalıdır	4,83	0,38	4,51	0,78	-1,735	0,083
İşletmelerin tamamında iç denetim biriminin oluşturulması zorunlu olmalıdır	4,00	0,49	3,91	1,09	-0,365	0,715
İşletmelerin tamamında denetim komitesi oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,94	0,54	3,71	1,05	-0,565	0,572
Şirket bağımsız denetçiye gerekli olan tüm bilgileri eksiksiz ve doğru olarak sunmalıdır.	4,56	0,70	4,57	0,81	-0,229	0,819
Mali tabloların denetimden geçmesi için sunulmaması durumunda yönetim kurulu üyelerine uygulanacak YTK yer alan cezai sorumluluk hükmü doğrudur.	3,44	0,51	3,54	1,12	-0,553	0,58
Şirketlerin çalışacakları denetim firmasını kendileri seçmesi fikrine,	2,89	1,28	3,31	1,35	-1,342	0,18
Murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılması denetimi daha işlevsel hale getirecektir	3,28	0,75	4,17	0,98	-3,25	<0,05
Esas denetçiye mali tabloların denetimi yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin de yüklenmesi fikrine,	2,72	0,75	2,80	1,16	-0,39	0,696
Yeni TTK'un meslek olarak dış denetçiliği doğrudan düzenleme yerine yönetmelikle halletmesi fikrine,	2,94	0,73	2,91	1,22	-0,482	0,629
Yeni TTK'un denetçilik mesleğine meslek sistematiği ve bütünlüğü içinde yaklaşmadığı fikrine,	3,28	0,46	3,31	0,90	-0,194	0,846
Yeni TTK'un meslek mensubu olmak ile bu mesleğin ancak bir ticaret şirketi çatısı altında ifa edilmesini sağlamak işini kural olarak düzenleme açısından karıştırmıştır.	3,39	0,61	3,74	0,74	-1,823	0,068
Yeni TTK'un Bağımsız denetçiye olağanüstü yetkiler vermesi fikrine,	3,67	0,59	3,29	1,15	-0,857	0,391
Yeni TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır	3,61	0,85	3,03	0,86	-2,14	0,032
Yeni TTK'un tüm sermaye şirketlerinin ve KOBİ'lerin mali tablolarının denetimini zorunlu tutması fikrine	3,72	1,07	3,60	1,22	-0,148	0,883
Yeni TTK'nun denetim faaliyetlerinde uygulanacak kriterlerde Uluslararası Muhasebe Standartlarını zorunlu kılması fikrine,	4,00	0,84	4,06	1,08	-0,674	0,501
Yeni TTK göre denetim faaliyetlerinin artık Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu nitelikte belirlenmiş standartlara sahip olduğumuz fikrine,	2,83	0,92	2,94	1,16	-0,381	0,704

Denetimin kapsamının sadece mali tablolarla sınırlı kalmayıp yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporundadahiil edilmesi fikrine,	3,00	1,03	3,49	0,95	-1,877	0,061
Dış denetçilik mesleğinin mesleki unvan ve mesleki faaliyet tekeline sahip olması gerektiği fikrine,	3,44	1,15	3,91	0,78	-1,384	0,166
YTTK'unda muhasip seçmeyi KOBİ'lere bırakan bir tanımı baz almıyoruz	3,00	0,00	3,03	0,79	-0,213	0,831

Tablo 8'de görüldüğü gibi Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu bilme düzeylerine göre muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşler (inde Mann-Whitney U Testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuçlar «**Hipotez 4 Muhasebe mensuplarının YTTK'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşlerinde farklılık vardır**» şeklindeki hipotezi desteklememektedir.

4. SONUÇ

Araştırmada, 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanununun denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler hakkında muhasebe mensuplarının görüşleri ve uygulama esaslarına ilişkin farkındalıkları ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırmamız üç bölümden oluşmakta olup; birinci bölümde araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının firmadaki görevleri ve Yeni Türk Ticaret Kanunu bilme düzeyleri araştırılmıştır.

İkinci bölümde, Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkındaki genel görüşleri firmadaki görevleri ve Yeni Türk Ticaret Kanununu bilme düzeyleri açısından araştırılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise, Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununda yer alan denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşleri firmadaki görevleri ve Yeni Türk Ticaret Kanununu bilme düzeyleri açısından araştırılmıştır. Bu araştırmanın değerlendirilmesi ve sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Araştırma anketine cevap veren muhasebe mensuplarının büyük çoğunluğu denetçi unvanına sahip denetim elemanları ve denetim konusunda tecrübeli kişilerdir.
- Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu bilme düzeylerine ilişkin araştırmada "bilirim" düzeyi baskın çıkmıştır.
- Araştırmaya göre muhasebe mensuplarının çoğunluğu böyle bir düzenlemenin gerekliliği konusunda görüş belirtmiş fakat şirketlerin henüz bu kanun uygulanmasına hazır olmadıkları, konferans ve eğitimlerle destek-

lenmesi gerektiği görüşü üzerinde durmuşlardır.

- Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonları ve Yeni Türk Ticaret Kanununu bilme düzeyleri açısından bakıldığında kanun hakkındaki genel görüşlerinde herhangi bir farklılık yoktur.
- Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununda denetim alanında getirilen yeni uygulamalarla ilgili görüşleri incelendiğinde çoğunluğunun uygulama esasları hakkında olumlu görüş belirttiklerini görmekteyiz.
- Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonları ve Yeni Türk Ticaret Kanununu bilme düzeyleri açısından bakıldığında Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen denetimle ilgili uygulama esasları hakkındaki görüşlerinde herhangi bir farklılık yoktur.

Araştırmada ortaya çıkan sonuçlara göre; muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununun düzenlenmesinin gerekliliğinden yana oldukları ve Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gelişmiş ülkelerle olan uygulama farklılıklarının giderileceğine inandıkları görülmektedir. Şirketlerin yeni Türk Ticaret Kanununa hazır ya da bilgi sahibi olup olmadıklarına yönelik görüşleri ise şirketlerin henüz hazır olmadıkları yönündedir.

Yeni Türk Ticaret Kanununda düzenlenen denetim kısmına ilişkin değerlendirmelerinde ise; genelde uygulamalar hakkında olumlu görüş beyan etmişler yalnız denetçi görev tanımı ve sınırları konusunda yeterli olmadığı görüşündedirler.

5. KAYNAKÇA

Arslan, Erdoğan. 2011, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre "Denetçinin" Niteliği", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı: 104

Bozkurt, Nejat. 1999, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Yayınları

Marşap, Güçlü Beyhan, Kurt, Ganite. (2008), **Muhasebe Denetiminin Gelişimine Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Katkısının Tarihsel Süreçte İncelenmesi (1938–2008)**, Ankara: ASMMMO Yayınları, Yayın No:62

Selimoğlu, Seval Kardeş. 2008. Denetimin Genel Çerçevesi. (Editör: Seval Kardeş Selimoğlu, ve Şaban Uzey). **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi

T.C. Yasalar (14.02.2011), **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (27846 Sayılı)

TÜRKİYE VE DÜNYA UYGULAMALARINDAN ÖRNEKLERLE ANTI-DAMPİNG VERGİLER VE ETKİLERİ

Doç. Dr. Ersan ÖZ

Arş. Gör. Kübra Gözen BOZDOĞAN

ÖZET

Dış ticarete serbest ticaret politikası uygulanmasının birçok olumlu etkisinin yanı sıra olumsuz etkileri de mevcuttur. Bunlardan biride, ihracatçı bir firmanın malını normal değerinin altında bir fiyatla ihraç etmesi anlamına gelen dumpingdir. Dumpingli ürün nedeniyle ortaya çıkan haksız rekabetin önlenmesi ve yerli üreticinin korunması nedeniyle dumpinge karşı vergi anlamına gelen anti-dumping vergisi de kaçınılmaz hale gelmektedir.

Dampinge karşı ilk uluslararası önlemler Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nda, daha sonra da Dünya Ticaret Örgütü bünyesinde düzenlenmiştir. Türkiye'de ise bu konudaki ilk adım 1989 tarihinde kabul edilen İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Mevzuat ile atılmıştır.

Türkiye ve dünya uygulamalarından örneklerle Anti-dumping vergisinin ele alındığı bu çalışmada, dünya uygulamaları çerçevesinde AB, ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda ve Güney Afrika Birliği gibi ülkeler ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Dumping, Anti-dumping, Vergi.

Jel Kodlar: K30, K34, K39.

ABSTRACT

Many positive effects of the implementation of free trade in foreign trade policy is also available, as well as negative effects. One of them, an exporting company, which means that goods exported at a price below the normal value of the dumping. Prevention of unfair competition caused by the dumped product and the protection of the domestic manufacturer

* Pamukkale Üniversitesi, İkt. İdr. Bil. Fak., Maliye Bölümü, ersanoz@pau.edu.tr, www.ersanoz.com

** Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İkt. Ve İdr. Bil. Fak., Maliye Bölümü, kubragozen_87@hotmail.com

of anti-dumping tax, anti-dumping tax, which means inevitably becomes.

The first international anti-dumping measures against the General Agreement on Tariffs and Trade, and later held at the World Trade Organization. In Turkey, the first step in this regard on the Prevention of Unfair Competition in Importation Legislation adopted in 1989, and has taken.

Turkey and the world of anti-dumping tax on sample applications discussed in this study, within the framework of international applications for EU, U.S., Canada, Australia, New Zealand and the South African Union, countries such as will be discussed.

Key Words: Dumping, Anti-dumping, Tax.

Jel Codes: K30, K34, K39.

1. GİRİŞ

Dünya ticaretinde önemli değişimlerin yaşandığı bir dönem olan yirminci yüzyılda, küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin boyutu da hızla değişmiştir.

Uluslararası ticarete serbestliğin, uluslararası iş bölümünün sağlanabilmesi ticari engellerin kaldırılması ve serbest rekabetin sağlanması amacıyla uluslararası düzenlemelere önem verilmiştir. Bu doğrultuda öncelikli Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması, daha sonra da Dünya Ticaret Örgütü bünyesinde uluslararası ticaretin genel kuralları belirlenmiştir.

Uluslararası ticaretin geliştirilmesine yönelik atılan adımlardan biriside, ekonomik kalkınma ve sanayileşme için özellikle de yeni kurulan üretim dallarının dış rekabete karşı korunması amacıyla yapılan düzenlemelerdir. Bu nedenle yapılan ve uluslar arası ticareti konu alan çeşitli anlaşmalarla dış ticarete serbestliğin sağlanması amaçlanmış ve dış ticarete bazı haksız rekabet biçimlerini önlemek için birtakım düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu düzenlemelerden birisi de dumpingli ithalat ve dumpingli ithalata karşı alınacak anti-dumping önlemlerdir. Bir ürünün normal değerinin altında bir fiyatla satılması anlamına gelen dumpingin, artan önemi nedeniyle pek çok ülke bu konuya özel önem vermiş ve mevzuat çalışmaları yapmışlardır. Bu ülkelerin başında; AB, ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda ve Güney Afrika Birliği gelmektedir.

Türkiye’de dumpingli ithalata karşı alınacak önlemler konusunda yapılan ilk yasal düzenleme, 1989 tarihinde kabul edilen 3577 sayılı Kanun, 89/14506 sayılı Karar ve Yönetmelikten oluşan ve konuya ilişkin idari ve

teknik prosedürü düzenleyen İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkındaki Mevzuattır.

GATT Uruguay Raundu ticaret müzakereleri sonucunda imzalanan nihai senet kapsamındaki Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması Türkiye tarafından 31.12.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere onaylanmış ve bu nedenle İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Mevzuatın, DTÖ Anti-damping Anlaşması'nı geçerli kılacak şekilde yeniden düzenlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda, uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla, 3577 sayılı Kanun'da değişiklik yapan 4412 sayılı Kanun 21.07.1999 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiştir. Kanun değişikliğinin ardından İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Karar ve İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Yönetmelik ile birlikte ulusal mevzuatın uyumlaştırılması süreci tamamlanmıştır.

Çalışmanın amacı Türkiye'de ve dünyada anti-damping uygulamalarının incelenmesidir. Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde, dumping kavramı ve anti-damping vergisi detaylı bir şekilde açıklanmıştır. İkinci bölümde ise Türkiye ve dünya uygulamalarından örneklerle anti-damping vergisi ve etkileri incelenmiştir.

2.DAMPİNG KAVRAMI

Damping konusu ilgili literatürde farklı şekillerde tanımlanmıştır. Ancak bütün bu tanımların temeli farklı pazarlardaki fiyat ayrımcılığı kavramına dayanmaktadır (Krishna, <http://elibrary.worldbank.org>). Nitekim, Jacob Viner da dumpingi ulusal piyasalar arasındaki fiyat farklılaştırılması olarak tanımlamıştır (Başkol 2010)

Damping, bir ürünün normal değerinin altında bir fiyatla, diğer bir ifadeyle, ihracatçı ülkede tüketime konu aynı veya benzer bir ürünün karşılaştırılabilir fiyatından daha düşük bir fiyatla ihraç edilmesidir.

Arthur Andersen'e göre ise dumping; bir ülkenin herhangi bir malı kendi pazar değerinin (reel maliyetinin) altında bir fiyatla ihraç ederek, ithalatçı ülkelerdeki üreticiler aleyhine o ülkedeki pazar payını arttırması veya iç pazardaki fiyat seviyesini düşürmek amacıyla ülke içinde satılmayan malları dış pazarlarda ucuz fiyatlarla satmasıdır (Tuncer 2001, 12).

Başka bir tanıma göre ise dumping, ithalatçı ülkedeki rakip firmaların maddi zararına yol açan, üretim maliyeti daha az olan ürünlerin ihraç edilmesidir (Peacock 2004, 3).

Bütün bu tanımlar doğrultusunda dumping, bir malın ihracata yönelik olarak, ihracatçı ülke iç piyasa fiyatının altında satılması uygulamasını ifade eder. Kısacası dämpinge, “ulusal piyasalar arasındaki fiyat farklılaştırması” da denilebilir. Eğer ihraç fiyatı ile ihracatçı ülkedeki iç tüketim fiyatı arasındaki karşılaştırma sonrasında, ikincisinin daha yüksek olduğu anlaşılırsa ürün dämpingli kabul edilir. Ancak dämping suçlamalarının geçerli sayılabilmesi, ithal ülkesinin sanayisi üzerinde somut ve tespit edilebilir zarar meydana geldiğinin kanıtlanması ile mümkündür.

Dämping deyiimi, başlangıçta üreticilerin yurt içinde satamadıkları malları, iç fiyatları kırmamak için dünya pazarlarına sürmeleri anlamında kullanılmıştır. Ancak giderek değişik şekiller ve farklı amaçlar ortaya çıkmıştır. Bunlar; dış pazarda yeni ticari ilişkiler kurmak veya geliştirmek, iç piyasayı bozmaksızın nakit ihtiyacını karşılamak, ihraç piyasasında daha güçlü bir rekabet düzeyine ulaşmak şeklinde sıralanabilir.

Dämping, arada bir yapılan (sporadic) dämping, yıkıcı (predatory) dämping ve sürekli (persistent) dämping olmak üzere üçe ayrılır. Bunlardan arada bir yapılan dämping dış pazara açılma şeklinde de tanımlanabilir. Şöyle ki, firmalar aşırı üretim nedeniyle geçici stok fazlası olması durumunda bu stokları eritmek amacıyla dış pazara yönelirler ve düşük fiyatlarla yaptıkları ihracat dämpinge yol açar ancak daha sonra stoklar eriyince bu durum düzeler ve normale döner.

Bazen büyük bir firma, dış piyasadaki rakiplerini ortadan kaldırmak için, fiyatlarını onların dayanamayacağı kadar düşürür, rakipler endüstriden çıktıktan sonra da monopolcü olarak aşırı şekilde yükseltir. Buna yıkıcı dämping denir. Öte yandan firmaların mallarını dış piyasalarda sürekli olarak iç piyasadaki daha düşük fiyatlarla satması durumu ise sürekli dämping olarak nitelendirilmektedir.

Dämping hangi şekilde ve ne nedenle olursa olsun milletlerarası ticarete zarar vermekte ve dünya refahını olumsuz yönde etkilemektedir. Çünkü dämping yapan firma bir malı dünyada değişik tüketicilere farklı fiyatlarla sunmaktadır. Arıza dämping ithalatçı ülkeye belki zarar vermez ve hatta tüketicinin de, düşük fiyat ödemesi nedeniyle lehine olabilir. Fakat yıkıcı öldürücü dämping, ithalatçı ülkede o malı üreten firmaları piyasadan silmekte ve yok etmektedir. Bu sebeple devletler dämpinge karşı değişik önlemler almışlar ve bu amaçla anti-dämping yasalar çıkarmışlardır (Tuncer 2001, 10).

Ayrıca, ihracatçı firmaların mallarını yurt dışında iç pazarlardan daha dü-

şük fiyatla satmaları, uluslararası ticarete haksız rekabete yol açmaktadır. İç piyasasında damping yapılan ülkede üreticiler bundan büyük zarar görürler. Serbest fiyat mekanizması her ne kadar verimliliği artırsa da, ülke içindeki üreticilerin zor duruma düşmelerine, işlerini küçültmelerine veya terk etmelerine neden olur. Ayrıca uzun dönemde ülke için sosyal ve ekonomik sorunları da beraberinde getirir.

3. ANTI-DAMPİNG VERGİSİNİN TANIMI

Bazı koşulların gerçekleşmesi halinde, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması dış ticaret üzerinde sınırlamalara gidilmesine imkân vermiştir. Bu durumlardan birisi de konumuz olan damping uygulamasıdır. GATT (VI. Maddesi) ile kabul gören kurallara göre bir ülkenin diğer ülkelere karşı damping yapması durumunda bundan zarar gören ülke “anti-damping vergisi” koyma hakkını elde eder. Çünkü damping, haksız ticari bir uygulamadır.

Tarife dışı olan bu vergi ile yerli üreticinin haksız rekabet karşısında ezilmesi amaçlanır. Dampinge karşı verginin amacı devlete gelir sağlamak değildir. Burada amaç ekonomiktir. Yani zarar gören ülke ve firmanın maruz kaldığı zararının telafisidir. Böylelikle, verginin ekonomik etkisi kullanılarak iç piyasada üretim yapan firmanın zor durumdan kurtarılması amaçlanmaktadır.

Anti-damping uygulamaları, bütün ülkelerde yabancı firmalarla rekabet edemeyen yurtiçi firmaların korunması için yurtiçindeki politik unsurların korumacılık lehinde yaptıkları baskıların etkisi ile yaygın bir şekilde kullanılmaya başlamıştır (Aktan ve Vural, <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2394>). Ayrıca, anti-damping vergisi ulusal sanayiye ve yerli ürünleri korumak amacıyla yanı sıra ithalatta haksız rekabeti önlemek için de kullanılan önemli bir araçtır.

Dampinge karşı vergi, dış ticaret vergileri içinde yer almasına rağmen dış ticaret işlemlerinden doğan olağanüstü, istisnai ve geçici nitelikte bir mükellefiyettir. Anti-damping vergide verginin konusu, marjinal maliyetin altında yurda ithal edilen dampingli ürünlerdir. Verginin mükellefi, teorik açıdan yabancı ülkedeki üretici veya malı ihraç eden kişi veya kuruluş olduğu halde, bunları vergilemek mümkün olmadığı için, zorunlu olarak mükellef varış ülkesindeki ithalatçı kişi ve kuruluş olacaktır. Gümrük vergileri ve gümrükten alınan diğer vergiler gümrük idareleri tarafından tahsil edildiği halde, dampinge karşı alınacak vergiler dış ticaret örgütlerine bağlı kuruluşlar tarafından yürütülmektedir (Acar 2003,114).

Anti-damping vergileri, damping ve benzeri uygulamalarla ihracatçının yerli endüstri üzerinde maddi zarara veya maddi zarar tehdidinde yol açtığı durumlarda haklı gerekçelere sahipmiş gibi görünse de bu vergilerinin uygulanması ve uygulama şekilleri ticareti engelleyici ve uygulamanın meşruiyetini ortadan kaldırıcı niteliğe sahiptir (Aktan ve Vural, <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2394>). Bu noktada uluslar arası fiyat farklılıklarını sadece anti-damping vergisiyle önlemek tam olarak doğru olmayacaktır. Çünkü anti-damping vergiler ile her ne kadar rekabet sağlanmaya çalışılsa da temelde yabancı firmalarla rekabet eden yerli firmalar korunmaktadır. Yani anti-damping vergiler rekabeti değil rekabet edeni koruyan bir uygulamadır.

3.1. Anti-damping Vergisinin Koşulları

Anti-damping uygulamaları, GATT ana sözleşmesinde belirtilen durumlarda ve ancak anlaşmada yöntemi gösterilen soruşturmalar sonucunda başlatılabilir. Sözü edilen bu düzenlemelere göre, her ülkedeki anti-damping soruşturmasını yapmakla görevli kurumlar, araştırma ve incelemelerde bulunur. Yapılan soruşturma sonucunda ihracatçının damping yaparak pazar bozulmasına neden olduğu ve yerli endüstriye zarar verdiği tespit edilirse ilgili ülkeye anti damping veya telafi edici vergi koyma hakkı doğar (Acar 2003,114).

Anti-damping vergisinin uygulanabilmesi için yabancı ihracatçıların faaliyetlerini kapsayan üç aşamalı bir soruşturmanın açılması gereklidir. İlk aşamada ilgili hükümet; dampingli ithalatın ilgililere zarar vermesi, maddi zarar verme ihtimali oluşması, pazar bozulmasına neden olması veya bir üretimin yapılmasını geciktirmesi durumlarına karşı soruşturma başlatır. İkinci aşamada soruşturmadan elde edilen ilk bilgilere göre zarara neden olan bir damping söz konusu ise geçici vergi konur ve son aşamada soruşturma neticesinde damping kanıtlanırsa geçici anti-damping vergisi kesinleşir. Soruşturma esnasında dampingli ithalat sebebiyle ilgili sektörde meydana gelen zararın kanıtlanması gerekir (Aktan ve Vural, <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2394>).

3.2. Anti-damping Vergisinin Etkileri

Anti-damping vergisinin gümrük vergileri gibi ekonomi üzerinde etkileri olması kaçınılmazdır. Bu etkileri mikro ve makro olarak ikiye ayırabiliriz. Mikro etki anti-damping vergisi uygulanan endüstri üzerinde gerçekleşirken, makro etki de tüm ekonomi üzerinde gerçekleşir. Anti-damping vergisinin etkilerini şu şekilde sıralayabiliriz (Beğen 2007, 23-24);

- a) Vergi konuluş amacına uygun şekilde damping yapmak suretiyle kötüye kullanılan fiyat farklılaştırmasını ortadan kaldırır.
- b) Anti-damping önlemler ülke üretim dalının korunması amacına hizmet etse de ithal malının fiyatının arttırılması veya ithal miktarının azaltılması, gibi nedenlerle bu üretim dalının serbest rekabet ortamını bozar.
- c) Tüketiciler daha ucuza mal alma imkanından mahrum kalır.
- d) Bazı yerli sanayi kollarının korumak amacıyla anti-damping vergisini araç olarak kullanılması verginin gerçek amacından çıkmasını neden olur.
- e) Bir damping soruşturmasının açılması ithalatçı ve ihracatçı için güven-sizliğe yol açar.
- f) Soruşturma açılması, dampingin uygulandığı kanıtlanmasa bile ihracatçı üzerinde caydırıcı, ticareti kısıtlayıcı bir etki yaratır. Ancak anti-damping vergi uygulamasında, verginin ihracatçıyı zor durumda bırakmamasına dik-kat edilmelidir. Yani konulan vergi ihracatçıyı elde ettiği avantajdan mahrum etmeli ancak bunu aşmamalıdır.

4. TÜRKİYE VE DÜNYA UYGULAMALARINDAN ÖRNEKLERLE ANTI-DAMPİNG VERGİLER

4.1. BAZI ÜLKELERDE ANTI-DAMPİNG UYGULAMALARI

Anti-damping vergisinin uygulama şekilleri uluslararası kurallar çerçevesinde ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu nedenle bu başlık altında çeşitli anti-damping uygulamaları, ele alınan ülkeler açısından değerlendirilecektir.

4.1.1. Avrupa Birliği'nde Anti-damping Uygulamaları

Ülkeler açısından uygulanan anti-damping politikaları birbirlerinden farklı olabilir (Blonigen ve Prusa, 2001). Bu nedenle de anti-damping uygulamaları Avrupa birliği için önemli bir dış ticaret politikası aracıdır. Çünkü bu mevzuat toplulukta giderek artış gösteren korumacılık akımı doğrultusunda, en çok kullanılan önlemlerdendir.

Avrupa Ekonomik Topluluğunun ortak dış ticaret politikasının en önemli unsuru olan gümrük tarifesi 1968'de yürürlüğe girmiştir. 1 temmuz 1969 yılında ise; Avrupa Ekonomik Topluluğu ilk anti-damping tüzüğünü kabul etmiştir. Tüzüğün düzenlenmesinde 1967 Kennedy Round görüşmelerinde kabul edilen anti-damping kodu esas alınmıştır. Tüzüğün amacı; Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye olmayan ülkelere yapılan dampingli veya sübvansiyonlu ithalata karşı korunma sağlanmasıdır (Yücel 1990, 21).

Damping soruşturması sonucunda, Topluluk üyesi olmayan devletlerden Topluluğa yapılan ithalata karşı antidamping önlemlerin alınmasına karar verilebilmesi için üç koşulun gerçekleşmesi gereklidir. Bu koşullar, somut olayda damping yapılmış olması, bu damping sonucu zarar ortaya çıkmış olması ve topluluk menfaatinin dampinge müdahale edilmesini gerektirmesidir (Gürkan 2008, 12).

Avrupa Birliği tarafından anti-damping önlemlerinin kullanımı 1980'li yıllarla hızla artış göstermekle birlikte bu dönemden sonra bu önlemlerin sayısı sabit bir süreç izlemiştir. 1990 yılında yürürlükte 139 anti-damping önlemi mevcutken 1993 ve 1994 yılında bu sayı 150 civarına yükselmiş, 1997 ve 1998 yılında ise sırasıyla 141 ve 142'ye düşmüştür (Brenton, 2000).

AB üyesi olan İtalya'da dış ticaret, AB norm ve kurallarına göre yürütülmektedir. Serbest ticarete dayalı bir dış ticaret rejiminin bulunduğu İtalya da ithalat için herhangi bir izne ya da lisansa gerek yoktur. Anti damping ve anti sübvansiyon tedbirleri AB düzeyinde ve AB Komisyon'un içtihatları çerçevesinde uygulanmaktadır (<http://www.musavirlikler.gov.tr/altde-tay.cfm?AltAlanID=476&dil=TR&ulke=I>).

Anti-damping önlemlerinin en fazla etkilediği ürün kategorileri demir ve çelik ürünleri, elektronik ürünler ve kimyasallardır (Brühlhart ve Matthews, 2007).

Tablo 1: Üretim Sektörü İtibariyle 1998-2007 Yılları Arasında AB Tarafından Açılan Anti-Damping Soruşturmaları

Ürün Grupları	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Toplam
Demir Çelik	15	18	7	16	5	-	13	4	-	6	84
Kimya	-	21	17	4	5	3	8	3	12	2	75
Elektronik	-	12	2	2	1	1	-	7	5	-	30
Tekstil	6	6	-	3	1	2	4	1	2	-	25
Diğ. Mekanik Ürünler	-	5	1	2	4	-	2	2	2	-	18
Diğ. Metaller	-	-	2	-	-	-	-	-	9	-	11
Kağıt, Ahşap	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1
Diğ. Ürünler	-	4	2	-	4	-	2	7	5	1	25
Toplam	21	66	31	27	20	7	29	24	35	9	269

Kaynak: Onur Elele, "Uluslar arası Ticarete Damping ve Anti-damping", s.95.

Tablo 1'de 1998-2007 yılları arasında Avrupa Birliği Tarafından açılan anti-

damping soruşturmalarının sektörler itibariyle dağılımı yer almaktadır. Bu tarihler arasında açılan toplam anti-damping soruşturması sayısı 269'dur. Bu rakam yıllık bazda ortalama 27 soruşturma açıldığının bir göstergesidir. Tabloya göre en çok soruşturma açılan ürün grubu ise demir çeliktir. Bunu kimya ürünleri takip etmektedir. Yukarıdaki tabloya göre 1998-2007 yılları arasında AB tarafından en çok soruşturmanın açıldığı yıl 1999'dur.

Antidamping vergisi uygulanmasında AB Konseyi'nin 2007 yılında onaylamış olduğu 452 no'lu tüzük önemli ayrıntılar içermektedir. Buna göre ütü masası ihraç eden Ukrayna'ya karşı anti-damping vergisi uygulanması kararı verilmiştir. Bu kapsamda, uygulanan antidamping oranı yüzde 9,9 olarak tespit edilmiştir. Ancak Ağustos 2008'de, Ukraynalı Eurogold Industries şirketi, kararların alındığı dönemden bu yana şartların değiştiğini öne sürerek, Avrupa Komisyonu'nun dosyayı yeniden gözden geçirmesi için talepte bulunmuştur. Araştırmalar sonucunda, dampingin söz konusu olduğu tespit edilmiştir ancak daha önceden bir hesap hatasının ortaya çıkması ile ütü masası ihraç eden Ukrayna'ya karşı uygulanan anti-damping oranı yüzde 7'ye indirilmiştir (<http://www.ikv.org.tr/images>).

Yine AB'nde anti-damping vergisinin uygulanmasına yönelik son dönemlerde dikkat çeken bir diğer kararı da Avrupa Komisyonu'nun Ocak 2009'da almış olduğu, Hindistan'dan ithal edilen polietilen tereftalat filmlere (PTF) uygulanan anti-damping oranlarını yöneliktir. Buna göre, Hindistan şirketlerine karşı uygulanan yeni oranlar yüzde 19,1 ve yüzde 5,4 arasında belirlenmiştir. (<http://www.ikv.org.tr/images>).

4.1.2. ABD' de Anti-damping Uygulamaları

ABD haksız ithalat ile mücadeleyi pek çok ülkede olduğu gibi hukuki bir çerçevede yürütmektedir. Dünya ticaretinde büyük paya sahip olan ABD bilindiği gibi liberal bir ticaret politikasını benimsemiştir. Ancak bunun yanı sıra ABD'nin korumacı önlemlere ilişkin birçok yasası da bulunmaktadır. ABD haksız ticari rekabete ilişkin kanunlarını GATT'tan önce çıkarmıştır ve ABD'nin kanunları esasında GATT'ın içeriğinden daha kapsamlıdır. Bu nedenle ABD uluslar arası anti-damping düzenlemelerine öncülük etmiş bir ülke konumundadır.

Anti-damping kanunları, ABD'de 1916 tarihinden beri uygulanmasına rağmen 1970'li yıllara kadar çok sık kullanılmamışlardır. Bu kanunlara göre iki temel şartın gerçekleşmesi ithal mallara anti-damping vergisi konulması gerektirir. Bunlar ABD'ye ihraç edilen mamulün normal değerlerinin altında bir fiyattan satılması ve bu ithalattan yerli sanayinin maddi zarar görmesidir.

Tablo 2: Amerika’da Sektörler Bazında Anti-Damping Önlemler (1996-2003)

Endüstri	Uygulama Sayısı
Çelikten imal edilen ürünler	100 (31,6 %)
Kimyevi ürün ilaçlar	55 (17,4 %)
Hammadde	49 (15,5 %)
İşlenmiş tarım ürünleri	27 (8,5 %)
Elektronikler	12 (3,8 %)
Mineraller	12 (3,8 %)
Çeşitli mamul mallar	8 (2,5 %)
Ahşap ürünler	3 (1,0 %)
Tekstil	3 (1,0 %)
Makine/Oto	2 (0,6 %)
Diğer	3 (1,0 %)

Kaynak: Jeffrey M. Drope and Wendy L. Hansen, “Anti-dumping’s Happy Birthday?”,s.466

ABD’de sektörlere göre anti-damping uygulamalarının yer aldığı Tablo 2’de görüldüğü üzere çelik sanayi %31,6’lık bir oranla en büyük paya sahiptir.

4.2.3. Kanada’da Anti-damping Uygulamaları

Kanada, 10.08.1904 tarihli Geçici Gümrük Tarifesi Kanunu ile dumping konusunda ilk düzenleme yapan devlettir. Kanada’ya ithal edilen malın ihraç fiyatı, ihraç eden ülkenin olağan piyasa fiyatının altında ise anti-damping gümrük vergisi konulacağı Kanun’un 19. Maddesinde düzenlenmiştir. Kanunda, anti-damping gümrük vergisinin konulabilmesi; ülke ekonomisi veya bir üretim dalının zarar görmesi koşuluna bağlanmıştır. Kanun ağırlıklı olarak Amerikan mallarına karşı uygulanmaktadır (Dirikkan 1996, 66).

Kanada, daha sonra 12.04.1907 tarihli Gümrük Tarifesi Kanunu’nda, bütün mallara anti-damping gümrük vergisi konulabileceği hükmüne yer vermiştir. 04.07.1921 tarihli Gümrük Kanunu’na, yukarıdaki hükümlerin yanı sıra ihracatçı ülkedeki olağan piyasa fiyatının, toptan satış fiyatı olacağı şeklinde bir koşul da eklenmiştir. 1955 yılında ise, devlet veya özel kişilerin verdiği primle ihraç edilen mallara prim miktarı kadar ek gümrük vergisi konulması şeklinde bir hüküm kabul edilmiştir. Daha sonra Kanada, GATT’a taraf olan ülkelerce yapılan 30.06.1967 tarihli Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması’nın VI. Maddesinin Uygulanması Hakkında Anlaşma’yı (Anti-damping Kodu) imzalamıştır ve 1968 yılı ile birlikte artık Kod hükümlerini uygulamıştır (Dirikkan 1996, 67).

Günümüzde ise Kanada da anti-damping ve telafi edici vergiler ile ilgili mevzuat İthalat Özel Önlemler Yasası'nda [The Special Import Measures Act (SIMA)] düzenlemiştir. Bu yasaya göre(SIMA) dampingin varlığı iki aşamaya bağlanmıştır. İlk aşama, Kanada Sınır Hizmetleri Kurumu (CBSA) tarafından yürütülür ve damping ve sübvansiyon olup olmadığının soruşturulmasıdır. İkinci aşama ise Kanada Uluslararası Ticaret Mahkemesi (CITT) tarafından yürütülen bir ekonomik araştırma ile damping veya sübvansiyonun bir yararlanma olup olmadığının incelenmesidir (http://www.taxand-tradelaw.com/anti-dumpingcountervailing_duties.html).

Kanada da son zamanlarda göze çarpan önlemlerden birisi 19.04.2011 tarihinde alınan bir kararla, Çin Halk Cumhuriyeti'nden (ÇHC) ithal edilen çelik ızgaralara anti-damping ve telafi edici vergilerin uygulanacak olmasıdır. Söz konusu karar, Fisher&Ludlow Ltd. şirketinin şikayeti üzerine yapılan inceleme sonucunda, paslanmaz çelik ızgarada damping ve sübvansiyon uygulamasının yerli sanayide zarara neden olduğunun anlaşılması üzerine alınmıştır (<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=ulusticgundem&icerik=8327E668-D8D3-8566-4520900E67DA3A2E>)

4.2.4. Avustralya'da Anti-damping Uygulamaları

Avustralya'da anti-damping uygulamaları Dünya Ticaret Örgütü kuralları çerçevesinde yürütülmektedir. Anti-damping vergisi, bir ihracatçının ürünü kendi ülkesinde satılan yurt içi fiyattan daha düşük bir fiyata Avustralya'ya ihraç etmesi halinde uygulanmaktadır.

Avustralya-Yeni Zelanda arasında 1983 yılında yürürlüğe giren Daha Yakın Ekonomik İlişkiler Ticaret Anlaşması ile iki ülke arasındaki karşılıklı ticarete konu olan mallar gümrük vergisinden, miktar kısıtlamalarından, anti-damping vergisinden ve telafi edici vergiden ve benzer uygulamalardan muaf tutulmuştur.

Avustralya'nın 31 Temmuz 2010 itibariyle ithalatta anti-damping veya eş etkili vergiler alanında almış olduğu önlemler, madde adı ve ülke olarak, Tablo 3'de belirtilmiştir.

Tablo 3 : Mevcut Anti-Dumping veya Eş Etkili Önlem Uygulamaları (31 Temmuz 2010 itibariyle)

MADDE İSMİ	GTİP NO	ÜLKE	ÖNLEM	SONA ERME TARİHİ
Amonyum nitrat	3102.30.00/05	Rusya	D*	25/05/11**
Konyak	2208.20.10/75/76/77	Fransa	C	08/03/12
Kurutulmuş veya işlenmiş kuş üzümü	0806.20.00/29	Yunanistan	D	15/01/14
Dichlorophenoxy-asetik asit (2,4-D)	2918.99.00/43/44/48 3808.93.00/14/16	Çin	D	23/03/13**
Karton (Greyback cartonboard)	4810.13.90/56 4810.19.90/57 4810.29.90/64 4810.29.90/80 4810.99.00/85	G. Kore G. Kore	D P.U. – D	28/7/15** 28/7/15**
Geosentetik kil şilteler	6815.99.00/09	Almanya	D	15/10/14
Demir ve çelikten borular	7306.61.00/21/22/23/ 90 7306.69.00/26/27/28/ 30 7306.30.00/31/32/33/ 34/35/36/37	Çin Çin	D P.U. – D	25/12/12 14/05/12
Demir ve çelikten değirmen makineleri	8474.90.00/28	Kanada	D	18/09/13**
Mobil Çöp Tenekesi	3924.90.00/09/10	Malezya	D	06/11/11
Ananas Meyvesi	2008.20.00/26/28	Filipinler Tayland	D D	11/10/11 18/10/11**
Ananas Meyvesi	2008.20.00/27/28	Çin Filipinler Tayland	D D D	11/10/11 14/11/11 18/10/11**
Polyethylene, linear düşük yoğunluklu	3901.10.00/01 3901.90.00/06	Tayland	D	04/12/13**
Polyvinyl chloride homopolymer resin (PVC)	3904.10.00/18	A.B.D Japonya	D* D*	23/01/12** 22/10/12**
Konserve Mantar	2003.10.00/81/82	Çin	D	13/01/11
Jantlar	8708.70.99/80/81	Çin Çin	D P.U. – D	01/01/14 31/12/13
Silikon emülsiyon beton karışımı	3824.40.00	A.B.D.	D*	14/04/15
Sodium hydrogen carbonate (sodium bicarbonate)	2836.30.00/27	Çin	D*	03/11/10

D : Dumping P.U : Price Undertaking

(*) : Geçici önlem (**) : İlk 5 yıllık başlangıç süresini aşan önlemler

Kaynak: Australian Customs Dumping Notices (ACDNs 2009)25, http://www.customs.gov.au/webdata/resources/notices/ACDN_2009_25.pdf

Tablo 3'e göre 31 Temmuz 2010 itibariyle Avustralya tarafından dumping için önlem alınan ülkelerin başında Çin gelmektedir zira alınan 17 önlemden 7'si Çin'e yöneliktir.

4.2.5. Yeni Zelanda'da Anti-damping Uygulamaları

Yeni Zelanda da, ilk kez 31.11.1905 tarihli "Yeni Zelanda Tarımsal Araç İmal, İthal ve Satış Kanunu" (New Zealand Agricultural Implement Manufacture, Importation and Sale Act) ile bazı hükümler getirilmiştir. Buna göre; tarım araçlarının düşük fiyatla Yeni Zelanda'ya ithal edilmesi ve haksız rekabet yapılması halinde devlet Yeni Zelanda'daki araç üreticilerine üretim primi verebilecektir. Farklı olarak buradaki uygulamada dampingli veya düşük fiyatlı ithalat yapıldığında ek vergi koymak değil, ülke yararlarının, üreticilere prim verilmesi suretiyle güvenlik altına alınması tercih edilmiştir. 22.12.1921 tarihli Gümrük Değeri Kanunu'nda anti-damping konusunda özel hükümler vardı. "Buna göre, Yeni Zelanda'da üretilen türde malların ithalinde ihracatçıya ödenen gerçek satış fiyatı aynı zamandaki iç değerinden daha düşükse dampingin varlığı kabul edilirdi ve anti-damping gümrük vergisi alınabilirdi. Ancak önlemlerin alınmasında kamu yararı koşulu da aranmaktaydı. Bu Kanun'da kur farkı dampingi için de özel bir gümrük vergisi öngörülmekteydi. Fakat 08.04.1925'de yapılan değişiklikle bu tür dampinge karşı önlem alınabileceğini öngören hüküm kaldırılmıştır (Dirikan 1996, 68).

4.2.6. Güney Afrika Birliği'nde Anti-damping Uygulamaları

Güney Afrika, Kanada ve ABD gibi ülkelerden sonra, dampinge karşı önlem alınması için mevzuat hazırlayan ilk ülkeler arasındadır. Güney Afrika; Tokyo Görüşmeleri neticesinde yenilenen Anti-damping Kod'unu imzaladığından, damping yapılan ürünlerin gümrük vergilerini arttırma yoluna gitmiştir.

1990'lı yıllarla birlikte Güney Afrika'nın yoğun bir şekilde anti-damping vergilerine başvurduğu görülmektedir. İlk zamanlar korumacı bir niteliğe sahip olan Güney Afrika'nın ekonomi politikası 1994 yılında bir dönüşüm yaşamış ve bu tarihte DTÖ ile imzalanan anlaşma, ithalat tarifelerinin azaltılmasını beraberinde getirmiştir. Güney Afrika, tarife yapısını DTÖ kuralları ve GATT-Uruguay Round Anlaşması çerçevesinde düzenlemiştir. Güney Afrika Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, ülkenin çıkarlarına uygun şekilde ithalat ve ihracatı düzenlemeye, yasaklamaya ve sınırlandırmaya yetkilidir. İthalat mevzuatına göre; bazı ürünlerin ithali izne bağlıdır (Beğen 2007,36).

Yaşanan değişim neticesinde ülke; anti-damping soruşturması açma ve uygulama bakımlarından ön sıralara geçmiştir. Anti-damping soruşturmaları, Güney Afrika pazarına girişteki önemli engellerden birisi haline gelmiştir (Güney Afrika Cumhuriyeti Yıllık Raporu 2005, 22).

DTÖ verilerine göre Güney Afrika 2005 yılının ilk yarısında dünyada en fazla anti-damping soruşturması açan ülke konumundadır. 2005'in ilk yarısı toplam 17 tane soruşturma açılmıştır. Yine 2007 yılı Ocak-Haziran döneminde üç yeni anti-damping soruşturması başlatmış ve aynı dönem içerisinde bir adet anti-damping vergisi yürürlüğe koymuştur.

5.2. TÜRKİYE'DE ANTI-DAMPİNGE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Türkiye'de 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ile buna göre çıkarılan Gümrük Yönetmeliğinde dumping ve anti dumping vergi kavramları geçse de, yasada dumpinge karşı alınacak tedbirler hakkında konulmuş herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak dumpinge karşı alınacak önleyici hükümleri 01.07.1989 tarih ve 3577 Sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine Hakkında Kanun içinde görmek mümkündür.

Bu Kanunda 21.7.1999 tarih ve 4412 sayılı kanunla bir takım değişiklikler yapılmıştır. Sözü edilen kanunun 1'inci maddesinde kanunun amacı; ithalatta haksız rekabet hallerinde dumpinge veya sübvansiyona konu olan ithalatın sebep olduğu zarara karşı bir üretim dalının korunması amacıyla yapılacak işlemlere, alınacak önlemlere, gerekli ilke ve uygulama kararlarını verecek bir kurul oluşturulmasına ve bunun görevlerine ilişkin usul ve esaslar, olarak belirtilmiştir.

Damping kanunda "bir malın Türkiye'ye ihraç fiyatının, benzer malın normal değerinin altında olması", diye tarif edilmiştir (Md.2). Kanun'da tedbirlerin alınması için üç nedenin varlığından söz edilmiştir. Bunlar dumpinge konu olan ithalatın, Türkiye'de bir üretim dalında; maddi zarara yol açması ve bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak geciktirmesidir (Md.3).

Ekonomi Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü Damping ve Sübvansiyon Araştırma Dairesi şikayet üzerine veya gerektiğinde re'sen dumping incelemesi yapabilir. Bu konudaki şikayeti yukarıdaki nedenlerin varlığını iddia eden üreticiler veya üretim dalı adına hareket eden gerçek veya tüzel kişi veya kuruluşlar yazılı olarak yapabilirler (Md.4). Genel Müdürlük verilen bilgi ve belgeler veya mevcut diğer bilgiler altında ön incelemeyi yapar ve soruşturma açılıp açılmayacağı hakkında Kurula teklif sunar. Soruşturma açıldığında soruşturmayı yürütür ve önlemlerle ilgili kurula teklifini iletir.

Yapılan soruşturma sonucunda Kurul tarafından belirlenen ve Bakanlıkça onaylanan dumping marjı kadar dumpinge konu malın ithalinde dumpinge karşı vergi alınır. Ortaya çıkan zararın telafisinin dumping marjı miktarından daha az vergi konulması ile mümkün olabileceğinin belirlenmesi halinde bu oran veya miktarda vergi uygulanır (Md.7).

Anti-damping vergisinin mükellefi; dampinge konu malı ithal eden gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu vergiler gümrük idarelerince, ithalde alınan diğer vergilerden ayrı olarak tahsil olunur veya teminata bağlanır.

Ayrıca 4067 Sayılı Kanunla onaylanan Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması Eki GATT 1944'ün VI. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşma (Anti-Damping Anlaşması)'da bu konuda geçerlidir.

5.3. TÜRKİYE'DE ANTI-DAMPİNG UYGULAMALARI

Dampinge karşı vergi konulabilmesi için, dampinge konu olan ithalattan maddi zarar gördüğünü veya maddi zarar tehdidi altında bulunduğunu veya bu tür ithalatın bir üretim dalının kurulmasını fiziki olarak geciktirdiğinin iddia eden üreticilerin veya üretim dalı adına hareket eden gerçek veya tüzel kişi veya kuruluşların Ekonomi Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğü'ne yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir.

Genel Müdürlük bu şikayet üzerine ön inceleme yapmak ve ithalatta Haksız Rekabeti Değerlendirme Kurulu'nca soruşturma açılmasına karar verilmesi halinde bu soruşturmayı yürütmekle yükümlüdür. Kurul tarafından soruşturulma sırasında yeterli delil olması halinde geçici önlem kararı alınabilmekte ve bakanlığın onayına sunulmaktadır. Soruşturma sonucunda kesin önlem kararı alınması gerekiyorsa yine bu karar bakanlığın onayına sunulmakta ve dampinge karşı vergi uygulamasına başlanmaktadır (Md.6).

Geçici önlem, şikayete ilişkin soruşturma sırasında dampingli ithalatın varlığı ve bu ithalatın zarara neden olduğu konusunda ön belirlemeler yapılması halinde, soruşturma süresince zararın önlenmesi amacıyla damping marjı veya zararı ortadan kaldırmaya yetecek daha az bir oran veya miktarda teminat şeklinde alınan önlemdir (Gümüş, 2005).

Kesin önlem ise, soruşturma sonucunda dampingli ithalatın varlığı ve bu ithalatın zarara neden olduğu belirlendiğinde bu zararın önlenmesi amacıyla damping marjı kadar veya zararı ortadan kaldıracak kadar daha az bir oran veya miktarda kesin olarak tahsil edilen dampinge karşı vergi uygulamasıdır (Gümüş, 2005).

5.3.1. Türkiye Tarafından Açılan Damping Soruşturmaları

Türkiye'de 1980 yılından sonra değişen dış ticaret politikasının da etkisiyle anti-damping uygulamalar önemli hale gelmiştir. Anti-damping uygulamaları anlaşmalar ile sıkı koşullara bağlanmıştır. Çünkü bu önlemlerin gizli korumacılık tedbiri olarak kullanılması tehdidi vardır (Beğen 2007, 57). Ayrıca bu konudaki uygulamalar, DTÖ Anti damping Anlaşması'na uygun

olarak ve İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Mevzuat hükümleri doğrultusunda yürütülmektedir. Mevcut mevzuata bağlı kalmak koşuluyla; ister AB üyesi, isterse başka bir ülke olsun Türkiye soruşturma açabilmektedir.

Türkiye’de 1989 tarihinde Anti dumping Kanunu’nun kabulü, anti dumping soruşturmalarının açılması için başlangıç olmuştur. 1989 yılından 1994 yılına kadar açılan soruşturma sayısı 65’tir. Bu soruşturmalar sonucunda 16 tane geçici vergi, 25 tanesi kesin vergi uygulaması başlamıştır. Bu yıllar itibariyle soruşturmaların ülkelere göre dağılımı incelendiğinde; Doğu Avrupa ve Güneydoğu Asya çıkışlı ürünler dampire suçlanan ürünlerin başında gelmektedir. Yine bu tarihler arasında en fazla soruşturmaya maruz kalan ülkeler sırasıyla; Çin Halk Cumhuriyeti, Romanya ve Tayvan’dır (Kanatbüken 1995, 144-146).

DTÖ verilerine göre Türkiye, 1995-2004 yılları arasında 89 adet dampire karşı önlem almıştır. Alınan önlemlerin sayısında 1999 yılında artış olduğu, izleyen yıllarda da bu artışın devam ettiği gözlemlenmiştir (Akgün 2005, 117).

2001- 2006 yılları arasında ise 117 adet dampire karşı vergi şeklinde kesin önlem uygulanmıştır. En fazla önlem Çin Halk Cumhuriyetine (34) karşı alınmıştır. 2003 yılı diğer yıllardan farklı olarak; ABD ve AB üyesi ülkelere karşı önlemlerin alındığı bir yıl olmuştur (<http://www.dtm.gov.tr/ITHALAT/damping/tablolalar/vergiler.xls>).

Tablo 4: Türkiye Tarafından Açılan Damping Soruşturmaları (2010-2011)

Madde İsmi	G.T.U.P.	ÜLKE	Önlem Resmî Gazete Tarihi	Önlem Oranı(CIF%) / Miktarı	Önlem Türü	Normal Süre Dolum Tarihi
Adi metallerden teller, kaplanmış çubuklar (özülü teller)	8311.20.00.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	28.07.2011	21,42%-28,87%	DK	28.07.2016
Teller - Bakır Teller (Bakır Filmaşın)	7408.11	Ukrayna	28.07.2011	6,9%	DK	28.07.2016
Teller - Bakır Teller (Bakır Filmaşın)	7408.11	Rusya Federasyonu	28.07.2011	3%	DK	28.07.2016
Lastikler - Ağır Vasıta Radyal Dış Lastikleri / Konvansiyonel Dış Lastikleri / İş Makinaları için Dış Lastikler / Zıral Araçlar için Dış Lastikler	4011.20 4011.62.00.00.00 4011.63.00.00.00 4011.69.00.00.00 4011.93.00.00.00 4011.94.00.00.00 4011.99.00.00.00 4011.61.00.00.00 4011.92.00.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	21.06.2011	60%	DK	12.06.2016
Zincirler - Patına Zinciri	7315.20.00.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	03.05.2011	1500 \$/Ton	DK	03.05.2016
Pentaeritrol	2905.42.00.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	03.05.2011	270 \$/TON	DK	03.05.2016
Klimalar - Duvar Tipi Split Klimalar / Duvar Tipi Split Klimalar Dış Ünitesi / Duvar Tipi Split Klimalar İç Ünitesi	8415.10.90.00.00	Vietnam	04.01.2011	25%	DK(ÖK)	
	8415.90.00.90.00	Endonezya	04.01.2011	25%	DK(ÖK)	
	8415.10.90.00.00	Filipinler	04.01.2011	25%	DK(ÖK)	
	8415.90.00.90.00	Pakistan	04.01.2011	25%	DK(ÖK)	
Matkap Uçları / Parmak Frezeler	8207.50.60.00.00 8207.70.31.00.19	Çin Halk Cumhuriyeti	31.12.2010	6 \$/KG / 10 \$/KG	DK	31.12.2015
	7019.11.00.00.00 7019.12.00.00.00 7019.19.10.00.00 7019.19.90.00.00 7019.31.00.00.00 7019.90.91.00.00 7019.90.99.10.00	Çin Halk Cumhuriyeti	31.12.2010	20,2-23,75	DK	31.12.2015

Suni Deri - Poliüretanla Svanmış, Kaplanmış, Lamine Edilmiş- Deri Taklidi	5903.20.10.10.00 5903.20.10.90.00 5903.20.90.10.00 5903.20.90.90.00	Çin Halk Cumhuriyeti	31.10.2010	1 \$/KG / KG / 2,2 \$/KG / 2,2 \$/KG	DK	31.10.2015
Çakmağlar - Doldurulabilen Gazlı Cep Çakmağı	9613.20.00.00.19	Çin Halk Cumhuriyeti	31.10.2010	0,05 \$/ADET	DK	31.10.2015
Fermuarlar - Kayarak İşleyen	9607.11 9607.19	Çin Halk Cumhuriyeti	31.10.2010	3 \$/KG	DK	30.20.2015
Halat ve Kablolar - Kapalı Halatlar Dahil	7312.10.81.00.00 7312.10.83.00.00 7312.10.85.00.00 7312.10.89.00.00 7312.10.98.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	30.10.2010	1 \$/KG	DK	21.07.2015
Halat ve Kablolar - Kapalı Halatlar Dahil	7312.10.81.00.00 7312.10.83.00.00 7312.10.85.00.00 7312.10.89.00.00 7312.10.98.00.00	Rusya Federasyonu	21.07.2010	0,5 \$/KG	DK	21.07.2015
İplikler - Metalize İplikler (Dokunmaya Elverişli İpliklerden, Gipe Edilmiş olsun olmasın)	5605.00	Çin Halk Cumhuriyeti	21.07.2010	2,2 \$/KG	DK	21.07.2015
İplikler - Metalize İplikler (Dokunmaya Elverişli İpliklerden, Gipe Edilmiş olsun olmasın)	5605.00	Çin Tayvanı	21.07.2010	2,2 \$/KG	DK	21.07.2015
İplikler - Metalize İplikler (Dokunmaya Elverişli İpliklerden, Gipe Edilmiş olsun olmasın)	5605.00	Güney Kore	21.07.2010	2,2 \$/KG	DK	21.07.2015
İplikler - Metalize İplikler (Dokunmaya Elverişli İpliklerden, Gipe Edilmiş olsun olmasın)	5605.00	Hindistan	21.07.2010	2,2 \$/KG	DK	21.07.2015
Menteşeler / Sabit Askılıklar, Şapka Askıları, Dirsekleri / Çekmece Rayları	8302.10.00.00.00 8302.50.00.00.00 8302.42.00.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	20.07.2010	1,64 \$/KG - 1,64 \$/KG - 0,75 \$/KG	DK	
Lastikler - Bisiklet İç/Dış Lastikleri	4011.50.00.00.00 4013.20.00.00.00	Çin Tayvanı	17.07.2010	30%-44%	DK	17.07.2015
Lastikler - Bisiklet İç/Dış Lastikleri	4011.50.00.00.00 4013.20.00.00.00	Sri Lanka	17.07.2010	50%-44%	DK	17.07.2015
Lastikler - Bisiklet İç/Dış Lastikleri	4011.50.00.00.00 4013.20.00.00.00	Vietnam	17.07.2010	30%-44%	DK	17.07.2015
Lastikler - Motosiklet İç/Dış Lastikleri	4011.40 4013.90.00.00.11	Çin Tayvanı	17.07.2010	6%-21%	DK	17.07.2015
Lastikler - Motosiklet İç/Dış Lastikleri	4011.40 4013.90.00.00.11	Vietnam	17.07.2010	29%-49%	DK	17.07.2015

Belirli Salon Tipi Sıcak ve Soğuk Hava Cihazları	8415.83.00.90.00	Çin Halk Cumhuriyeti	31.05.2010	0,3427	DK	31.05.2015
Bebek Arabaları / Yanlız Şaşılar	8715.00.10.00.00 8715.00.90.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	23.05.2010	12 \$/ADET- 8 \$/ADET	DK	23.05.2015
Zincirler - Muhtelif Matsal Halkalı Zincirler ve Aksamları	7315.11.90.00.11 7315.11.90.00.19 7315.12.00.00.11 7315.12.00.00.19 7315.19.00.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	23.05.2010	1200 \$/Ton	DK	23.05.2015
Cam Kapak	7010.20.00.00.00	Endonezya	23.05.2010	0,14-0,50 \$/kg	DK	23.05.2015
Cam Kapak	7010.20.00.00.00	Hong Kong	23.05.2010	0,91\$/kg	DK	23.05.2015
Cam Kapak	7010.20.00.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	23.05.2010	0,91\$/kg	DK	23.05.2015
Mono Etillen Glikol (MEG)	2905.31.00.00.00	Suudi Arabistan	02.05.2010	4%-20%	DK	02.05.2015
Mono Etillen Glikol (MEG)	2905.31.00.00.00	Kuveyt	02.05.2010	6%-20%	DK	02.05.2015
Mono Etillen Glikol (MEG)	2905.31.00.00.00	Bulgaristan	02.05.2010	20%	DK	02.05.2015
Mensucat - Suni veya sentetik liflerden belirli mensucat veya tekstil ürünü	5407...; 6005.31.10.00.00; 6005.32.10.00.00; 6005.33.10.00.00; 6005.34.10.00.00; 6006.31.10.00.00; 6006.32.10.00.00; 6006.33.10.00.00; 6006.34.10.00.00; 5810.92.10.00.00; 5810.92.90.00.00; 6303.12; 6303.92	Çin Halk Cumhuriyeti	11.04.2010	70,44 (Azami 5 \$/kg)	DK	11.04.2015
Boru Bağlantı Parçaları - Demir veya Çelikten Belirli	7307.91.00.00.00 7307.93.11.00.11 7307.93.11.00.12 7307.93.19.00.00	Çin Halk Cumhuriyeti	22.01.2010	663 \$/Ton	DK	22.01.2015

DK : Dampinge Karşı Önlem

DK (ÖK) :Önlemlerin Etkisiz Kılınmasına Soruşturması Sonucu Dampinge Karşı Önlem

Kaynak: <http://www.ekonomi.gov.tr/ficpolitika/index>

Tablo 4'e göre 2010-2011 yılları arasında 39 adet dumpinge karşı vergi şeklinde kesin önlem uygulanmıştır. En fazla önlem Çin Halk Cumhuriyetine (17) karşı alınmıştır. En çok önlem alınan ürünler arasında ise lastikler ve iplikler gelmektedir.

Dünya genelinde, bünyesinde barındırdığı birtakım avantajlar ve temel politikaları yüzünden, ülkelerin dumpingli ithalatından endişe duyduğu bir ülke olan Çin yerli üreticimiz, özellikle tekstil ve konfeksiyon sektörümüz için ciddi bir tehdittir. Mevcut tehlikeye karşı Ekonomi Bakanlığı çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalardan biri de 2011 yılının Temmuz ayında Çin'den gelen ucuz tekstil ürünleri için %17-30 arasında ek vergi getirilmesidir.

Tümü 2011 yılında açılmış olan 15 adet dumping soruşturması devam etmektedir. Bu soruşturmalar Çin Halk Cumhuriyeti (5), Suudi Arabistan, Romanya, Endonezya (3), Bulgaristan, Hindistan, Tayland, Brezilya, Güney Kore'ye karşı açılmıştır.

6.SONUÇ

Bir ürünün normal değerinin altında bir fiyatla ihraç edilmesi anlamına gelen dumping hangi şekilde ve ne nedenle olursa olsun milletlerarası ticarete zarar vermekte ve dünya refahını olumsuz yönde etkilemektedir. Çünkü dumping uluslararası ticarete haksız rekabete neden olmaktadır. İç piyasasında dumping yapılan ülkede üreticiler bundan büyük zarara uğrarlar. Her ne kadar serbest fiyat mekanizması verimliliği artırsa da, ülke içindeki üreticilerin zor duruma düşmesi ve işlerini küçültmeleri ve terk etmeleri uzun dönemde ülke için sosyal ve ekonomik sorunları beraberinde getirir. Bu nedenle ülkeler dumpinge karşı korunma yolu olan anti-dumping vergisine başvururlar.

Daha öncede bahsedildiği gibi anti-dumping vergiler Gümrük Tarifeleri ve Ticareti Genel Anlaşması (GATT)' nda ele alınmıştır. Dumpinge karşı vergide de devletler, vergileme yetkisini kullanırlar, ancak burada GATT gibi milletlerarası bir örgütün koyduğu kurallar ile ikili veya çok taraflı anlaşmalar da devletlere dumpinge karşı vergi koyma açısından yetki ve onay verir. Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus da dumpinge karşı verginin amacıdır. Anti-dumping vergilerinin amacı, devlete gelir sağlamak değildir. Bu vergi, ithalat dolayısıyla zarara uğrayan yerli sanayiciyi korumaya yönelik tarife dışı bir vergidir. Görüldüğü üzere burada verginin ekonomik etkisi kullanılarak iç piyasada üretim yapan firmanın zor durumdan kurtarılması amaçlanmaktadır. Diğer taraftan da uluslararası fiyat farklılıkları yaygın bir olaydır ve tek başına anti-dumping uygulamalarını haklı çıkaramaz. İlk ba-

kışta rekabeti sağlamaya çalışan bir uygulama gibi görünmesine rağmen anti-damping uygulamaları yabancı firmalarla rekabet eden yerli firmaları korumaktadır, yani rekabeti değil rekabet edeni koruyan bir uygulamadır.

Bu vergilerin konulması milli ekonomi için avantajlı gibi gözükse de olay bu kadar basit değildir. Çünkü özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin yurt dışına bağımlılığı yüksek olduğu için ilgili ülkelerin aynı türde vergilerle karşılık vermesi durumunda olay bu tür ülkelerin aleyhine olabilir. Bu nedenle de damping soruşturmalarının iç hukuka uygun olduğu kadar, GATT düzenlemelerine de uyumlu olması gereklidir. Her ne kadar vergi devletin hükümlerlik hakkı ile ilgili olsa da bu tip vergilerde bu hakkın sınırları bellidir.

Anti-damping vergi uygulamasında dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta da, verginin ihracatçıyı zor durumda bırakmamasıdır. Yani konulan vergi ihracatçıyı elde ettiği avantajdan mahrum etmeli ancak bunu aşmamalıdır. Çünkü soruşturma açılması, dampingin uygulandığı kanıtlanmasa bile ihracatçı üzerinde caydırıcı, ticareti kısıtlayıcı bir etki yaratır. Ayrıca anti-damping vergiler konulduğunda bunların yansıtılabilir özellikleri de dikkate alınmalıdır. Bu vergiler nihai tüketicilere yansıtıldığı ölçüde vergide adalet prensibini ihlal edecektir.

Türkiye açısından anti-damping vergilerin uygulandığı ülkelere baktığımızda en fazla önlemin Çin'e karşı alındığını görmekteyiz. 2000'li yılların yükselen trendi olarak değerlendirilen Çin ihracat konusunda Türkiye'nin son yıllarda en çok ilişki içerisinde bulunduğu ülkedir. Çin'de gerek iş gücünün ve gerekse hammaddenin ucuz olması Türkiye açısından cazip bir pazar olma niteliğini artırmaktadır. Ancak bu durumun Türkiye'deki yatırımcılar açısından olumsuz sonuçlar doğuracağı da açıktır. Bu nedenle Çin'e karşı uygulanan anti-damping uygulamaları yoğunluk teşkil etmektedir.

Dünya ekonomik yapısı içinde dampinge karşı verginin öneminin artacağını ve daha birçok eşyanın ithalatında giderek daha fazla dampinge karşı verginin konulacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

7.KAYNAKÇA

Acar M. G. 2003. "Damping Karşı Vergi". Vergi Dünyası. S.261: 113-116.

Akgün S. 2005. "Damping Karşı Önlemlerin Sayısal Gelişimi ve Bu Önlemlerin Ülkemiz İçin Önemi". Dış Ticarete Durum. S.58: 116-122.

Aktan C. C. ve İ. Y. Vural. Rekabet Dizisi: 1 Yeni Ekonomi ve Rekabet. TİSK Yayınları. <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=2394>, 20.06.2012.

Australian Customs Dumping Notices. 2009. http://www.customs.gov.au/webdata/resources/notices/ACDN_2009_25.pdf, 20.06.2012.

Başkol, M. O. 2010. İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesinde Anti-dumping Soruşturmalarının Etkinliği. Ekonomi Bilimleri Dergisi. Cilt 2, S.1. http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_EBD/arsiv/2010_1/12murat%20ozan-baskol.pdf, 15.11.2011.

Beğen, Ş. 2007. Ülkemizde Damping ve Anti-damping Vergisi Uygulamasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Ankara.

Blonigen, B. A. ve T. J. Prusa. 2001. "Anti-dumping". National Bureau of Economic Research. 1050 Massachusetts Avenue, Cambridge. MA 02138. <http://www.nber.org/papers/w8398.pdf>, 15.11.2011.

Brenton, P. 2000. The Changing Nature and Determinants of EU Trade Policies,

CEPS Working Document. No:150. www.ceps.eu/ceps/download/776, 20.06.2012.

Brühlhart, M. and A. Matthews. 2007. "EU External Trade Policy", <http://www.hec.unil.ch/mbrulhar/papers/elagraa610.pdf>, 20.06.2012.

Dirikkan, H. 1996. Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Damping ve Antidamping Önlemler. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları. İzmir.

Drope, J. M. ve W. L. Hansen. 2006. "Anti-dumping's Happy Birthday?". <http://www.marquette.edu/polisci/documents/Drope2.pdf>, 20.11.2011.

Elele, O. 2008. Uluslararası Ticarete Damping ve Antidamping. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.

Gümüş, M. 2005. "İthalatta Haksız Rekabeti Önleme Aracı Olarak Dampinge Karşı Vergi", E-yaklaşım, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005066682.htm>, 10.11.2011.

Güney Afrika Cumhuriyeti, 2005. 2004 Yılı Raporu. T.C Pretoria Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği.

Gürkan, Ç. 2008. Avrupa Toplulukları'nda Rekabet Hukuku ve Antidamping Hukukunun Temel Kavramlarına Karşılaştırmalı Bir Bakış "Topluluk Menfaati-İlgili Ürün Pazarı-Fiyat Ayrımcılığı-Yıkıcı Fiyat-Hakim Durumun Hukuki Yollara Başvurulması Suretiyle Kötüye Kullanılması". Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Avrupa Birliği

ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler Anabilim Dalı, Ankara.

Kanatbüken, H. 1995. “ Dış Ticarete Damping Uygulamaları Ve Buna Karşı Alınan Önlemler (AT Ve Türkiye Örneği)”. Y. Lisans Tezi: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.

Krishna, R. “Antidumping In Law And Practice”. <http://elibrary.worldbank.org/docserver/download/1823.pdf?expires=1347611634&id=id&accname=guest&checksum=4E99B7FD1BF0732598923D6C4D7403F7>, 20.06.2012.

Peacock, N. 2004. Trade Issues Background Paper: The Impact of Dumping on Trade in Fisheries Products, Food and Agriculture Organization (FAO) of the United Nations, Rome. <http://www.nri.org/projects/fishtrade/issues-dumping.pdf>, 20.06.2012.

Tuncer, S. 2000. “İthalde Gümrük Vergisi Dışında Alınan Vergi, Resim Ve Fonlar”, Yaklaşım Dergisi. S.96: 18-26.

Tuncer, S. 2001. “Damping Ve Dampinge Karşı Vergi – I”. Yaklaşım Dergisi. S.97: 10-14.

Yücel, B. 1990. “ Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun Anti-Damping ve Anti-Sübvansiyon Mevzuatı Ve Uygulaması”, Maliye Dergisi, S.97.

<http://www.musavirlikler.gov.tr/altdetay.cfm?AltAlanID=476&dil=TR&ulke=l>, 10.10.2011.

<http://www.taxandtradelaw.com/anti-dumpingcountervailingduties.html>,10.10.2011.

<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=ulusticgundem&icerik=8327E668-D8D3-8566-4520900E67DA3A2E>, 10.10.2011.

[http://www.ikv.org.tr/images/upload/data/files/avrupa_birliginin_verdigi_anti-damping_kararlarina_iliskin_son_gelismeler\(1\).pdf](http://www.ikv.org.tr/images/upload/data/files/avrupa_birliginin_verdigi_anti-damping_kararlarina_iliskin_son_gelismeler(1).pdf), 10.10.2011.

<http://www.ekonomi.gov.tr>,10.10.2011

<http://www.gib.gov.tr>, 10.10.2011.

YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

I. BİÇİM

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

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

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

II. ÖZET/GİRİŞ

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

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

III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

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

IV. ATIFTA BULUNMA

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

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

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

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

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

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

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

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

KAYNAKÇA

Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı

ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

1. Kaynaklar ilk yazarın soyadı veya kurumun adına göre alfabetik biçimde sıraya

konulmalıdır.

2. Yazarların tam adı yerine ismin baş harfleri kullanılmalıdır.

3. Yazarın adının hemen arkasından yayının tarihi yer almalıdır.

4. Dergi başlıkları kısaltılmış olmamalıdır.

5. Aynı yazarların aynı yıl içerisindeki çalışmaları yılın arkasından harf ve-rilecek şekilde

belirtilmelidir.

Örnek kaynak gösterimleri:

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

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

Dipnotlar: Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içeri-sinde 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 gönderilme-melidir. Yazar çalışmanın başka bir yerde yayınlanmadığı veya değerlendir-me altında olmadığını bir dilekçe ile belirtmelidir.

2. Çalışmanın iki kopyası word dosyasında, CD ortamında ve basılı dökü-man olarak yazışma adresine gönderilmelidir. Ayrıca muvu@asmmmo.org.tr elektronik posta olarak gönderil-melidir. Yazısı kabul edilen yazar-lara 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.

Yrd. Doç. Dr. Ali İhsan AKGÜN	TMS 11 KAPSAMINDA İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN FİNANSAL TABLOLARDA SUNULMASI: İMKB'YE KAYITLI ŞİRKET ÖRNEĞİ.....	1
Yrd. Doç. Dr. Nusret YAZICI	ZİNCİRLEME HEDEF MALİYETLEME TEKNİĞİ VE TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA	29
Doç. Dr. Süleyman KARAÇOR Doç. Dr. Yunus CERAN	ETKİLİ BİR TUTUNDURMA POLİTİKASI VE İLETİŞİM ARACI OLARAK REKLÂM: REKLÂM ETKİSİNİ ÖLÇME, REKLÂM BÜTÇELEME VE REKLÂM MALİYETİ HESAPLAMA	47
Yrd. Doç. Dr. Halil Emre AKBAŞ Dr. Arzu Özsözgün ÇALIŞKAN Araş. Gör. Emel ESEN	AN INVESTIGATION ON TURKISH BUSINESS AND ECONOMICS STUDENTS' PERCEPTIONS OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY	69
Yrd. Doç. Dr. Ender GÜLER	MUHASEBE MENSUPLARININ YENİ TTK YER ALAN DENETİM UYGULAMALARI HAKKINDA FARKINDALIKLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA.....	81
Doç. Dr. Ersan ÖZ Arş. Gör. Kübra Gözen BOZDOĞAN	TÜRKİYE VE DÜNYA UYGULAMALARINDAN ÖRNEKLERLE ANTI-DAMPİNG VERGİLER VE ETKİLERİ	105