

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 17 • Sayı/Issue : 52 • Ağustos/August 2017 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



- Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) Üyelik Süreci Kapsamında Kamu Sektöründe İç Denetim Kültürü: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU - Yrd. Doç. Dr. Ersin KURNAZ
- Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinde Yayımlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi (2000-2016)
Prof. Dr. Melek AKGÜN - Bekir KARATAŞ
- "TMS 18 "Hasılat" ve UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardlarının Faktoring İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi"
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT - Ece BAŞ
- Petrol Fiyatları ve BIST 100 Hisse Senedi Getirisi İlişkisi
Yrd. Doç. Dr. Mehmet Emin KARABAYIR
Öğr. Gör. Abdulkadir BARUT
- Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Bir KOBİ'de Uygulama
Öğr. Gör. Dr. Bilal Zafer BERİKOL
- Geleceğin Raporlama Sistemi: Entegre Raporlama
Dr. Bülent YILMAZ - Dr. Murat ATİK - Öğr. Gör. Ahmet OKYAY
- Türkiye Açısından İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
Dr. Özgecan ÖZER



MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:17 Sayı/Issue: 52 Ağustos/August 2017

TÜRMOB ADINA SAHİBİ

Owner on behalf of TURMOB

A. Masis YONTAN

&

Genel Yayın Yönetmeni

Executive Editor

Yahya ARIKAN

&

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Responsible For Desk Editor

Ali E. DOĞANOĞLU

&

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

&

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semih ÖZ

Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office

İncek Kızılcaşar Mah. 2669.Sk. No:19 Gölbaşı/ANKARA

Tel: (0.312) 586 00 00

E-mail : alid@turmob.org.tr

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane/EKANasayfa.aspx>

&

Basım Yeri / Published in : ANKARA

Basım Tarihi / Date of Publication : 01.08.2017

Dört ayda bir yayımlanır

Published four times a year

&

TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler

Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.

EBSCO tarafından taranmaktadır.

Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences

Database. Indexed by Ebscohost Academic Search

Complete

&

Dizgi Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

&

Baskı / Print

Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş.

İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA

Tel : (312) 384 73 44

Matbaa Sertifika No : 14429

&

ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU

ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Ali Alagöz

Doç. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Prof. Dr. Sinan Aslan

Prof. Dr. Yıldız Ayanoğlu

Prof. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazıtlı

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Prof. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömleki

Doç. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. Nuran Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Doç. Dr. Deniz Umud Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Prof. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu

Prof. Dr. Uğur Kaya

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Doç. Dr. Murat Kiracı

Prof. Dr. Güray Küçükkoçoğlu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Eray Mercan

Prof. Dr. Can Şımga Mungan

Prof. Dr. Rıfat Ortaç

Prof. Dr. Semih Öz

Doç. Dr. Yiğit Özbek

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Prof. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Prof. Dr. Hülya Talu

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Yrd. Doç. Dr. İpek Türker

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzay

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılancı

Prof. Dr. Göksel Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükcü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

CONTENTS

Prof. Dr.
Reşat KARCIOĞLU
Yrd. Doç. Dr.
Ersin KURNAZ

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) Üyelik Süreci Kapsamında Kamu Sektöründe İç Denetim Kültürü: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma

Internal Auditing Culture in The Public Sector in Turkey's European Union (EU) Membership Process: An Investigation On Public Internal Auditors

1

Prof. Dr. Melek AKGÜN
Bekir KARATAŞ

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinde Yayımlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi (2000-2016)

Bibliometric Analysis of The Articles Published in The Journal of Accounting and Auditing Review (2000-2016)

19

Yrd. Doç. Dr.
Hüseyin MERT
Ece BAŞ

“TMS 18 “Hasılat” ve UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardlarının Faktoring İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi”
The Evaluation of TAS 18 “Revenue” Standard Implementation of The New IFRS 15 “Revenue” Standard on The Faktoring Companies and An Application

35

Yrd. Doç. Dr. Mehmet
Emin KARABAYIR
Öğr. Gör.
Abdulkadir BARUT

Petrol Fiyatları ve BIST 100 Hisse Senedi Getirisi İlişkisi

The Relationship Between Oil Prices and BIST100 Stock Returns

57

Öğr. Gör. Dr.
Bilal Zafer BERİKOL

Süreyle Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Bir KOBİ’de Uygulama
Time Driven Activity Based Costing: A Case Study on A Small and Medium Enterprise (SME)

69

Dr. Bülent YILMAZ
Dr. Murat ATİK
Öğr. Gör.
Ahmet OKYAY

Geleceğin Raporlama Sistemi: Entegre Raporlama

The Reporting System of Future: Integrated Reporting

95

Dr. Özgecan ÖZER

Türkiye Açısından İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
The Examination of Prospective Financial Information in Turkey

109

SUNUŞ

1989 yılında yasal statüsüne kavuşan mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği sürekli kendisini yenileyerek ve geliştirerek varlığını etkin bir şekilde devam ettirmektedir.

Uluslararası gelişmeler ile küresel ekonomide yaşanan gelişmeler mesleğin uluslararası boyutunu ortaya koyuyor. Mesleğin yarınlarını şekillendirmede, küresel düzeyde yaşanan gelişmelerin yanısıra akademik alanda yapılan çalışma ve üretimlerde oldukça önemli ve etkin bir işlev üstlenmektedir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergimiz mesleğimizin ayrılmaz parçası olan akademik camia ile aramızdaki önemli köprülerimizden birisidir.

Akademisyenlerimizin muhasebe ve denetim alanında gerçekleştirmiş oldukları çalışmalara akademik kurallar ve standartlar çerçevesinde sayfalarımızda yer vermekteyiz.

Yayınlılarımızın mesleğin ve akademik çalışmaların gelişmesine katkı koymasını dileğiyle, güzel günler diliyorum.

Masis YONTAN

TÜRMOB Genel Başkanı

ÖNSÖZ

İlk sayısını 2000 yılında okurları ile buluşturduğumuz Muhasebe ve Denetime Bakış Dergimizin 52 inci sayısı ile karşınızdayız.

Hakemli bir dergi olan, hem ulusal hem de uluslararası kuruluşlar tarafından taranmakta olan Bakış Dergimiz bilimsel ve akademik çalışmaların buluşma merkezi haline gelmiştir.

Mesleğin ve mesleki uygulamaların gelişiminde akademik çalışmaların katkı ve önemi yadsınamaz. Titiz bir editöryal sürecin ve hakem değerlendirmelerinin ardından okurlarıyla buluşan çalışmalar, bizlere kaliteli ve nitelikli bir yayın çıkardığımızı geri dönüşler ile göstermektedir.

Dergimizde yer alan çalışmalarda ulusal ve uluslararası alandaki gelişmeler, metodolojiler ve değişiklikler bilimsel bir sunuş ile izlenebilmektedir.

Bu sayımızda yer alan Prof. Dr. Melek Akgün ve Bekir Karataş tarafından gerçekleştirilen Bibliyometrik Analizi başlıklı makale 16 yıllık süreçte dergimizde yer alan çalışmalarla ilgili önemli bilgiler sunmaktadır.

Birbirinden değerli çalışmaların yer aldığı bu dergimizin mesleki ve akademik gelişime katkı sunması umuduyla...

Gelecek sayımızda buluşmak dileğiyle.

Yahya ARIKAN

TÜRMOB Genel Sekreteri

TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİ’NE (AB) ÜYELİK SÜRECİ KAPSAMINDA KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM KÜLTÜRÜ: KAMU İÇ DENETÇİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU**

Yrd. Doç. Dr. Ersin KURNAZ***

Makale Gönderim Tarihi : 20.02.2017 / Kabul Tarihi : 10.07.2017

ÖZ

Türkiye'nin AB'ye üyelik süreci kapsamında hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) yasalaşmasıyla birlikte, kamu sektöründe bazı yapısal değişimler olmuştur. Bu değişimlerden birisi de kamu sektöründe iç denetim sisteminin hayata geçirilmesidir. Bu sistem de kamu kurumlarında geleneksel denetim anlayışı yerine, risk odaklı iç denetim anlayışını öngörmektedir. Bu çalışmada, kamu sektörünün geleneksel denetim kültüründen kurtularak, risk odaklı iç denetim kültürünü benimseyip benimsenmediğinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda kamu iç denetçilerine bir anket uygulanmıştır. Uygulamaya ilişkin veriler Ki-Kare Bağımsızlık Testi ile analiz edilmiştir. Sonuç olarak kamu sektöründe her iki denetim kültürünün de benimsendiği ancak risk odaklı iç denetim kültürüne yönelik bir eğilimin olduğu tespit edilmiştir. Son olarak kamu kurumlarının iç denetim farkındalık düzeyleri ile bütçe türleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Geleneksel Denetim, Risk Odaklı İç Denetim.

INTERNAL AUDITING CULTURE IN THE PUBLIC SECTOR IN TURKEY'S EUROPEAN UNION (EU) MEMBERSHIP PROCESS: AN INVESTIGATION ON PUBLIC INTERNAL AUDITORS

ABSTRACT

Prepared in the context of Turkey's EU membership process 5018 Public Financial Management and Control Law (PFMC) when enacted in the public sector have been some structural changes. One of these changes is the implementation of internal audit system in the public sector. This system predicts risk-based internal audit approach rather than traditional audit approach in public institutions. In this study, it is aimed to determine whether the public sector has escaped the traditional audit culture and adopted a risk-based internal audit culture. In this context, a questionnaire was conducted to public internal auditors. Obtained data were analyzed using Chi-Square Independence Test. As a result, it has been determined that there is a tendency in the public sector for both internal audit culture and risk-based internal audit culture. Finally, there is a significant correlation between the type of budget and internal audit awareness of public institutions.

Keywords: Internal Audit, Traditional Audit, Risk-Based Internal Auditing.

* Bu çalışma doktora tezinden uyarlanmıştır.

** Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, rkarcı@atauni.edu.tr

*** Bayburt Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, ersinkurnaz@bayburt.edu.tr

1. GİRİŞ

Türkiye'nin AB'ye üyelik süreci kapsamında yer alan düzenlemelerle birlikte, kamu kurumlarının yönetimi anlayışında bir dönüşüm ve gelişim yaşanmıştır. Bu değişimlerden en önemlisi de kamu kaynaklarının etkin kullanımı; verimlilik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik ilkeleri gözetilerek kullanılmasının sağlanması amacıyla gerekli çalışmaların yapılmasıdır. Bu ilkeler çerçevesinde kamu sektöründe kaynak kullanımını gerçekleştirmek, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sisteminde mevzuat değişikliğini gerektirmiştir. Bu bağlamda yapılan çalışmalardan birisi de 5018 sayılı KMYKK'nın çıkartılmasıdır. 5018 sayılı kanunun yasalaşmasıyla beraber, kamu kurum ve kuruluşları iç denetim sistemiyle tanışmışlardır. Bu sistemlerin hayata geçirilmesiyle birlikte, kamu kurumlarının yapısı kanunun temel dayanağı olan ilkelere uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Kamu mali yönetim ve kontrol sistemindeki bu değişim, denetim sisteminin de değişmesini sağlamıştır. Bu kapsamda teftiş temelli denetim anlayışı yerine, geleceğe dönük, kuruma değer katan, güvence ve danışmanlık hizmeti veren, risk odaklı iç denetim anlayışı benimsenmiştir. Risk odaklı iç denetim yaklaşımının temel felsefesi, organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşmasının önüne geçebilecek her türlü riskin değerlendirilerek gerekli kontrol faaliyetlerinin oluşturulması esasına dayalıdır. Bu çerçevede söz konusu çalışmada kamu sektöründe risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenip benimsenmediğinin, diğer bir ifadeyle kurumların geleneksel denetim anlayışından kurtulup kurtulmadığının tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye'de kamu sektöründeki iç denetçilere yönelik bir anket çalışması yapılarak araştırma hakkında değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2. GELENEKSEL DENETİM

Teftiş temelli yani geçmişe dönük geleneksel denetim sürecinde; finansal durum incelemesi ve mevzuat incelemesi adı altında iki boyutlu bir yaklaşım söz konusudur. Finansal inceleme, özellikle finansal tablo ve raporlar üzerinde gerçekleştirilen incelemeyi ifade etmektedir. Bu incelemede, hesaplar yıl bazında karşılaştırmalı olarak incelenmekte, herhangi bir şüphe halinde örnekleme yoluyla inceleme daha da derinleştirilmektedir. Mevzuat incelemesinde ise, ilgili firmanın veya kurumun kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlere uyumu kontrol edilmektedir (Tiryaki, 2005: 16).

Geleneksel denetim, geçmiş faaliyetler üzerine yoğunlaşarak hataları, suiistimalleri ve mevzuata aykırı işlemleri ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Diğer bir ifadeyle bu yaklaşımda denetim ileriye değil, geriye dönük olarak yapılmaktadır. Yani "olması gereken" ile "olanı" karşılaştırarak, denetim faaliyeti yürütülmektedir (Yurtsever, 2009: 143).

Kontrol odaklı denetim olarak da bilinen geleneksel denetim, iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak konumlandırılmıştır. Bu anlayışta iç denetçi, üst yönetimi temsilen iç kontrol sistemini devamlı bir şekilde izleyerek, gözlem ve sayım gibi denetim tekniklerini kullanıp, eksiklikleri ve hataları rapor etmektedir. İç denetçi hazırladığı raporlarda öneri geliştirmekten ziyade mevcut hataları, eksiklikleri ve sorunları ortaya koymaya çalışır. Geleneksel denetim yaklaşımında rutin denetimlere önem ve öncelik verilerek, önceden belirlenen denetim programları kullanılmaktadır (Ergin, Çetinoğlu ve Kurnaz, 2008: 18).

Geleneksel denetim sistemiyle ilgili olarak şu eleştiriler yapılabilir (Gönülaçar, 2007: 3):

- Sistem, denetçilere fonksiyonel bağımsızlığı

sağlayacak meslekî güvencelere sahip değildir,

- Denetçi denetim faaliyetini yürütürken daha önceki denetimlerin etkisinde kalarak subjektif ve cezalandırıcı yaklaşımlar benimseyebilir,
- Denetim genellikle uygunluk denetimi şeklinde yapıldığı için faaliyet denetimi göz ardı edilmektedir. Bu sebeple hile ve yolsuzluk üreten sistemin tasfiyesi konusunda yeterli katkı sağlanamamaktadır,
- Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları mevcut olmadığı için denetim alanındaki güncel gelişmelerden yeterince faydalanılamamaktadır.
- Denetim sonuçları kamuoyuyla paylaşılmamaktadır.
- Denetlenenler denetlenmekten rahatsızlık duyabilmektedir. Nitekim denetim faaliyeti yöneticilerce talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanmaktadır.

3. RİSK ODAKLI İÇ DENETİM

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), denetim alanındaki gelişmelere paralel olarak iç denetimin tanımını yeniden düzenleme ihtiyacı duymuştur. IIA'nın yapmış olduğu güncel tanıma bakıldığında; iç denetimin geleneksel denetim anlayışından uzaklaşarak, kurumsal yönetişimi, kurumsal risk yönetimini ve değer katmayı esas alan bir anlayışa doğru sistematik bir şekilde gittiği söylenebilir. Bu anlayış, iç denetimin işlevselliğini artırarak risklerin tanımlanmasında, değerlendirilmesinde, ölçülmesinde ve risk yönetim sürecinde etkin bir rol üstlenmesini sağlamıştır. Risk odaklı iç denetim yaklaşımı ise bu gelişmeler sonucunda ortaya çıkmıştır.

Günümüzde hem özel sektör hem de kamu sektörü risk odaklı iç denetim yaklaşımını risk

yönetiminde etkinliği artırması, katma değer yaratması, kaynakların israfını en aza indirmesi ve problemleri oluşmadan ortadan kaldırması gibi faydaları sebebiyle kullanmaya başlamışlardır. İşletmeyi etkileyen iç ve dış kaynaklı tehditlerin giderek artması, risk yönetiminin ve beraberinde de risk odaklı denetimin önemini artırmıştır.

Yukarıda da ifade edilen “değer katma” kavramı, son yıllarda iç denetimle birlikte sürekli üzerinde durulan bir konudur. Bir denetim faaliyetinin organizasyona değer katması, denetim sonucunda elde edilen bulguların fayda sağlayıp sağlamadığına bağlıdır. Denetim bulgularının faydalılığı ise, bu bulguların yönetim açısından taşıdığı önem derecesine bağlıdır. Kuşkusuz bütün organizasyonlar amaçlarına ulaşarak, başarılı olmak isterler. Başarı ölçütü göreceli bir kavram olduğu için farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Bir işletme için başarı, bilimsel araştırmalarda elde edilen dereceler olabileceği gibi, bir diğeri için sundukları sosyal hizmetin hedefine ulaşması olabilir. Buradan hareketle değer katan denetimi, başarı ve amaçlara ulaşma noktasında katkı sağlayan denetimler olarak tanımlanabilir. Risk odaklı iç denetimin de organizasyon amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik bir denetim olduğu düşünülmüşse, değer katan bir denetim şekli olduğu sonucuna ulaşılabilir (Zacchea, 2003: 23).

Yukarıda genel olarak açıklanmaya çalışılan, iç denetim yaklaşımlarındaki değişimin ve gelişimin bir sonucu olarak ortaya çıkmış olan risk odaklı iç denetim, “denetim faaliyetlerinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden, geleceğin yönetilmesine çevrilmesi” şeklinde tanımlanabilir (Uzun, 2007: 23). Bir başka ifadeyle risk odaklı iç denetim, organizasyonun risk profilinin belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin bu risk profili üzerinden yürütülmesi ve denetim kaynaklarının buna göre ayrılması esasına dayanan, aynı zamanda da değer katmayı amaçlayan bir yaklaşımdır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 84).

Risk odaklı iç denetim bir süreç, bir metodoloji ve aynı zamanda bir tutumdur. Kavramsal açıdan risk odaklı iç denetimin en basit ifadesi, işletme için gerçekten sorun olabilecek unsurların denetlenmesidir. Hangi konular gerçekten sorun teşkil eder? Tabii ki işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek, etkisi ve oluşma ihtimali yüksek olan işletme unsurları, bu sorunun cevabı olacaktır. Şayet işletme gerçekleşme ihtimali yüksek olan riskleri belirlemişse, aynı zamanda risk odaklı iç denetim için gerekli olan ilk adımı da atmış demektir. Eğer bu yönde herhangi bir girişimde bulunulmamış ise, iç denetçi bu konuya ilişkin bilgileri sağlamak üzere yönetim ile iş birliği yolunu seçmelidir (Griffiths, 2005: 5). Çünkü risk odaklı iç denetimde iç denetçiler, denetim önceliklerini belirlemek ve yüksek düzeyde riskli alanlara odaklanmak amacıyla kurumsal risk yönetiminin bir parçası olan risk değerlendirmelerinin sonuçlarından faydalanmaktadır (OCC, 2003: 14).

Risk odaklı iç denetim, denetim faaliyetlerinin işletmenin maruz kalabileceği riskler dikkate alınarak hazırlanan plan ve program çerçevesinde yürütülmesidir. Bu bağlamda yönetimin tanımladığı riskler, iç denetim birimi tarafından detaylı ve kapsamlı bir risk analizine tabi tutulurlar. Bu işlem sonucunda riskler, etki ve olasılığı düşük, orta ve yüksek gibi önem derecelerine göre sıralanır. Daha sonra iç denetim birimi, işletmenin varlığını etkileyebilecek önem derecesi yüksek olan risklerden başlayarak, iç denetim planını ve uygulama programını hazırlar. İç denetçi bu işlemleri yaparken risk odaklı iç denetim yaklaşımının varsayımlarını da göz önünde bulundurmalıdır. Bu varsayımları, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetime tabi tutulacak birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu şeklinde sıralanabilir (Başpınar, 2006: 27).

Yukarıda genel olarak risk odaklı iç denetimin

ne olduğu açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak açıklanması gereken bir diğer önemli konu ise, risk odaklı iç denetimin ne olmadığıdır. Risk odaklı iç denetim, risklerinin yönetilmesi anlamını taşımamaktadır. Bu konu yönetimin sorumluluğundadır. Aynı zamanda denetim faaliyetlerinde, yönetimin tanımladığı risklerin basit bir şekilde dikkate alınması da değildir. Risk odaklı iç denetim, iç denetim faaliyetleri ile yönetimin risk değerlendirmeleri arasında ilişki kuran süreç odaklı stratejik bir yaklaşımdır (IIA - UK and Ireland 2006: 2).

4. KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM KÜLTÜRÜNÜN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Bu bölümde, Türkiye’de kamu sektöründe iç denetim kültürünün belirlenmesine yönelik yapılan çalışmanın, amacı, önemi, kapsamı, yöntemi ve bulguların değerlendirilmesi alt başlıklar halinde incelenmektedir. Son olarak da çalışmanın sonuçları değerlendirilerek, ilgililere önerilerde bulunmaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Türkiye’deki yeni kamu yönetimi anlayışında iç denetim sistemi, kurumun hedeflerini ve kaynaklarını, 5018 sayılı KMYKK’nın temel ilkeleri çerçevesinde yönetilmesini öngören, sistematik ve disiplinli bir süreçtir. Bu sistemin merkezinde ise, kamu sektöründe risk odaklı iç denetim kültürünün yerleştirilmesi yer almaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı kamu kurumlarının iç denetim farkındalık düzeyini, risk olgunluk durumunu, iç denetime bakış açılarını, iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını ve risk yönetimi faaliyetlerinin denetim çalışmalarındaki yerini tespit etmektir. Diğer bir ifadeyle, Türkiye’de kamu sektöründe uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmek istenen risk odaklı iç denetim kültürünün, tüm aktör ve işlevleri ile ne kadar benimsendiğini belirlemektir.

4.2. Araştırmanın Önemi

5018 sayılı KMYKK'nın yasalaşmasıyla beraber, iç denetimin geleneksel denetim anlayışından kurtularak, risk odaklı yapılmasının önü açılmıştır. Dolayısıyla kamu sektörü için yeni olan risk odaklı iç denetim yaklaşımı, Türkiye'deki yeni kamu yönetimi sisteminde üzerinde düşünülmesi ve uygulamadaki etkinliğinin değerlendirilmesi gereken önemli bir konudur.

Ayrıca söz konusu çalışma ile Türkiye'de kamu sektöründe benimsenen iç denetim kültürleriyle ilgili olarak genel bir tablo çizilecektir. Bu da kamu sektörünün güçlü ve zayıf yönlerinin ortaya çıkartılması açısından önem arz etmektedir.

Ulusal literatürde risk odaklı iç denetim kültürünü konu edinen çalışmalara bakıldığında, yapılan çalışmaların daha çok özel sektör ağırlıklı olduğu görülmektedir. Bilindiği kadarıyla kamu sektöründe risk odaklı iç denetim kültürünü esas alan yeterli sayı ve kapsamda bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu nedenle konu ile ilgili ulusal literatürde yapılan çalışmaların yetersizliği dikkate alındığında, bu çalışma büyük önem taşımaktadır.

4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmada, Türkiye'de kamu sektöründe iç denetim kültürünün belirlenmesi amaçlandığından, anket çalışması kamu iç denetçilerine yapılmıştır. Dolayısıyla, çalışmanın ana kütlesini kamu sektöründe çalışan iç denetçiler oluşturmaktadır. Araştırmanın yapıldığı dönem itibarıyla kamu kurumlarında istihdam edilen iç denetçi sayısı, İDKK'nın 29.02.2016 tarihli kurul kayıtlarına göre 963 kişidir. Çalışmada örneklem seçimi yapılmayıp, ana kütlelerin tamamına ulaşılması hedeflenmiştir.

Veri toplamada anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın amaçları doğrultusunda anket soruları hazırlanırken, genelde iç denetim özelde ise risk odaklı iç denetim konuları ile alakalı literatürde yer alan yerli ve yabancı çalışmalardan, uluslararası iç denetim standartlarından, kamu iç denetim rehberinden ve 5018 sayılı KMYKK'dan yararlanılmıştır.

Anket forumları iç denetçilere, Maliye Bakanlığı'nın Antalya'da 03-15 Mayıs 2016 tarihleri arasında düzenlediği bir eğitim esnasında uygulanmıştır. Araştırmanın ana kütlesini oluşturan 963 iç denetçiden 143'ü çeşitli sebeplerden dolayı eğitim programına katılamamıştır. Eğitim programına katılan 820 iç denetçinin 612'sinden geçerli geri dönüş alınabilmiştir. Tüm ana kütle dikkate alındığında geri dönüş oranı %63,6'dır.

Anketlerden elde edilen veriler, SPSS programı kullanılarak frekans, yüzde, ortalama gibi tanımlayıcı istatistiklerin yanı sıra Ki-Kare Bağımsızlık Testi ile analiz edilmiştir.

Ki-Kare analizi iki ya da daha fazla sınıflı ölçekle ölçülmüş değişkenler arasında ilişki olup olmadığını belirlemek için yapılmaktadır (Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, 2008: 184). Bu kapsamda araştırmanın hipotezleri söz konusu test ile analiz edilmiştir.

5. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmaya katılan iç denetçilere ait demografik veriler ve konu kapsamındaki diğer bulgulara ilişkin değerlendirmeler bu kısımda sunulmaktadır.

5.1. Demografik Bilgilere Yönelik Bulgular

Katılımcılarla ilgili demografik bilgiler Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Katılımcılara İlişkin Demografik Bilgiler

	Demografik Özellik	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	78	12,7
	Erkek	534	87,3
	Toplam	612	100
Yaş	30 ve altı	-	-
	31 - 39 arası	217	35,5
	40 - 49 arası	230	37,6
	50 - 59 arası	135	22,1
	60 ve üstü	30	4,9
	Toplam	612	100
Eğitim Durumu	Lisans	392	64,1
	Yüksek lisans	190	31,0
	Doktora	30	4,9
	Toplam	612	100
Sertifika	A-1	239	39,1
	A-2	205	33,5
	A-3	145	23,7
	A-4	23	3,8
	Toplam	612	100
Kurum Türü	Genel Bütçeli Kamu Kurumu	201	32,8
	Özel Bütçeli Kamu Kurumu	212	34,6
	Mahalli İdare	179	29,2
	Sosyal Güvenlik Kurumları	20	3,3
	Toplam	612	100

Katılımcıların demografik özelliklerinden en fazla öne çıkan hususlara bakıldığında, ankete katılan 612 kişinin %87,3'ünün erkek, %37,6'sının 40-49 yaş aralığında, %64,1'inin lisans mezunu, %39,1'inin A-1 sertifikasına ve %34,6'sının özel bütçeli kamu kurumlarında çalıştıkları görülmektedir.

30 ve altı yaş aralığında iç denetçinin bulunmaması dikkat çekici bir husustur. Bunun nedeni kamu iç denetçisi aday

belirleme başvuru şartları arasında adayın bir kamu kurumunda en az beş yıllık hizmet süresinin olması şeklinde açıklanabilir.

5018 sayılı KMYKK'nın 65. maddesine göre, iç denetçi olabilmek için lisans mezunu olma şartı bulunmaktadır. Dolayısıyla iç denetçilerin büyük bir bölümünün lisans mezunu olması beklenen bir durumdur. Burada üzerinde durulması gereken husus, yüksek lisans ve doktora mezunlarının oranlarıdır. Bu oranlara bakıldığında, katılımcıların belli bir bölümünün lisansüstü eğitim mezunu oldukları görülmektedir. İç denetçilerin lisansüstü eğitim mezunu olmaları, kamu iç denetçi sertifika derecelerinin artırılmasında dikkate alınan hususlardan biridir. Bu kriterin iç denetçileri lisansüstü eğitime yönlendiren önemli bir unsur olduğu söylenebilir.

Kamu kurumlarında, iç denetimde mesleki yeterlilik kıdem esasına göre değil, mesleki başarı ve yeteneğin temel alındığı sertifika sistemi ile ölçülmektedir. İç denetime geçiş sürecinde sertifikasyona dayalı bir anlayışın benimsenmesi evrensel nitelikte, özgüveni yüksek, değişime ve gelişime açık iç denetçilerin yetişmesini sağlayacaktır. Söz konusu sertifikalar önem sırasına göre A-1, A-2, A-3 ve A-4 şeklinde derecelendirilmektedir. A-4 sertifikasına sahip olanların oranının çok az sayıda olmasının muhtemel nedeni, kamuda iç denetim sisteminin ve kamu iç denetçi sertifikası uygulamasının çok fazla

bir geçmişinin olmamasından kaynaklanabilir.

5.2. Denetim Kültürünü Belirlemeye Yönelik Bulgular

Denetim kültürünü belirlemeye yönelik sorulara iç denetçilerin verdikleri cevaplar Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2 incelendiğinde; katılımcıların, %29,1'i kamu kurumlarında iç denetim farkındalık seviyesinin düşük, %60,1'i orta ve %10,8'i de yüksek olduğunu ifade etmişlerdir.

Buna göre, kamu kurumlarının önemli bir kısmında iç denetim farkındalık düzeyinin orta seviyede olduğu söylenebilir. Kamu kurumlarında iç denetim sisteminin çok fazla bir geçmişinin olmamasına rağmen, iç denetim farkındalık seviyesinin orta düzeylerde olması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Risk olgunluğu, kurumun riskleri ne derece anladığını ve kurumsal risk yönetimini ne derece uyguladığını gösteren önemli bir araçtır. Bu kapsamda, sonuçlara bakıldığında; iç denetçilerin %2,8'i kurumlarının risk olgunluk düzeyinin riski kontrol eden, %5,2'si riski yöneten, %12,4'ü riski tanımlamış, %44'ü riskin farkında ve %35,6'sı ise riskten habersiz olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Buna göre, kamu kurumlarının önemli bir kısmında risk yönetimi konusunda dağınık bir durumun olduğu ve risk yönetiminin geliştirilmesi için herhangi bir formel yaklaşımın uygulanmadığı söylenebilir. Bu tür kurumların iç denetim birimleri, kurumsal risk yönetimini teşvik etmeye yönelik danışmanlık faaliyetlerine ağırlık verebilir. Aynı zamanda üst yönetimin risk yönetim sürecinde daha aktif bir rol alması gerektiği vurgulanabilir. Ayrıca kurumlara risk yönetimi konusunda rehberlik yapacak merkezi bir kurumun bulunmaması da kurumların risk olgunluk seviyelerinin düşük çıkmasında etkili olabilir. Örneğin

Tablo 2. Kamu Kurumlarının Denetim Kültürünü Belirlemeye Yönelik Soruların Dağılımı

	Değişkenler	Frekans	Yüzde
İç denetim farkındalık seviyesi	Düşük	178	29,1
	Orta	368	60,1
	Yüksek	66	10,8
	Toplam	621	100
Risk olgunluk durumu	Riski kontrol eden	17	2,8
	Riski yöneten	32	5,2
	Riski tanımlamış	76	12,4
	Riskin farkında	269	44,0
	Riskten habersiz	218	35,6
	Toplam	612	100
İç denetime bakış açısı	İyileştirici çözüm uygulaması	237	38,7
	Mevcudu koruma uygulaması	246	40,2
	Beklenmeyen durum uygulaması	129	21,1
	Toplam	612	100
İç denetimde risk yönetimine ayrılan zaman	Hiç	82	13,4
	%25 ve altı	229	37,4
	%26-50	170	27,8
	%51-75	104	17,0
	%76-100	27	4,4
	Toplam	612	100
İç denetim faaliyetlerinin odak noktası	Geçmiş	338	55,2
	Gelecek	274	44,8
	Toplam	612	100

iç denetim alanında Maliye Bakanlığı merkezi bir adres niteliğinde iken, risk yönetimi alanında böyle bir durum söz konusu değildir. Kısmen de olsa strateji geliştirme başkanlıkları risk yönetimi konusunda yol gösterici konumundadır. Ancak birçoğunun risk yönetimi konusunda yeterli kapasite ve yetkinliğe sahip olmadığı söylenebilir.

İç denetçilerden kurumlarının iç denetime bakış açısını belirlemeleri istenmiş ve bu doğrultuda verilen yanıtlar Tabloda 2’de özetlenmiştir.

Burada “*İyileştirici Çözüm Uygulaması*” ile geleneksel iç denetim yaklaşımı, bir başka ifadeyle teftiş sistemi, “*Mevcudu Koruma Uygulaması*” ile de risk odaklı iç denetim yaklaşımı ifade edilmiştir. Son dönemlerde kamu yönetiminde yapılan yasal düzenlemelerle birlikte, iç denetim mevcudu koruma uygulaması görevini üstlenmiştir. Bunun uygulamaya ne kadar yansıdığını görmek amacıyla yöneltilen soruya iç denetçilerin %38,7’si kurumlarında iç denetime bakış açısının “*İyileştirici Çözüm Uygulaması*” şeklinde olduğunu, %40,2’si de “*Mevcudu Koruma Uygulaması*” şeklinde olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. Son olarak kamu kurumlarında beklenmedik durumlar karşısında iç denetim birimlerine duyulan ihtiyacı görmek için “*Beklenmeyen Durum Uygulaması*” şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Bu ifadeyi ise, iç denetçilerin %21,1’i tercih etmiştir.

Kamu kurumlarında risk yönetim faaliyetlerinin iç denetim çalışmalarında ne kadar dikkate alındığını belirlemek amacıyla yöneltilen soruya iç denetçilerin vermiş oldukları cevaplar incelendiğinde; katılımcıların %13,4’ü kurumun iç denetim çalışmalarında risk yönetim faaliyetlerinin hiç yer kaplamadığını, %37,4’ü bu oranın %25 ve altında olduğunu, %27,8’i %26-50 aralığında, %17’si %51-75 aralığında, son olarak da %4,4’ü %76-100 aralığında yer kapladığını belirtmiştir.

Bu sonuçlara göre, iç denetçiler denetim çalış-

malarında risk yönetimi faaliyetlerinin çok az yer kapladığını düşünmektedirler. Bu sonuçlar kamu kurumlarında risk olgunluk düzeyinin analiz edildiği soruyla birlikte değerlendirildiğinde daha da anlamlı hale gelmektedir. Her iki sorudan çıkan sonucun hemen hemen paralellik gösterdiği söylenebilir.

Ayrıca daha önce de ifade edildiği üzere, üst yönetim risk yönetimini sahiplenme ve benimseme felsefesine sahip değilse, risk yönetim sisteminin ve bu sisteme entegre çalışan iç denetim sisteminin başarıya ulaşması zor olabilir. Bu durumda öncelikle üst yönetim başta olmak üzere tüm çalışanlar arasında risk kültürü ve risk algısı oluşturulması gerekir. Bu bakış açısı tüm kuruma yerleşir ise, kurum içerisinde birbiri ile entegre çalışan tüm sistemlerden istenilen verim elde edilebilir.

Kamu kurumlarında iç denetimin odak noktasının geçmiş faaliyetlere mi yoksa gelecek faaliyetlere mi yönelik olduğunu tespit etmek amacıyla sorulan soruya cevaplayıcıların vermiş oldukları yanıtlar ise şöyledir; katılımcıların %55,2’si kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin geçmiş faaliyetlere yönelik olduğunu, %44,8’i de gelecek faaliyetlere yönelik olduğunu ifade etmiştir. Katılımcılar uygulamada her iki durum arasında ciddi bir farkın olmadığını düşünmektedir. Özellikle kurumsal risk yönetiminin kamu kurumlarında tam olarak etkin olamaması, iç denetim faaliyetlerinin odak noktasının da duruma göre değişmesine yol açtığı söylenebilir. Yine bu sonuçlar da kamu kurumlarının iç denetime bakış açısının analiz edildiği soru ile birlikte değerlendirilmelidir. Her iki sorudan çıkan sonuçların birbiriyile örtüştüğü görülmektedir.

5.3. Araştırmanın Hipotezlerine İlişkin Bulgular

Kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin, risk olgunluk durumunun, iç denetime

bakış açısının ve iç denetimin odak noktasının kamu kurumlarının bütçe türlerine göre farklılaşp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik dört hipotez aşağıda sırasıyla test edilmiştir. Bu amaçla öncelikle çapraz tablolar oluşturulmuş ve söz konusu hipotezlerin sınanmasında “Ki-Kare Bağımsızlık Testi” kullanılmıştır.

H_1 : Kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç

denetim farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Ki-Kare Bağımsızlık Testi’ne göre, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, kamu kurumlarının bütçe türlerine göre iç denetim farkındalık düzeyleri arasında %5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır ($\chi^2=17,808$; $sd=6$; $P=0,007 < \alpha=0,05$).

Tablo 3. Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetim Farkındalık Düzeyleri Arasındaki İlişki

		İç Denetim Farkındalık Düzeyleri			Toplam
		Düşük	Orta	Yüksek	
Genel Bütçeli	Frekans	56	127	18	201
	Bütçe türü %	27,9	63,2	9,0	100
	İç denetim farkındalık %	31,5	34,5	27,3	32,8
	Toplam %	9,2	20,8	2,9	32,8
Özel Bütçeli	Frekans	56	134	22	212
	Bütçe türü %	26,4	63,2	10,4	100
	İç denetim farkındalık %	31,5	36,4	33,3	34,6
	Toplam %	9,2	21,9	3,6	34,6
Mahalli İdare	Frekans	65	94	20	179
	Bütçe türü %	36,3	52,5	11,2	100
	İç denetim farkındalık %	36,5	25,5	30,3	29,2
	Toplam %	10,6	15,4	3,3	29,2
SGK	Frekans	1	13	6	20
	Bütçe türü %	5,0	65,0	30,0	100
	İç denetim farkındalık %	0,6	3,5	9,1	3,3
	Toplam %	0,2	2,1	1,0	3,3
Toplam	Frekans	178	368	66	612
	Bütçe türü %	29,1	60,1	10,8	100
	İç denetim farkındalık %	100	100	100	100
	Toplam %	29,1	60,1	10,8	100

Tablo 3'te en fazla öne çıkan frekans ve yüzde dağılımlarına bakıldığında, genel bütçeli ve özel bütçeli kamu kurumlarının %63,2'sinin, mahalli idarelerin %52,5'inin ve SGK'ların da %65'inin iç denetim farkındalıklarının orta seviyede olduğu ifade edilmiştir. Toplamda ise, 612 iç denetçinin %60,1'i kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin orta seviyede olduğunu belirtmiştir. Kurumlarda iç denetim farkındalık seviyesinin düşük seviyelerden orta seviyelere çıkmasındaki en önemli etkenler; iç denetimle ilgili yapılan yasal düzenlemeler, istihdam edilen iç denetçi sayısının giderek artması, risk odaklı iç denetim kültürünün kurumlara yerleşmesi ve İDKK'nın iç denetimin gelişimiyle ilgili yaptığı çalışmalar şeklinde sıralanabilir.

Kurumların iç denetim farkındalık düzeyinin genel olarak orta seviyelerde olduğu görülmektedir. Burada kurumların kendi içerisindeki sıralamalarına bakıldığında en yüksekte en düşüğe doğru SGK'lar, genel ve özel bütçeli kurumlar ve mahalli idareler şeklinde sıralanmaktadır. SGK'ların yasal mevzuatının farklı olması, iç denetçi kadrolarının doluluk oranının yüksek olması ve üst yönetimin iç denetime karşı tutumunun olumlu yönde olması iç denetim farkındalık düzeyinin yüksek olmasını sağlayan en önemli unsurlardır.

Bu hususlardan bazıları genel ve özel bütçeli kurumlar için de geçerli olabilir. Mahalli idarelerin iç denetim farkındalık sıralaması noktasında en son sırada olmasındaki en önemli etken; bu kurumlarda siyasi yapının ağırlıklı olması dolayısıyla üst yönetimin siyasi kaygılarla hareket etmesi şeklinde açıklanabilir.

Özetle, Türkiye'deki kamu yönetimi sisteminde iç denetim faaliyetlerini merkezden yönlendiren bir yapının olmasına rağmen, kurumların iç denetim farkındalık seviyelerinin farklılık göstermesinin nedenleri; kurumların iç denetim algısı ve anlayışlarının değişiklik göstermesi, idari ve yasal yapılarının farklılık göstermesi şeklinde açıklanabilir. Bu durum da doğal olarak bazı kurumları öne çıkarırken bazılarını da geride bırakabiliyor.

H₂: *Kamu kurumlarının bütçe türleri ile risk olgunluk düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.*

Ki-Kare Bağımsızlık Testi'ne göre, kamu kurumlarının bütçe türlerine göre risk olgunluk düzeyleri arasında %5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki yoktur ($\chi^2=16,952$; $sd=12$; $P=0,151 > \alpha=0,05$). Yani H₂ hipotezi kabul edilmemiştir.

Tablo 4. Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle Risk Olgunluk Düzeyleri Arasındaki İlişki

		Risk Olgunluk Düzeyleri					Toplam
		Riski kontrol eden	Riski yöneten	Riski tanımlanmış	Riskin farkında	Riskten habersiz	
Genel Bütçeli	Frekans	9	9	29	88	66	201
	Bütçe türü %	4,5	4,5	14,4	43,8	32,8	100
	Risk olgunluk düzeyi %	52,9	28,1	38,2	32,7	30,3	32,8
	Toplam %	1,5	1,5	4,7	14,4	10,8	32,8
Özel Bütçeli	Frekans	1	12	17	95	87	212
	Bütçe türü %	0,5	5,7	8,0	44,8	41,0	100
	Risk olgunluk düzeyi %	5,9	37,5	22,4	35,3	39,9	34,6
	Toplam %	0,2	2,0	2,8	15,5	14,2	34,6
Mahalli İdare	Frekans	6	9	27	76	61	179
	Bütçe türü %	3,4	5,0	15,1	42,5	34,1	100
	Risk olgunluk düzeyi %	35,3	28,1	35,5	28,3	28,0	29,2
	Toplam %	1,0	1,5	4,4	12,4	10,0	29,2
SGK	Frekans	1	2	3	10	4	20
	Bütçe türü %	5,0	10,0	15,0	50,0	20,0	100
	Risk olgunluk düzeyi %	5,9	6,3	3,9	3,7	1,8	3,3
	Toplam %	0,2	0,3	0,5	1,6	0,7	3,3
Toplam	Frekans	17	12	76	269	218	612
	Bütçe türü %	2,8	5,2	12,4	44,0	35,6	100
	Risk olgunluk düzeyi %	100	100	100	100	100	100
	Toplam %	2,8	5,2	12,4	44,0	35,6	100

Tablo 4'te öne çıkan bazı frekans ve yüzde dağılımlarına bakıldığında, genel bütçeli kurumların %43,8'i, özel bütçeli kurumların %44,8'i, mahalli idarelerin %42,5'i ve SGK'ların da %50'sinin

riskin farkında oldukları görülmektedir. Toplamda ise, katılımcıların %44'ü kamu kurumlarında risk olgunluk düzeyinin "Riskin Farkında" aşamasında olduğunu ifade etmiştir.

H₃: Kamu Kurumlarının bütçe türleri ile iç denetime bakış açısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Ki-Kare Bağımsızlık Testi'ne göre, kamu ku-

rumlarının bütçe türleri ile iç denetime bakış açısı arasında %5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur ($\chi^2=5,036$; $sd=6$; $P=0,539 > \alpha=0,05$).

Tablo 5. Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetime Bakış Açısı Arasındaki İlişki

		İç Denetime Bakış Açıları			Toplam
		İyileştirici çözüm	Mevcudu koruma	Beklenmeyen durum	
Genel Bütçeli	Frekans	69	85	47	201
	Bütçe türü %	34,3	42,3	23,4	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	29,1	34,6	36,4	32,8
	Toplam %	11,3	13,9	7,7	32,8
Özel Bütçeli	Frekans	90	79	43	212
	Bütçe türü %	42,5	37,3	20,3	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	38,0	32,1	33,3	34,6
	Toplam %	14,7	12,9	7,0	34,6
Mahalli İdare	Frekans	72	71	36	179
	Bütçe türü %	40,2	39,7	20,1	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	30,4	28,9	27,9	29,2
	Toplam %	11,8	11,6	5,9	29,2
SGK	Frekans	6	11	3	20
	Bütçe türü %	30,0	55,0	15,0	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	2,5	4,5	2,3	3,3
	Toplam %	1,0	1,8	0,5	3,3
Toplam	Frekans	237	246	129	612
	Bütçe türü %	38,7	40,2	21,1	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	100	100	100	100
	Toplam %	38,7	40,2	21,1	100

Tablo 5’de öne çıkan bazı frekans ve yüzde dağılımları incelendiğinde, genel bütçeli kurumların %42,3’ü, SGK’ların da %55’i iç denetime bakış açılarını mevcudu koruma uygulamasına, özel bütçeli kurumların %42,5’i ve mahalli idarelerin de %40,2’si iç denetime bakış açılarını iyileştirici çözüm uygulamasına benzetmişlerdir. Toplam katılımcıların genel dağılımlarına bakıldığında ise, iç denetçilerin %40,2’si, kamu kurumlarının iç denetime bakış açısını mevcudu koruma uygulamasına yani geleneksel denetim anlayışına, %38,7’si de iyileştirici çözüm uygulamasına

diğer bir ifadeyle risk odaklı iç denetim yaklaşımına benzetmişlerdir. Burada her iki oran arasında ciddi bir farkın olmadığı dikkat çekmektedir.

H₄: *Kamu Kurumlarının bütçe türleri ile iç denetimin odak noktası arasında anlamlı bir ilişki vardır.*

Ki-Kare Bağımsızlık Testi’ne göre, kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç denetimin odak noktası arasında %5 önem düzeyinde istatistik olarak anlamlı bir ilişki yoktur. ($\chi^2=1,069$; $sd=3$; $P=0,784 > \alpha=0,05$).

Tablo 6. Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetimin Odak Noktası Arasındaki İlişki

		İç Denetimin Odak Noktası		Toplam
		Geçmiş	Gelecek	
Genel Bütçeli	Frekans	107	94	201
	Bütçe türü %	53,2	46,8	100
	İç denetimin odak noktası %	31,7	34,3	32,8
	Toplam %	17,5	15,4	32,8
Özel Bütçeli	Frekans	123	89	212
	Bütçe türü %	58,0	42,0	100
	İç denetimin odak noktası %	36,4	32,5	34,6
	Toplam %	20,1	14,5	34,6
Mahalli İdare	Frekans	97	82	179
	Bütçe türü %	54,2	45,8	100
	İç denetimin odak noktası %	28,7	29,9	29,2
	Toplam %	15,8	13,4	29,2
SGK	Frekans	11	9	20
	Bütçe türü %	55,0	45,0	100
	İç denetimin odak noktası %	3,3	3,3	3,3
	Toplam %	1,8	1,5	3,3
Toplam	Frekans	338	274	612
	Bütçe türü %	55,2	44,8	100
	İç denetimin odak noktası %	100	100	100
	Toplam %	55,2	44,8	100

Tablo 6’da öne çıkan bazı frekans ve yüzde dağılımları değerlendirildiğinde; genel bütçeli kurumların %53,2’si, özel bütçeli kurumların %58,0’i, mahalli idarelerin %54,2’si ve SGK’ların da %55,0’i iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını

geçmiş faaliyetlerin oluşturduğunu ifade etmişlerdir. Toplam dağılıma bakıldığında ise, iç denetçilerin %55,2’si kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını geçmiş faaliyetlerin, %44,8’i de gelecek yani risk odaklı faaliyetlerin oluşturduğunu belirtmiştir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Özellikle 2000’li yıllardan itibaren dünyada meydana gelen ve küresel ölçekte etki yaratan bazı kurumsal ve mali skandallardan sonra organizasyonlarda iç denetim fonksiyonunun rolü ve önemi artmıştır. Aynı zamanda küreselleşme, teknolojinin hızla gelişmesi, iletişim ağlarının genişlemesi ve ekonomik gelişmeler gibi faktörler de örgütlerde, iç denetim biriminin zorunlu olması gerektiğini göstermiştir. Dünyada gerek özel sektörde olsun gerekse kamu sektöründe olsun, iç denetim konusunda farkındalığın artması kuşkusuz iç denetim fonksiyonunun yönünü ve çehresini değiştirmiştir. Kısa bir süre öncesine kadar kurumlarda iç denetimin rolü, yapılan faaliyetlerin mevzuata uygun olup olmadığı yönünde görüş bildirmektir. Yani, geçmişe dönük iş veya işlemler iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını oluşturmaktaydı. Bir başka ifadeyle iç denetim, gerçekleşen risklerin yarattığı etkileri azaltmaya dönük, çeşitli politikalar uygulamayı amaçlamaktaydı. Fakat yaşanan gelişmeler ve yapılan düzenlemelerle birlikte, günümüzde iç denetimin odak noktasını, geleceğe dönük faaliyetler oluşturmaktadır. Böylece iç denetim fonksiyonu, organizasyonun amaç ve hedeflerini etkileyebilecek risklerin önceden belirlenip ve bunlara yönelik önleyici kontrollerin alınmasını hedefleyen bir

yapıya bürünmüştür. İç denetim faaliyetlerinin geleceğe dönük olması veya riskleri temel alması, uygulamada risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenmesini sağlamıştır. Hem IIA tarafından yapılan iç denetim tanımına hem de iç denetimle ilgili yapılan düzenlemelere bakıldığında, iç denetim faaliyetlerinde geleneksel denetim kültüründen ziyade, risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenmesi yönünde ortak bir kanaatin olduğu görülmektedir. Bu kapsamda AB’nin iç denetimle ilgili çalışmalarının da bu yönde olduğu aşikârdır. Nitekim Türkiye’nin AB’ye adaylık sürecinde özellikle kamu mali yönetimi anlayışının, AB uygulamalarıyla uyumlu olması amacıyla çıkarılan 5018 sayılı KMYKK’da da iç denetim faaliyetlerinin risk odaklı yapılması gerektiğini vurgulayan hükümler bulunmaktadır.

Yukarıda anlatılanlar ışığında bu çalışmanın amacı, 5018 sayılı kanunda öngörüldüğü şekilde kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenip benimsenmediğinin, diğer bir ifadeyle kurumların geleneksel denetim anlayışından kurtulup kurtulmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye’deki kamu iç denetçilerine yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması sonucunda elde edilen verilerin SPSS 20,00 programı yardımıyla analiz edilerek aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Kamu sektörünün denetim kültürünün iç denetçiler tarafından değerlendirilmesine ilişkin bulgular:

- Kamu kurumlarının önemli bir kısmında iç denetim farkındalık düzeyinin orta seviyede olduğu tespit edilmiştir. İç denetimin kamu kurumlarında yaklaşık olarak 10 yıllık bir geçmişinin olduğu düşünülürse ve kamu sektörünün de değişime karşı direnci dikkate alındığında, farkındalık düzeyinin orta düzeyde olması yeterli olmasa da olumlu bir gelişme şeklinde değerlendirilebilir.

- Kurumların risk uygunluk düzeyleriyle ilgili mevcut durumlarının ve risk yönetim faaliyetlerinin iç denetim çalışmalarındaki yeri incelendiğinde, kamu idarelerinin önemli bir kısmının riskin farkında olduğu fakat herhangi bir önlem almadıkları ve büyük bir kısmının da riskten habersiz olduğu görülmektedir. Riskin farkında olan kurumların öne çıkan en önemli özelliği, kurumsal risk yönetimi sistemlerinin dağınık bir yapıya sahip olmasıdır. Kurumsal risk yönetimi sistemi için hiç bir çalışmanın olmadığı durumlar ise, riskten habersiz kurumların temel özelliğidir. Aynı zamanda risk yönetimi faaliyetlerinin de denetim çalışmalarında çok az dikkate alındığı sonucuna ulaşılmıştır. Hâlbuki 5018 sayılı KMYKK'da iç denetim planının risk odaklı yapılması öngörülmektedir. Yani iç denetim faaliyetlerinin nesnel risk analizleri üzerinden yürütülmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu durumun da sağlanabilmesinin tek ve en önemli şartı kurumlarda etkin bir kurumsal risk yönetimi sisteminin oluşturulmasıdır. Ancak konuyla ilgili ortaya çıkan sonuçlar olması gereken durumu destekleyici nitelikte değildir. Her iki durum karşısında iç denetim birimi kurum çapında risk yönetimini teşvik etmeli ve bu konuda danışmanlık yapmalıdır.
- Kamu kurumlarının iç denetime bakış açılarını tespit etmeye ve denetim faaliyetlerinin odak noktasını belirlemeye yönelik bulgulara bakıldığında, hem geleneksel denetim anlayışının hem de risk odaklı denetim anlayışının hâkim olduğu görülmektedir. Denetim faaliyetlerinin odak noktasının dağılımları arasında da benzer durum söz konusudur. Risk odaklı iç denetim yaklaşımının temel felsefesini gelecek odaklı faaliyetler oluştururken, geleneksel denetim anlayışının veya teftiş sisteminin odak noktasını ise geçmiş faaliyetler oluşturmaktadır. Yeni kamu yönetimi anlayışında benimsenen yaklaşım da geleceğin yönetilmesidir. Elde edilen bulgulara göre, kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenme durumunun istenilen seviyelerde olmadığı ancak bu alanda belli bir ilerlemenin olduğunu söylemek mümkündür.
- Kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin, risk uygunluk durumunun, denetime bakış açısının ve iç denetimin odak noktasının kamu kurumlarının bütçe türlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik bulgular:
- İç denetim farkındalık düzeyi hariç, diğer tüm değişkenlerle kamu kurumlarının bütçe türleri arasında istatistiki anlamda bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. İç denetim farkındalık seviyesi değişkeni açısından ilişkiyi şu şekilde açıklayabiliriz; iç denetçi kadrolarının doluluk oranı yüksek olan, kurumsal yönetim disiplinine sahip olan kurumlarda iç denetim farkındalık düzeyinin yüksek olması beklenir. Bu özelliklere sahip kurumların da daha çok genel bütçeli kurumlar olduğu söylenebilir. Diğer değişkenler açısından ilişki olmaması ise, söz konusu değişkenlerin kurumun türünden ziyade, kurum içerisindeki iç kontrol sistemi ve risk yönetimi sisteminin etkinliğine bağlı olması şeklinde açıklanabilir.
- Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara dayanarak ve katılımcılarla yapılan görüşmelerde dikkate alınarak, kamu kurumlarına ve akademik camiaya yönelik başlıca öneriler şu şekilde sıralanabilir:
- Özellikle iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi sisteminin kurumlara adapte edilmesi için

birim veya başkanlık şeklinde yeni bir oluşuma gidilebilir.

- Üst yöneticilere risk odaklı iç denetim sisteminin neyi hedeflediği ve faydaları belirtilerek bu sisteme yönelik tutumları değiştirilebilir.
- Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetinin risk odaklı yapılması gerektiğini vurgulayan yasal düzenlemelerin yeterliliği sorgulanarak, iç denetim birimlerinin genel ve fonksiyonel

anlamda bağımsızlıkları, statüleri, görev, yetki ve sorumlulukları, teftiş sistemiyle arasındaki fark özlük hakları gibi eksikliklerin giderilmesini sağlayacak adımlar atılabilir.

- Risk odaklı iç denetim sistemi sadece mali nitelikli faaliyetlerde değil, aynı zamanda tüm faaliyetlerde denetimi ve risk yönetimini gerekli görür. Bu nedenle sistemin idarelerin tüm faaliyet alanlarında uygulanabilirliği sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- BAŞPINAR, Ahmet (2006), “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, 23-42.
- ERGİN, Hüseyin, Çetinoğlu, Tansel ve Kurnaz, Niyazi (2008), “Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Ampirik Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S: 26, 17-35.
- GÖNÜLAÇAR, Şener (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler I”. *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130, 1-21.
- GRİFFİTHS, Phil (2005), *Risk Based Auditing*, Ashgate Publishing Group, USA, November.
- IIA - UK and Ireland (2006), “*Gaining Assurance on Risks*”, *Audit Committee Briefing*, London, January, Erişim Tarihi: 15.10.2015, www.iaa.org.uk
- KURNAZ, Niyazi ve Çetinoğlu Tansel (2010), *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- OCC, Office Of Comptroller Of The Currency, (2003), *Internal and External Audits: Comptroller’s Handbook*, April.
- SİPAHİ, Beril, Yurtkoru, E. Serra, Çinko, Murat (2008), *Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi (2.Baskı)*, Beta Basım, İstanbul.
- TİRYAKİ, F. Metin (2005), *Risk Temelli Denetim, Yeterlilik Etüdü*, Sermaye Piyasası Kurulu.
- UZUN, A. Kamil (2007), *İşletmelerde İç Denetimin Kurulması, Rolü ve Önemi*, Sunum, Antalya, Deloitte Türkiye. 1-32.
- YURTSEVER, Gürdoğan (2009), *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği*, Türkiye Bankalar Birliği (TBB) Yayını, Yayın No: 265, İstanbul.
- ZACCHEA, Nicholas M. (2003), “Risk - Based Audit Target Selection Can Increase The Probability of Conducting Value - Added Audits”, *Journal of Government Financial Management*, Vol: 52, No: 1, 22-28.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİNDE YAYIMLANAN MAKALELERİN BİBLİYOMETRİK ANALİZİ (2000-2016)

Prof. Dr. Melek AKGÜN*

Bekir KARATAŞ**

Makale Gönderim Tarihi : 28.02.2017 / Kabul Tarihi : 20.04.017

ÖZ

Bu çalışma ile Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde 2000-2016 döneminde yayımlanmış 380 makalenin bibliyometrik özellikleri kapsamında incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden bibliyometrik analiz tekniği kullanılmıştır. Araştırmanın neticesinde Maliyet-Yönetim Muhasebesi ve Denetim alanlarındaki konulara ağırlık verildiği görülmüştür. Dergiye en çok katkı sağlayan kurumlar arasında Dokuz Eylül, Ankara ve Gazi Üniversiteleri vardır. Makalelerde en çok yerli kaynak kullanılarak atıf yapılmıştır. Çok yazarlılık durumuna bakıldığında genelde bireysel çalışmalara yer verildiği sonucu elde edilmiştir. Dergiye en çok katkısı Yrd. Doç. Unvanlı yazarlar yapmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bibliyometrik Analiz, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Muhasebe, Denetim.

JEL Sınıflandırması: I21, M40, M42

BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF THE ARTICLES PUBLISHED IN THE JOURNAL OF ACCOUNTING AND AUDITING REVIEW (2000-2016)

ABSTRACT

This study aims to examine the bibliometric properties of 380 articles published in the Journal of Accounting and Auditing Review during 2000-2016 period. In this research, bibliometric analysis technique which is one of the qualitative research methods is used. As a result of the research, it has been seen that the subjects of Cost-Management Accounting and Auditing are emphasized. Among the institutions contributing most to the magazine are Dokuz Eylül, Ankara and Gazi Universities. The most domestic resources were used in the articles. When examining the author situation; it has been seen that there are commonly individual studies among the articles. The magazine is the most contributed assistant professor writers.

Keywords: Bibliometric Analysis, Accounting and Auditing Review, Accounting, Auditing.

JEL Classification: I21, M40, M42

* Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, melekakgun@sakarya.edu.tr

** Sakarya Üniversitesi, SBE, İşletme Doktora Programı, bekir.karatas@ogr.sakarya.edu.tr

1. GİRİŞ

Belirli dönem aralıklarıyla farklı bilim dallarındaki yayınların incelenmesi, hem tahlil edilen bilim dalının hem de üzerinde durulan konuların yoğunluğunun tespiti açısından önemlidir (Kozak, 2000: 16). Bilimsel amaçlı dergilerin özelliklerini tespit için bir çok teknik mevcuttur. Bunlardan en popüler olanı bibliyometrik analiz tekniğidir (Kozak, 2003: 152). Akademik dergilerin niteliğinin belirlenmesi ve akademik yükseltmelerde dikkate alınması noktasında; tüm dünya genelinde ve Türkiye’de SCI, SSCI gibi önde gelen bir takım indekslerde yer alıp almamasına bağlı olarak bir takım değerlendirmelerde bulunmak mümkün hale gelmiştir. Ayrıca Ulakbim bünyesinde oluşturulan bazı veri tabanları sözü edilen konulara katkıda bulunmaktadır (Kozak, 2003: 148). Pritchard’a göre bibliyometri; “*Matematiksel ve istatistiksel yöntemlerin bilimsel iletişim ortamlarına uygulanması*” olarak tanımlamıştır (Pritchard, 1969: 349).

Diodato ise “*Matematiksel ve istatistiksel tekniklerle, yayımlanmış dergi, kitap, vb. bilimsel bilgi paylaşım araçlarının incelenmesinde kullanılan yöntem*” olarak tanımlamıştır (Diodato, 2004: vii). Bibliyometrik teknikler zamanla önemli bir gelişme göstermiş olup detaylı ve daha etkili bir ölçüm gerçekleştirme noktasında araştırmacılara yön göstermektedir. Nitel araştırma yöntemlerinden bibliyometri tekniği günümüzde birçok disiplinde uygulama alanı bulmaktadır (Okuba,1997:9). Bu yöntem ile akademik bir alanda yayımlanmış çalışmalar farklı bibliyometrik özellikler (konu, yıl, katkı sağlayan kurum, kullanılan anahtar sözcükler, eserlerin yazar sayısı, atıflar, ortak atıflar vb.) çerçevesinde incelenerek, bilimsel iletişime ilişkin bazı bulgular elde edilmektedir. Elde edilen bulgular farklı alan, konu, kurum veya ülkeler arasında kıyaslamaya, literatüre katkı sağlama düzeyine göre etkin yazarların tespitine ve bir derginin nicel değerlendirilmesinde

kullanılabilir (Garfield, 1972: 541). Dolayısıyla bibliyometrik bulgular disiplinlere göre farklılıkların ortaya çıkarılmasını ya da herhangi bir derginin daha yakından tanınmasını sağlayabilmektedir (Yalçın, 2010:211). Yayın yapmanın yanı sıra bilim insanlarına ve bilimsel yayımlara ilişkin çok sayıda gösterge göz önüne alınmaya başlanması ile bibliyometrik analizler önem kazanmaya başlamıştır (Al, 2008: 264). Nitel araştırma yöntemlerinden bibliyometrik analiz tekniği kapsamında ele alınan temel kriterler; makale sayısı, yazar sayısı, yazar profili, yazarların akademik unvanı, yazarların çalıştıkları kurum, makalelerde kullanılan araştırma yaklaşımı, makalelerin sayfa sayısı ve anahtar kelime sayısı, makalelerde kullanılan yerli ve yabancı kaynak kullanımı vb. gibidir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 2000 yılından bu yana yayınlanan ve alandaki gelişmeleri takip etmeye imkân tanıyan akademik bir dergidir. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Tübitak-Ulakbim veri tabanına kayıtlıdır ve EBSCO tarafından taranmaktadır. Çalışmanın amacı; Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi’nde yer alan yayınların bibliyometrik özelliklerini incelemektir.

Çalışmanın ilk bölümünde; Türkiye’de çeşitli disiplinlere yönelik gerçekleştirilen ve yöntem olarak bibliyometrik analizlerden yararlandığı çalışmalara yer verilmiştir. Daha sonra bibliyometrik analiz tekniği hakkında bilgi verilmiş, elde edilen bulgular tablolar halinde sunulmuş ve ulaşılan sonuçlara ilişkin değerlendirmeler ve önerilerde bulunulmuştur. Ele alınan derginin bibliyometrik açıdan ilk kez analiz edilmesi yapılan çalışmanın özgünlüğünü yansıtmaktadır. Diğer taraftan literatürde ilgili çalışmaların yönünü ve eğilimlerini göstermesi açısından da çalışmanın ilgili literatüre katkı sağladığı düşünülmektedir. Ayrıca çalışmanın, bu alanda araştırma yapmayı düşünen araştırmacılara yayınlarda yapılan atıflar boyutuyla farkındalık sağlamada olumlu bir etki oluşturabileceği beklenmektedir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde ilk bibliyometrik araştırma Cole ve Eales tarafından 1917 yılında yapılmıştır. Çalışmada; 1550-1860 döneminde karşılaştırmalı anatomi alanında yayınlanan çalışmaların istatistiksel bir analizi yapılmıştır. 1923 yılında İngiliz Patent Ofisi'nde resmi bir kütüphaneci olan E.Wyndham Hulme tarafından tarih bilimi alanında istatistiksel bir analiz gerçekleştirilmiştir. Daha sonra ise 1927 yılında P.L.K. Gross ve E.M. Gross tarafından Journal of the American Chemical Society' de yayınlanan makalelerin kaynakçalarının değerlendirildiği bir atıf analizi çalışması ortaya konulmuştur. Cole ve Eales ve Hulme, çalışmalarında atıflara değil bibliyografik özelliklere odaklanmıştır, bu anlamda Gross&Gross'un yaptığı çalışma atıf analizi alanında ilk çalışma olarak kabul edilmektedir (Lawani, 1981: 295).

Türkiye' de ise bibliyometrik anlamda yapılan ilk çalışmanın 1970 yılında Özönü tarafından yayınlanan 'Growth in Turkish Positive Basic Sciences' olduğu kabul edilmektedir. Eserde astronomi, biyoloji, fizik, kimya, matematik, yer bilimleri alanlarındaki bilimsel verimliliğin ölçülmesi amaçlanmıştır. 1990 ve daha sonraki yıllarda da bu konuya ilişkin çalışmaların sayısında artış görülmeye başlanmıştır (Al, 2008: 10).

Akademik dergilerle ilgili bir çok yayın mevcuttur. Hoffman ve Holbrook (1993) Journal of Consumer Research'de ilk 15 yılda yayınlanan makalelere ilişkin olarak bibliyometrik bir analiz gerçekleştirmiştir. Bu noktada ele alınan dergide en fazla yayın yapan yazarların eserleri dikkate alınmıştır.

Al ve Coştur (2007) çalışmalarında 1995 yılından itibaren Social Science Citation Index' de taranan Türk Psikoloji Dergisi'nde 1995-2005 yılları arasında yayınlanan 118 makalenin bibliyometrik analizini gerçekleştirmiştir.

Yalçın (2010) Milli Folklor Dergisi'nde 2007-2009 yılları aralığında yayınlanan 174 makaleyi bibliyometrik özellikleri açısından incelemiştir.

Wang ve Hu (2011) 1990-2009 yılları arasında SSCI'da taranan pazarlama ve reklamcılık dergilerinde yayınlanan 39 makaleyi ele almış, 1801 tane atıf incelemesinde bulunmuşlardır. Dergi bibliyometrik özelliklerine göre incelenmiştir.

Özel ve Kozak (2012) çalışmalarında 2000-2010 döneminde turizm pazarlaması alanında yürütülen Türkçe makaleleri bibliyometrik açıdan atıf analizi boyutuyla incelemiştir.

Selimoğlu ve diğerleri (2009), 12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Türk akademisyenler ve uygulamacılar tarafından hazırlanıp sunulan 88 bildiriye; inceleme konusu, inceleme yöntem ve dönemi açısından ele almışlardır.

Uysal (2009), araştırmasında bibliyometrik analiz yöntemini kullanarak, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi'nde 2004-2006 döneminde yayımlanan makalelerin incelemesini gerçekleştirmiştir.

Polat ve Diğerleri (2013), Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi'nin bibliyometrik analizini yapmışlardır. 2005-2012 yıllarında yayınlanmış 434 makale incelenmiştir. Yazarların verimliliği, atıf sayısı, yazarların çalıştıkları kurumlar, ortalama makale sayılarının bibliyometrik özellikleri analiz edilmiştir.

Hotamışlı ve Erem (2014), Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere yılda dört defa yayınlanmakta olan Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde 2005-2013 yılları arasında basılmış makaleleri bibliyometrik özellikleri kapsamında analiz etmişlerdir.

Polat ve Alkan (2015). "Jeodezi, Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi Dergisi'nin Bibliyometrik Analizi" dergisinin 2003-2014 dönemine bibliyometrik analiz yapmışlardır. En verimli yazarlar, ortalama atıf sayısı, ortalama yazar sayısı, yazarların çalıştıkları kurumlar gibi özelliklere göre bibliyometrik analiz yapılmıştır.

3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden bibliyometri tekniği kullanılmıştır. Pritchard'ın istatistiksel biyografi kavramını yeniden tanımlama gereksinimi yeni bir nitel araştırma yönteminin doğmasına olanak sağlamıştır. Pritchard bibliyometri kavramını kitap ve diğer kaynakların özelliklerini belirlemede kullanılan matematiksel ve istatistiksel bir yöntem olarak tanımlamaktadır (Lawani, 1981: 294).

Araştırmada Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin 2000-2016 yıllarındaki toplam 49 sayısındaki 380 adet makale incelemeye konu olmuştur. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinin her sayısı, her makalesi tek tek incelenmiş, excel programına veriler girilmiş ve filtreler, formüller kullanılarak tablo ve sonuçlara ulaşılmıştır. Derginin her bir sayısına aşağıdaki internet adresinden erişim sağlanmıştır.

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane/EKKategoriDetay.aspx?enc=lsltu1qqOgNxGRial5tmNeqSzGeND4KBpMF7IDAJExijf5XOHu>

9mw%20EeWU6JAX0cfDjSBLFnqAAve2IixGFNGYE%205kY2uyVh6ZQWdooPmjYpCA/C9pC5gw==

Kadir GÜRDAL tarafından yazılan “*Muhasebe Dünyasından Haberler*” isimli YAZI DİZİSİ (30 adet) araştırmaya dahil edilmemiştir.

Yazarlar; Cinsiyetlerine, akademik unvanlarına, çalıştıkları kurumlara ve dergideki yayın Sayılarına göre incelenmiştir. Makaleler; Yıllara göre yayımlanan Makale Sayıları, Kullanılan Araştırma Yaklaşımları, Kaynakların Yerli-Yabancı Olma Durumu, Yazar Sayısı, Ortalama Anahtar Kelime Sayısı, Dergi Başına Düşen Ortalama Makale Sayısı, Dergi ve Makale Başına Sayfa Sayıları ve Makalelerin Ana Kategorilerine göre incelenmiştir.

4. BULGULAR VE DEĞERLENDİRME

4.1. Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne makale gönderen yazarların cinsiyete göre dağılımları aşağıdaki Tablo 1'de olduğu gibidir.

Tablo 1: Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Yıllar																Toplam	
	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001		2000
Erkek	24	24	33	15	23	26	22	28	37	31	37	31	24	25	20	25	14	439
Kadın	18	15	6	6	12	11	11	8	10	4	10	7	7	11	4	10	5	155
Top.	42	39	39	21	35	37	33	36	47	35	47	38	31	36	24	35	19	594

2000-2016 yılları arasında yayımlanan tüm makalelerde toplam 594 yazarın emeği vardır. Yazarların cinsiyetlerine göre dağılımına bakıldığında 439 erkek, 155 kadın olduğu görülmektedir. Erkek yazarların katkısı kadın yazarlara nazaran daha fazla olmuştur. Erkek yazarların oranı %

74, kadın yazarların oranı ise % 26'dır. En çok erkek yazar 2008 (37), 2006 (37) yıllarında, en çok kadın yazar ise 2016 (18), 2008 (47), 2015 (15) yıllarında olmuştur. En çok yazarın olduğu 2006 (47), 2016 (42), en az yazarın olduğu 2000 (19) yılları olmuştur.

4.2. Yazarların Akademik Unvanlarına Göre Dağılımı

Tablo 2: Yazarların Akademik Unvanlarına Göre Dağılımı

Yıllar	Akademik Unvanlar								Toplam
	Arş. Gör.	Yrd. Doç. Dr.	Doç. Dr.	Prof. Dr.	Öğrenci (Lisansüstü)	Doktor	Öğretim Görevlisi	Diğer (Uzman, Yönetici, SMMM vb)	
2016	8	7	8	7	2	1	6	3	42
2015	4	14	7	4	6		3	1	39
2014	4	11	9	3	5	2	5	-	39
2013	3	7	-	3	1	4	3	-	21
2012	1	16	3	6	-	7	1	1	35
2011	4	12	6	6	-	8	1	-	37
2010	6	7	8	6	1	2	2	1	33
2009	5	12	1	5	3	3	4	3	36
2008	8	16	5	7	4	4	1	2	47
2007	7	18	-	3	-	4	2	1	35
2006	9	20	6	5	1	6	-	-	47
2005	11	12	3	-	2	9	1	-	38
2004	4	12	4	2	-	7	1	1	31
2003	7	12	7	4	-	6	-	-	36
2002	6	5	4	2	-	3	-	4	24
2001	7	8	3	9	-	3	-	5	35
2000	4	1	2	5	-		-	7	19
Top.	98	190	76	77	25	69	30	29	594

Dergiye en çok katkıyı Yardımcı Doçent unvanlı akademisyenler yapmıştır (190), ikinci sırada Araştırma Görevlileri (98), üçüncü sırada ise Profesör Doktorlar (77) yer almaktadır. Sırasıyla diğerleri ise Doçent Doktorlar (76), Doktor unvanlı yazarlar (69), Diğer (29), Öğrenciler (25) olmuştur. Akademisyenlerin yüzde olarak dağılımı ise Yrd. Doç. % 32, Arş. Gör. % 16,5, Prof. Dr. % 13, Doç. Dr. % 12,8, Doktor unvanlılar % 11,6 olarak görülmektedir. Öğretim Görevlileri

% 5, Öğrenciler % 4 ve Diğer kişiler katkısı ise % 4,9 olmuştur. Yardımcı Doçentler en çok katkıyı 2006 (20), 2007 (18) yıllarında, Araştırma Görevlileri en çok katkıyı 2005 (11), 2006 (9) yıllarında yapmıştır. Doçent Doktorlar en çok katkıyı 2014 (9), 2016 (7) yıllarında yapmıştır. Profesör Doktorlar en büyük katkıyı 2001 (9), 2008-2016(7) yıllarında yapmıştır. Yazar sayısının en çok olduğu yıllar 2008 (47), 2006 (47) ve 2016 (42) yılları olmuştur.

Tablo 3: Makale Yazarlarının Çalıştıkları Kurumlara Göre Dağılımları

	Üniversite Adı	Yazar sayısı
1	Dokuz Eylül Üniversitesi	42
2	Ankara Üniversitesi	35
3	Gazi Üniversitesi	33
4	Başkent Üniversitesi	21
5	Adnan Menderes Üniversitesi	20
6	Marmara Üniversitesi	20
7	Atatürk Üniversitesi	19
8	Süleyman Demirel Üniversitesi	19
9	Anadolu Üniversitesi	15
10	İnönü Üniversitesi	14
11	Afyon Kocatepe Üniversitesi	12
12	Balıkesir Üniversitesi	12
13	Çukurova Üniversitesi	12
14	İstanbul Üniversitesi	12
15	Karadeniz Teknik Üniversitesi	12
16	Mersin Üniversitesi	12
17	Sakarya Üniversitesi	12
18	Galatasaray Üniversitesi	11
19	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	11
20	Dumlupınar Üniversitesi	10
21	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	10
22	Zonguldak Karaelmas Üniversitesi	10
23	Celal Bayar Üniversitesi	9
24	Niğde Üniversitesi	9
25	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	8
26	Haliç Üniversitesi	8
27	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	7
28	Erciyes Üniversitesi	7
29	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	6

	Üniversite Adı	Yazar sayısı
30	İstanbul Ticaret Üniversitesi	6
31	Kafkas Üniversitesi	6
32	Kocaeli Üniversitesi	6
33	Osmangazi Üniversitesi	6
34	Uludağ Üniversitesi	6
35	Çağ Üniversitesi	5
36	Erzincan Üniversitesi	5
37	Akdeniz Üniversitesi	4
38	Harran Üniversitesi	4
39	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	4
40	Yeditepe Üniversitesi	4
41	Bilecik Şeyh Edabali Üniversitesi	3
42	Cumhuriyet Üniversitesi	3
43	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	3
44	Kırıkkale Üniversitesi	3
45	Massachusetts Üniversitesi	3
46	Mustafa Kemal Üniversitesi	3
47	Selçuk Üniversitesi	3
48	Yıldız Teknik Üniversitesi	3
49	Atılım Üniversitesi	2
50	Çankırı Karatekin Üniversitesi	2
51	Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü	2
52	Gediz Üniversitesi	2
53	Giresun Üniversitesi	2
54	Hacettepe Üniversitesi	2
55	Maltepe Üniversitesi	2
56	Nevşehir Hacı Bektaş Üniversitesi	2
57	TOOB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi	2

4.3. Yazarların Çalıştıkları Kurumlara Göre Dağılımı

Dergide 2000-2016 yılları aralığında yayınlanan makalelerin yazarlarının 85 farklı üniversitede görev yaptığı sonucuna ulaşılmıştır. Üniversitelerle ilgili bilgi Tablo 3'de gösterilmiştir.

85 üniversitenin 5 tanesi yabancı üniversitedir. Kurumlar dikkate alındığında en çok katkı yapan ilk on üniversite ise; Dokuz Eylül Üniversitesi 42, Ankara Üniversitesi 35, Gazi Üniversitesi 33, Başkent Üniversitesi 21, Adnan Menderes Üniversitesi 20, Marmara Üniversitesi 20, Atatürk Üniversitesi 19, Süleyman Demirel Üniversitesi 19, Anadolu Üniversitesi 15, İnönü Üniversitesi 14 yazar ile en çok katkı yapan on kurum arasında yer almaktadırlar. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin yazarlarının %93'ü tablodaki üni-

versitelerle ilişkilidir. Geriye kalan % 7'ise üniversiteler dışındaki uzman, yönetici, smmm, müdür vb. pozisyonundaki kişiler oluşturmaktadır. Tablo dışında kalan üniversiteler ise bir yazarla dergiye katkıda bulunan üniversitelerdir ve tabloda gösterilmemiştir.

4.4. Yazarların Dergideki Yayın Sayısına Göre Dağılımları

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde 2000-2016 dönem aralığında yayınlanan toplam 380 makale, 594 yazar tarafından yazılmıştır. Dergiye en çok makale gönderen yazarların yayın sayıları ve çalıştıkları kurumlar Tablo 4'deki gibidir.

Muhasebe ve Denetime Bakış dergisine en çok katkıyı Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ'nün yaptığı tespit edilmiştir. Ele alınan dönem aralığında

Tablo 4: Yayın Sayısına Göre Yazarlar

Yazar İsmi	Yayın Sayısı	Çalıştığı Kurum
Süleyman YUKÇU	10	Dokuz Eylül Üniversitesi
Nalan AKDOĞAN	9	Başkent Üniversitesi
Ercan BAYAZITLI	8	Ankara Üniversitesi
Volkan DEMİR	7	Galatasaray Üniversitesi
Orhan ÇELİK	7	Ankara Üniversitesi
İsmail BEKÇİ	5	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Tuğba UÇMA UYSAL	5	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
Hüseyin DALGAR	5	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Cemal ELİTAŞ	5	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Murat KIRACI	5	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
A.R. Zafer SAYAR	5	TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi
Reşat KARCIOĞLU	4	Atatürk Üniversitesi
Selim BEKÇİOĞLU	4	Adnan Menderes Üniversitesi
Erdinç KARADENİZ	4	Mersin Üniversitesi
Adem DURSUN	4	Atatürk Üniversitesi
İpek TÜRKER	4	İstanbul Üniversitesi
Mehmet KAHVECİ	4	Haliç Üniversitesi

yayımlanan tüm makaleler arasında on tanesini Süleyman YÜKÇÜ, dokuz tanesini Nalan AK-DOĞAN, Sekiz tanesini Ercan BAYAZITLI, Yedişer tanesi de Volkan DEMİR ve Orhan ÇELİK tarafından yazılmıştır. İsmail BEKÇİ, Tuğba UÇMA UYSAL, Hüseyin DALGAR, Cemal ELİTAŞ, Murat KİRACI, A.R. Zafer SAYAR beşer makale yazmışlardır. Reşat KARCIOĞLU, Selim BEKÇİOĞLU, Erdinç KARADENİZ, Adem DURSUN, İpek TÜRKER, Mehmet KAHVECİ dörder makale yazmışlardır.

4.5. Yıllara Göre Yayımlanan Makale Sayıları

Yılda üç defa, her yıl ortalama 22 makalenin yayımlandığı Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ndeki makale sayılarının yıllar ve aylar itibarıyla dağılımı Tablo 5'de gösterilmiştir.

2000-2016 yılları arasında toplam 49 sayı, 380 adet makale yayımlanmıştır. En çok makalenin yayımlandığı yıllar 2006 yılı (32), 2001 yılı (27), 2003 yılı (26), 2005 yılı (25) iken en az makalenin yayımlandığı yıl 2013 yılı (14) ol-

Tablo 5: Yıllara Göre Yayımlanan Makale Sayıları

Yıl	Dergi Sayısı	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Eylül	Ekim	Kasım	Toplam Makale Sayısı
1	2016	3	8	-	-	6	-	-	8	-	-	22
2	2015	3	7	-	-	-	7	-	-	6	-	20
3	2014	3	7	-	-	7	-	-	-	8	-	22
4	2013	2	-	-	5	-	9	-	-	-	-	14
5	2012	3	-	-	-	8	-	-	7	-	7	22
6	2011	3	7	-	-	8	-	-	-	6	-	21
7	2010	3	7	-	-	-	6	-	-	6	-	19
8	2009	3	6	-	-	9	-	-	6	-	-	21
9	2008	3	9	-	-	-	7	-	-	8	-	24
10	2007	3	7	-	-	-	7	-	9	-	-	23
11	2006	4	9	-	-	8	-	8	-	7	-	32
12	2005	3	9	-	-	-	7	-	9	-	-	25
13	2004	3	7	-	-	7	-	-	10	-	-	24
14	2003	3	10	-	-	-	7	-	9	-	-	26
15	2002	2	-	9	-	-	-	-	-	11	-	20
16	2001	3	10	-	-	-	9	-	-	8	-	27
17	2000	2	-	-	-	9	-	-	-	9	-	18
Toplam		49	103	9	5	62	43	16	8	58	69	380

muştur. En çok dergi 2006 yılında (4), en az dergi derginin yayımlandığı yıllar 2013-2002 (2) olmuştur. En çok makale Ocak ayında (103), en az makale Ocak ayında (5) yayımlanmıştır.

4.6. Makalelerde Kullanılan Araştırma Yaklaşımları

Ele alınan dönem aralığında yayınlanan çalışmalarda benimsenen araştırma yaklaşımları Tablo 6'da yıllar itibariyle gösterilmiştir.

Makalelerde tercih edilen araştırma yaklaşımları; yapılan çalışmalar hakkında bilgi sahibi olmasına olanak tanımakla birlikte, bir ülkedeki bilimsel çalışmaların düzeyi hakkında da somut sonuçlara ulaşılması noktasında katkı sağlamaktadır (Kozak, 1994: 29).

İncelemeye alınan 380 makalenin 141'i (% 37,1) ampirik, 239 tanesi (% 62,9) ise kavramsal yaklaşımı tercih etmiştir. En çok ampirik çalışma

Tablo 6: Makalelerde Kullanılan Araştırma Yaklaşımları

	Yıl	Ampirik	Kavramsal	Toplam
1	2016	12	10	22
2	2015	13	7	20
3	2014	13	9	22
4	2013	7	7	14
5	2012	11	11	22
6	2011	10	11	21
7	2010	9	10	19
8	2009	6	15	21
9	2008	15	9	24
10	2007	11	12	23
11	2006	13	19	32
12	2005	9	16	25
13	2004	6	18	24
14	2003	3	23	26
15	2002	-	20	20
16	2001	2	25	27
17	2000	1	17	18
Toplam		141	239	380

2008 yılında 15 adet, en çok kavramsal çalışma 2001 yılında 25 adet olarak gerçekleşmiştir. En az ampirik çalışma 2002 yılında, en az kavramsal çalışma ise 2013-2015 yıllarında 7 adet olarak gerçekleşmiştir.

4.7. Kaynakların Yerli-Yabancı Olma Durumuna Göre Dağılımı

2000-2016 döneminde yayımlanan 49 sayıda toplam 380 adet makale yer almaktadır. Bahsedilen dönemde Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde toplam 4.231 yerli, 3.628 yabancı olmak üzere toplam 7.859 adet kaynak kullanılmıştır.

Toplam yerli kaynak kullanım oranı % 53,8 iken yabancı kaynak kullanım oranı % 46,2 olmuştur. Toplamda en çok kaynak 2005 yılı (623), 2014 yılı (593) ve 2006 (589) yılında kullanılmıştır. Toplamda en az kaynak ise 2000 (179) yılında kullanılmıştır. En çok yerli kaynak 2005 (413), 2016 (340) ve 2014 (336) yıllarında gösterilmiştir. En az yerli kaynak 2000 (76) yılında kullanılmıştır. En çok yabancı kaynak 2006 (328), 2008 (282) ve 2007 (280) yıllarında gösterilmiştir. En az yabancı kaynak 2000 (103) yılında kullanılmıştır.

Tablo 7: Yerli-Yabancı Kaynak Kullanımı

Yıllar	Yerli	Yabancı	Toplam	
1	2016	340	223	563
2	2015	328	196	524
3	2014	336	257	593
4	2013	135	138	273
5	2012	264	223	487
6	2011	267	198	465
7	2010	216	180	396
8	2009	313	211	524
9	2008	261	282	543
10	2007	250	280	530
11	2006	261	328	589
12	2005	413	210	623
13	2004	234	250	484
14	2003	237	200	437
15	2002	130	147	277
16	2001	170	202	372
17	2000	76	103	179
	Toplam	4.231	3.628	7.859

4.8. Makalelerin Yazar Sayısına Göre Dağılımı

Çalışma kapsamında ele alınan 380 makale 594 yazar tarafından yazılmıştır. Makale başına düşen ortalama yazar sayısı 1,57'dir. Ele alınan makalelerde söz konusu olan tek yazar ve çok yazarlılık durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Dergide tek yazar tarafından yazılmış makale

sayısı 202 (% 53), iki yazar tarafından yazılmış makale sayısı 145 (% 38), üç yazarlı makale sayısı 30 (% 8) ve 4 yazarlı makale sayısı ise 3(%1) olarak karşımıza çıkmıştır. 2000-2001-2002 yıllarında hiç üç ve dört yazarlı makale yoktur. Yazarların daha çok (% 53) bireysel olarak yayın yapmayı tercih ettiklerini ifade etmek mümkündür. Dergide en çok dört yazarlı makaleler mevcuttur.

Tablo 8: Makalelerin Yazar Sayısına Göre Dağılımı

Yıllar		Yazar Sayıları				Toplam Makale Sayısı
		Bir	İki	Üç	Dört	
1	2016	5	15	1	1	22
2	2015	4	13	3	-	20
3	2014	9	10	2	1	22
4	2013	7	7			14
5	2012	10	11	1	-	22
6	2011	8	10	3	-	21
7	2010	7	10	2	-	19
8	2009	9	9	3	-	21
9	2008	8	9	7	-	24
10	2007	12	10	1	-	23
11	2006	20	9	3	-	32
12	2005	15	8	1	1	25
13	2004	18	5	1	-	24
14	2003	18	6	2	-	26
15	2002	16	4	-	-	20
16	2001	19	8	-	-	27
17	2000	17	1	-	-	18
Toplam		202	145	30	3	380

4.9. Makale Başına Düşen Ortalama Anahtar Kelime Sayısı

Derginin 17 yıllık 49 adet sayısındaki 380 makale incelenmiş ve makale başına düşen ortalama anahtar kelime sayısı Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9: Makale Başına Düşen Ortalama Anahtar Kelime Sayısı

Yıl		Ortalama
1	2016	3,77
2	2015	3,75
3	2014	3,55
4	2013	3,93
5	2012	3,64
6	2011	3,1
7	2010	2,84
8	2009	3,38
9	2008	3,63
10	2007	3,61
11	2006	3,28
12	2005	3,72
13	2004	3,13
14	2003	2,23
15	2002	2,55
16	2001	2,33
17	2000	0,44
Toplam		3,12

Makalelerde kullanılan anahtar kelime sayısı ortalama 3,12'dir. En çok anahtar kelime ortalama 3,93 kelime ile 2013 yılında, en az anahtar kelime sayısı ise 0,44 kelime ile 2000 yılında yer almıştır. Toplam 1.184 anahtar kelime kullanılmıştır.

4.10. Dergi Başına Düşen Ortalama Makale Sayısı

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin sayı başına düşen makale sayısı durumu aşağıdaki Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10: Dergi Başına Düşen Ortalama Makale Sayısı

Yıl	Yayımlanan Dergi Sayısı	Dergi Başına Düşen Ortalama Makale Sayısı
2016	3	7,3
2015	3	6,7
2014	3	7,3
2013	2	7
2012	3	7,3
2011	3	7
2010	3	6,3
2009	3	7
2008	3	8
2007	3	7,7
2006	4	8
2005	3	8,3
2004	3	7,7
2003	3	8,7
2002	2	10
2001	3	9
2000	2	9
Ortalama	2,88	7,78

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 2000-2016 yılları arasında toplam 49 sayı ve 380 makale ile literatüre katkıda bulunmuştur. Dergi yılda ortalama 2,88 sayı ile hizmet vermektedir. Dergi başına ise ortalama 7,78 makale düşmektedir. Dergi Başına Düşen Ortalama Makale Sayısı en çok 2002 (10) yılında, en az ise 2010 (6,3) yılında gerçekleşmiştir.

4.11. Dergi ve Makale Başına Sayfa Sayıları

Derginin makale ve dergi başına ortalama sayfa sayıları Tablo 11’de görüldüğü gibidir.

2000-2016 yılları arasında yayımlanan 49 adet dergideki 380 makale toplam 6.738 sayfadır. Dergi başına ortalama sayfa sayısı 137,5 sayfadır.

Makale başına ortalama sayfa sayısı 17,73 sayfadır. Derginin ortalama sayfa sayısı minimum 114 sayfa (2010 yılı), maksimum ise 152,67 sayfa (2008 yılı) olmuştur. Makalelerin ortalama sayfa sayısı minimum 13 sayfa (2002 yılı), maksimum 19,7 sayfa (2015 yılı) olmuştur.

Tablo 11: Dergi ve Makale Başına Sayfa Sayıları

Yıl	Dergi Sayfa Sayıları				Toplam Sayfa	Dergi Başına Ortalama Sayfa	Makale Başına Ortalama Sayfa Sayısı	
	I	II	III	IV				
1	2016	128	114	170	-	412	137,3	18,73
2	2015	114	146	134	-	394	131,3	19,7
3	2014	126	120	160		406	135,3	18,45
4	2013	140	124		-	264	132	18,86
5	2012	144	150	126	-	420	140	19
6	2011	135	119	117	-	371	123,67	17,67
7	2010	116	107	120	-	343	114,3	18
8	2009	118	158	126	-	402	134	19,14
9	2008	152	136	170	-	458	152,67	19
10	2007	140	138	148	-	426	142	18,52
11	2006	168	142	152	122	584	146	18,25
12	2005	145	150	160	-	455	151,67	18,2
13	2004	184	128	122	-	434	144,67	18
14	2003	148	134	140	-	422	140,67	16,23
15	2002	132	128	-	-	260	130	13
16	2001	136	151	130	-	417	139	15,4
17	2000	126	144	-	-	270	135	15
						6.738	137,51	17,73

4.12. Makalelerin Ana Kategorilere Göre Dağılımı

Dergide 2000-2016 yılları aralığında yayımlanan 49 sayıdaki 380 makalenin ana kategorileri makalenin içeriğine göre belirlenmiş ve aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

En fazla makale 68'er makale (% 17,89) ile Maliyet-Yönetim Muhasebesi alanında ve Denetim-Denetim Standartları alanında yayımlanmıştır. Finansal Muhasebe alanında 56 makale (%14,74), UMS alanında 55 makale (% 14,47), Meslek Mensupları Üzerine Çalışmalar alanında 41 makale (% 10,79) yayımlanmıştır.

Tablo 12: Makalelerin Ana Kategorilere Göre Dağılımı

	Ana Kategoriler	Yıllar																	Toplam
		2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
1	Finansal Muhasebe	2	2	2	2	2	2	2	4	2	3	10	3	2	7	2	6	3	56
2	Maliyet-Yönetim Muhasebesi	1	5	2	1	4	3	2	2	6	4	7	4	9	4	2	8	4	68
3	Finansal Tablo Analizi	3	2	-	-	-	2	1	-	-	-	1	1	-	1	1	-	-	12
4	Uluslararası Muhasebe Standartları	4	2	2	5	3	2	6	3	2	3	2	1	3	5	3	5	4	55
5	Denetim-Denetim Standartları	8	4	4	3	5	4	2	3	4	2	3	3	5	6	5	3	4	68
6	Sosyal Muhasebe ve Raporlama	3	1	1	-	2	2	2	3	2	2	2	2	-	1	1	-	2	26
7	Uzmanlık Muhasebesi	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	3
8	Meslek Mensupları Üzerine Çalışmalar	-	2	2	2	5	3	3	2	4	5	2	4	2	2	-	2	1	41
9	Muhasebe Bilgi Sistemi	-	-	3	-	-	-	-	1	-	1	-	-	-	-	1	-	-	6
10	Muhasebe Eğitimi	-	1	2	1	1	3	1	2	2	2	2	2	1	-	2	-	-	22
11	Diğer	-	-	4	-	-	-	-	1	2	1	2	5	2	-	3	3	-	23

5. SONUÇ

Bu çalışma ile Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinin bibliyometrik analizi ortaya konmaya çalışılmıştır. Araştırmada 2000-2016 dönemindeki yayımlanmış 49 sayı içindeki 380 adet makale incelenerek sonuçlara ulaşılmıştır. Kadir GÜRDAL tarafından yazılan “*Muhasebe Dünyasından Haberler*” isimli yazı dizisi (30 adet) araştırmaya dahil edilmemiştir.

Dergide makalesi yayımlanan yazarların %74’ü erkek, % 26’sı kadındır.

Makale gönderenlerin unvanlara göre dağılım oranları şöyledir; Yrd. Doç. Dr. % 32, Arş. Gör. % 16,5 , Prof. Dr. % 13, Doç. Dr. % 12,8, Doktor % 11,6, öğretim görevlileri % 5, Lisansüstü Öğrencileri % 4 ve diğer % 4’dür. Yrd. Doç. Dr. Unvanlı akademisyenler dergiye en çok katkıyı yapan grup olmuştur.

Dergiye makale gönderen yazarların çalıştıkları kurumlarına bakıldığında 85 farklı üniversite karşımıza çıkmaktadır. En çok katkıyı yapan üniversite 42 makale ile Dokuz Eylül Üniversitesi olmuştur. 85 üniversitenin 5 tanesi yabancı üniversitelerdir.

Muhasebe ve Denetime Bakış dergisine 10 makale göndererek en çok katkıyı yapan Dokuz Eylül Üniversitesinden Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ’nün olduğu tespit edilmiştir.

En çok makale 2006 yılında (32 adet), en az makale ise 2013 yılında (14 adet) yayımlanmıştır.

Araştırmaya konu olan 380 makalenin % 37,1’i ampirik, % 62,9’u ise kavramsal çalışmalardır.

4.231 yerli, 3.628 yabancı olmak üzere toplam 7.859 adet kaynak kullanılmıştır. Toplam yerli kaynak kullanım oranı % 53,8 iken yabancı kaynak kullanım oranı % 46,2’dır.

Yazarlar % 53 oranında bireysel (tek yazar) yayın yapmayı tercih etmişlerdir. Toplamda 202 makale (% 53) tek yazar, 145 makale (% 38) iki yazar, 30 makale (% 8) üç yazar ve 3 makale (% 1) dört yazar tarafından yazılmıştır.

Makale başına ortalama anahtar kelime sayısı 3,12’dir. Makale başına düşen ortalama yazar sayısı 1,57’dir. Yılda ortalama 2,88 dergi yayımlanmaktadır. Dergi başına ortalama makale sayısı 7,78’dir. Dergi başına ortalama sayfa sayısı 137,5 sayfadır. Makale başına ortalama sayfa sayısı 17,73’dür.

En fazla makale (% 17,89) Maliyet-Yönetim Muhasebesi alanında ve Denetim-Denetim Standartları alanında yayımlanmıştır.

Son olarak araştırmaya dâhil edilen makalelerin yazım diline bakıldığında toplam 380 makalenin tamamı Türkçe dilinde yazılmıştır. 380 makalenin 5 tanesi ise yabancı dillerden Türkçeye çevrilmiş makalelerdir.

KAYNAKÇA

- Al, U. (2008). "Türkiye'nin Bilimsel Yayın Politikası: Atıf Dizinlerine Dayalı Bibliyometrik Bir Yaklaşım", Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara
- Al, U. ve Coştur, R. (2007). "Türk Psikoloji Dergisi'nin Bibliyometrik Profili", Türk Kütüphaneciliği Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 2, ss. 142-163.
- Diodato, V. P. (1994). "Dictionary Of Bibliometrics". New York, NY: The Hawthorne Press.
- Garfield, E. (1972). "Citation Analysis As A Tool In Journal Evaluation." Essay of an Information Scientis, Vol 1, p.527-544.
- Hoffman, D., Holbrook, L. and Morris B. (1993), "The Intellectual Structure of Consumer Research: A Bibliometric Study of Author Cocitations in the First 15 Years of the Journal of Consumer Research", Journal of Consumer Research, Cilt: 19, Sayı: 4, ss. 505-517.
- Hotamışlı, M. ve I. Erem (2014). "Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde Yayımlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi,(Temmuz), ss.1-20.
- Kozak, N. (2000). "Türkiye' de Akademik Turizm Literatürünün Gelişim Süreci Üzerine Bir İnceleme", DAÜ: Turizm Araştırmaları Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, ss. 15-55.
- Kozak, N. (2003). "Türkiye' de Yayımlanan Akademik Dergilerin Niteliklerindeki Zaman İçerisindeki Değişim Nedenleri: Sağlık, Sosyal ve Teknik Bilim Alanlarında Yayımlanan Dergiler Üzerine Bir İnceleme", Bilgi Dünyası, Cilt: 4, Sayı: 2, ss.146-174.
- Kozak, N. (1994), "Anatolia Dergisi'nde Yayımlanan Yazılar Üzerine Bir İnceleme", Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Cilt: 5, Aralık, ss. 22-33.
- Lawani, S. M. (1981). "Bibliometrics: Its Theoretical Foundations, Methods and Applications", International Journal of Libraries and Information Services, Cilt: 31, Sayı: 4, ss. 294-315.
- Okuba, Yoshiko (1997), "Bibliometric Indicators and Analysis of Research Systems: Methods and Examples", OECD Science, Technology and Industry Working Papers, 1997/01, OECD Publishing, (<http://dx.doi.org/10.1787/208277770603>).
- Özel, Ç.H. ve Kozak, N. (2012), "Turizm Pazarlaması Alanının Bibliyometrik Profili (2000-2010) ve Bir Atıf Analizi Çalışması", Türk Kütüphaneciliği Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 4, ss. 715-733.
- Polat, C., Sağlam M. ve Sarı T. (2013). "Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi'nin Bibliyometrik Analizi", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 2, 2013, ss.273-288
- Polat, Z.A., ve Alkan M. (2015). "Jeodezi, Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi Dergisi'nin Bibliyometrik Analizi", TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası, 15. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı, Mart 2015, Ankara.
- Pritchard, A. (1969). "Statistical Bibliography Or Bibliometrics?" *Journal of Documentation*, 25, ss.348-349.
- Selimoğlu, S.K., Aslan, Ü. ve Güvemli B. (2009). "12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Sunulan Türk Akademisyenler ve Uygulamacıların Bildirileri: Bir Literatür İncelemesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 42 (Nisan).
- Uysal, Ö.Ö. (2009). "Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (2004-2006) Üzerinden Muhasebe Araştırmalarının Bibliyometrik Analizi", İzmir: 28. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 20-24 Mayıs, Alaçatı-Çeşme.
- Yalçın, H. (2010), "Milli Folklor Dergisinin Bibliyometrik Profili", Milli Folklor Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 85, ss. 205-211.
- Wang, Chih-Chien and Hu, Wen-Chien (2011), "Bibliometric Analysis of Advertising Endorser Research in Marketing", International Proceedings of Economics Development & Research, Cilt: 3, ss. 102-106.
- <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane/EKKategoriDetay.aspx?enc=Isltu1qqOgNxGRial5tmNeqSz-GeND4KBpMF7lDAJExiJf5XOHu9mw%20EeWU6JAX0cfDjSBLFnqAAve2IixGFNGYE%205kY2uyVh6ZQWdoPmjYpCA/C9pC5gw==>

“TMS 18 “HASILAT” VE UFRS 15 “MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT” STANDARDLARININ FAKTORİNG İŞLETMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ”

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT*

Ece BAŞ**

Makale Gönderim Tarihi : 06.03.2017 / Kabul Tarihi : 06.04.2017

ÖZ

18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı çerçevesinde (TMS 18) hasılat tutarının gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmesi gerektiğinden, vadeli işlemlerde ortaya çıkan satış bedeli içerisinde yer alan vade farklarının satış bedelinden ayrıştırılması ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada, Faktoring işletmelerinin elde ettiği gelir getirici unsurların muhasebeleştirilmesi ve hasılatın hesaplanmasında ortaya çıkan sorunlar irdelenerek, 2018 yılında uygulanmaya başlanacak UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı çerçevesinde hasılatın hesaplanmasında karşılaşılabilecek zorluklar giderilmeye çalışılmıştır. Çalışmada hasılat standardı özellikle faktoring işletmeleri açısından incelenmiş ve uygulamaya dönük örneklere yer verilerek konun anlaşılmasına katkı sunulması hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, TMS Hasılat, UFRS 15, Hasılat ve Faiz Tespit Yöntemleri

Jel Sınıflandırması: M41, M42

EVALUATION OF TAS 18 “REVENUE” STANDARD IMPLEMENTATION OF THE NEW IFRS 15 “REVENUE” STANDARD ON THE FACTORING COMPANIES AND AN APPLICATION

ABSTRACT

Since it is required to recognize the revenue amount at fair value as per Turkish Accounting Standard 18 (TAS 18), it is necessary to separate the late charges in the sale price from the sale price itself in financial futures, and recognize them as interest revenue. This study handles the problems arising in recognition of the income-generating items acquired by the Factoring businesses and calculation of the revenue, and tries to eliminate the potential difficulties likely to be encountered in calculation of the revenue within the framework of the IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers” standard to be put into practice in the year 2018. This study examines the revenue standard from the viewpoint of factoring companies in particular, and targets to make contributions to comprehension of the subject by giving application examples.

Keywords: Revenue, Turkish Accounting Standard (TAS), International Financial Reporting Standards 15, Revenue and Interest Detection Methods

Jel Classification: M41, M42

* Okan Üniversitesi, M.Y.O. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölüm Başkanı, huseyin.mert@okan.edu.tr

** Okan Üniversitesi Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Öğrencisi, ece.bs@hotmail.com

1. GİRİŞ

Hasılat, üretim ve satış faaliyetleri sonucunda yaratılan mal ve hizmetlerin parasal karşılığını ifade etmektedir. Hasılatın finansal tablolara doğru yansıtılması mali tabloları kullananlar açısından önemlidir. Yapılan işlerin çeşitleri, yeni iş ve hizmet alanların doğması hasılatın tanımlanması ve ölçülmesini daha da önemli hale gelmiştir. Bu çalışmada özellik arzeden bir takım işlemleri nedeniyle faktoring şirketlerinde hasılat konusu irdelenmiştir. Faktoring şirketlerinde, müşterilerine ait yurtiçi ve yurtdışı mal ve hizmet satışlarından doğan vadeli alacaklar değerlendirme ve kabul süreçlerinden geçirilerek devral alınır. Daha sonra devralınan bu alınan bu alacaklar vadeleri geldiğinde faktoring firması tarafından tahsil edilir ve süreç tamamlanır. Bu süreç n garanti ve tahsilat hizmetlerinin bir veya birkaçının sunulduğu ve finansal bir ürün olarak değerlendirilen ve işletme için bir hasılat sağlayan çeşitli aşamaları içermektedir.

Çalışmada 18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı çerçevesinde (TMS 18) faktoring işletmelerinin hasılatla dönük muhasebe kayıtları değerlendirilmiştir. Bu çerçevede, faktoring işleminin işleyişi detaylıca açıklanmış olup TMS 18 “Hasılat” standardına göre hasılat tutarının gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilerek, vadeli işlemlerde ortaya çıkan faiz gelirinin tek düzen muhasebe sisteminde nasıl muhasebeleşeceği ve yeni uygulanacak olan UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardının olası etkisi ele alınmıştır. İşbu çalışma kapsamında, faktoring sözleşmesinin içeriğine bağlı olarak yapılan faktoring işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin satıcı ve faktoring işletmesi açısından yapılması gereken muhasebe kayıtlarına ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Çalışmada araştırma yöntemi olarak örnek olay yöntemi, nitel görüşme (derinlemesine görüşme) ve inceleme metodu kullanılmıştır. Bu yöntemin seçilmesinin en temel nedeni, yöntemin çalışmanın amacıyla uygun olması, hasılat standardı çalışmalarında faktoring alanına dayalı özel bir durumun veya örneğin sistematik bir araştırmasını yapan etkili bir yöntem olmasıdır. Ülkemizde bu konu ile ilgili yeterli sayıda çalışma yapılmamış olması nedeniyle çalışmanın tartışmalı noktaları aydınlatılması ve sunulan uygulama ve açıklamaları ile hem literatüre hemde bu alanda çalışanlara katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Hasılat standardına dönük literatürde oldukça fazla çalışma olmasına karşı bu konunun faktoring işletmeleri özelinde incelendiği çalışmalar sınırlıdır.

Aygün tarafından yapılan çalışma TMS 18 “Hasılat” standardını örneklerle açıklayarak daha anlaşılır hale getirmeyi amaçlamaktadır. Söz konusu çalışma, standardın vadeli satışlara ilişkin ortaya çıkan faiz gelirinin hasılattan ayrıştırılarak faiz geliri olarak ayrı muhasebeleştirilmesi, hasılatın satışı yapılan ürünün niteliğine göre ayrıştırılması, tek bir işlemle birden fazla hasılat yaratıcı işlem oluşturulması durumunda hasılatın, ayrıştırılabilir işlemlerinin her birinin ayrı bir hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmesi hususlarında yenilik getirdiği tespit etmiştir.¹

Köse ve Çelikay’ın yapmış olduğu çalışmada ise yeni UFRS 15 standardının mevcut TMS 18 standardından hangi noktalarda farklılık göstereceğinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bahsi geçen çalışmada, mevcut standartta hasılatın kayda alınabilmesi için işletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması gerekirken; yeni standartta ise, tanımlanan

1 Recep Aygün (2012), Örnek ve Açıklamalarla TMS 18 Hasılat Standardı, Vergi Dünyası Dergisi, (368), ss.96-109.

bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde, hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ve mevcut standartta, hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmekte iken; yeni standartta ise bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış işlem fiyatı tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği tespit edilmiştir.²

18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) ile işletmelerin bir muhasebe döneminde elde ettiği hasılatın ne şekilde muhasebeleştirileceği, muhasebeleşen hasılatın gelirlere nasıl alınacağını ve nasıl ölçüleceğini tespit edilmiştir.³

Iasplus yayınlarının yapmış olduğu çalışmada ise; Mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettülerden kaynaklanan gelirlerin muhasebeleştirilmesinde ilgili standardın uygulandığını tespit edilmiştir.⁴

PKF'nin yapmış olduğu çalışmada, hasılat kavramı işletmenin özkaynaklarında artışa sebep olduğu, olağan faaliyetlerden elde edildiği, sürekliliğin olduğunu ve kazanç kavramından farklı olarak brüt olarak ölçüldüğü ortaya çıkarılmıştır. Bir başka deyişle; Hasılat, sadece işletmenin kendi hesabına yapmış olduğu işlemleri kapsadığı sonucuna varılmıştır.⁵

Akbulak'ın belirttiği üzere, Katma Değer Vergisi gibi üçüncü kişiler adına toplanan tutarlar işletmeye ekonomik fayda sağlamaz ve işletmenin

özsermayesinde artışa neden olmayacağı tespit edilmiştir. Bu nedenle bu tutarlar hasılat olarak kabul edilmez. Hasılat ancak işletme de olağan mal ve hizmet satışlarından ya da faaliyetlerinden elde edilir lakin olağanüstü nitelik taşıyan bir sabit kıymet satışından veya ortakların sermayeye yaptıkları nakdi katkılardan hasılat elde edilemeyeceği sonucuna varılmıştır.⁶

Vergi Usul Kanununun 194. Maddesinde belirttiği üzere hasılat olarak “*Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat*” ifadesi yer aldığı tespit edilmiştir.⁷

Karabınar'ın yapmış olduğu çalışmada, olağan faaliyetlerden elde edilme ve brüt ölçütlerin sağlanması gerektiği amaçlanmaktadır. Bu noktadan hareketle, hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeli ve işletmenin yaptığı her türlü ticari iskonto ve miktar indirimleri bundan düşülmelidir. Raporlama yapan bir işletmenin zaman içinde hangi noktada mala sahip olmanın riskleri ve getirilerini alıcıya devretmiş sayılacağı belirlenmesi, mal satışından elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde büyük önem taşıyacağı sonucuna ulaşılmıştır.

3. HASILATIN KAPSAMI VE ÖLÇÜMÜ

Hasılat standardındaki en önemli husus şüphesiz vade ayrımıdır. İşlemin vadeli veya vadesiz olması durumunda vadeli satışlardaki gelirin içerisinde yer alan faiz gelirinin ayrıştırılıp gerçek

2 Tunç Köse, ve Duygu Şengül Çelikay (2015), Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler, ISMMO Yayınları, Ocak-Şubat 2015, ss. 25

3 TMS 18 “Hasılat” Standardının Özellikleri, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2017

4 IAS 18 Revenue, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18>, Erişim Tarihi: 19.02.2017

5 IAS 18 Summary, <https://www.pkf.com/media/8768/IAS%2018%20Summary.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2017

6 Yavuz Akbulak (2006), Uluslararası Muhasebe Standartlarında Elde Edilen Hasılat Kavramı, Mali Pusula, Sayı 14, ss. 86

7 Vergi Usul Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.02.2017

satış bedelinin bulunması gerekmektedir. Örneğin, kredili satışlarda ayrıştırılan vade farklarından kaynaklanan faiz tutarı, dönemin faiz gelirlerine ilave edilir ve böylece işletme satışlarını ve brüt satış karını gerçeğe uygun şekilde yansıtmakta ve net satış karında optimum seviyede doğru hesaplanmasına fırsat sağlar.⁸ Vadeli yapılan satış tutarının tamamı satış hasılatı olarak muhasebeleştirilmekte, ancak yıl sonu geldiğinde, senetli olan alacaklar için reeskont işlemi yapılarak dolaylı bir şekilde düzeltilmektedir. Ancak, yapılan bu uygulama sadece senetli alacaklar için söz konusudur, senetsiz olan alacaklar için böyle bir düzeltme yapılmamaktadır.⁹ Standarda uyulduğunda yılsonunda reeskont işlemi yapılmasına gerek kalmamaktadır.

Standarda göre mal satışında satış bedeli gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleşmelidir. Bir başka deyişle satışın tamamı hasılat yazılmalıdır. Buna karşılık vadeli satışlarda gelirin içerisinde yer alan faiz gelirin ayrıştırılıp vade farkı faiz geliri olarak kaydedilmelidir. Bu durumda vadeye kadar iskonto edilmiş tutar gerçeğe uygun değeri oluşturmaktadır. İlgili faiz gelirin vade farkı faiz hasılatı hesabı ile kalanının satış hasılatı hesabına aktararak muhasebeleşmesi gerekmektedir.

Hizmet sunumunda ise raporlama dönemi sona erdiğinde işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir. Hizmet maliyetle eşleştirilip tamamlandıkça tamamlanma yüzdesine göre gelir kaydedilmelidir. Bazı durumlarda söz konusu tamamlama düzeyi etkin ve doğru bir biçimde ölçülemeyebilir. Bu gibi durumlarda mali tablolara giderlerin geri kazanılabilir tutarı yansıtılabilmesine rağmen işlem

güvenilir bir biçimde sonuçlanmadığından mali tablolara kar yansıtılmaktan kaçınılır.

Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁰ Standart hasılat oluşturma niteliği olan her bir işlemin ayrı ayrı ölçülebildiği durumlarda her birinin ayrı bir hasılat kalemi olarak muhasebeleştirilmesini ve mali tablolara aktarılmasını ilke olarak benimsemiştir.¹¹ Belirtildiği üzere, birbiriyle bağlantılı olan işlemler birlikte değerlendirilebilir. Örneğin; bilgisayar ticareti ve servis hizmeti veren bir firma, son teknolojiye sahip masaüstü bilgisayarı üç bin TL'na satmaktadır. Fakat müşteri yüz elli TL daha fazla verdiği bir yıl boyunca bilgisayarın kullanıcıdan kaynaklı hataların çözümü ve tamirini işini ücretsiz yapacaktır. TMS 18 "Hasılat" standardı açısından buradaki hasılat tutarı üç bin TL'dır. Tamirat için alınan yüz elli TL ise tamirat işleminin yapıldığı dönemde mali tablolara hasılat olarak entegre edilmelidir.

4. TMS 18 "HASILAT" STANDARTININ FAKTORİNG İŞLEMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Factoring işletmelerinin kayıtları, 24.12.2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi ile Kamuya Açıklanacak Finansal Tabloların Biçim ve İçeriği Hakkında Tebliğ"de yer alan hesap planına göre yapılmaktadır. İlgili

8 Barry Epstein ve Eva Jermakowicz (2008), IFRS Policies and Procedures, USA: John Wiley & Sons Inc, ss.86-87

9 Serap Yanık ve Yıldız Özerhan (2015), TMS TFRS – Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TURMOB Yayınları, Ankara, ss. 30

10 Akın Akbulut (2015), Karşılaştırılmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği: 1213-1219

11 Recep Aygün (2012), Örnek ve Açıklamalarla TMS 18 Hasılat Standardı, Vergi Dünyası Dergisi, (368), ss.96-109.

tebliğe göre faktoring işlemleri temel olarak iki gruba ayrılmıştır. Birinci kısım, iskontolu faktoring işlemlerinden oluşurken, ikinci kısım ise diğer faktoring işlemleri olarak adlandırılan mali sektörden faktoring alacakları ile genel olarak iskontolu olmayan faktoring alacakları oluşturmaktadır.¹² İlgili tebliğ de belirtildiği üzere;

İskontolu faktoring alacakları 100, 101 Kısa Vadeli İskontolu Faktoring Alacakları – T.P., Y.P. ile 102, 103 Orta ve Uzun Vadeli İskontolu Faktoring Alacakları – T.P., Y.P. hesaplarında izlenir. Hesabın bakiyesi iskonto edilen Türk parası ve yabancı para faktoring alacaklarından henüz vadesi gelmemiş ve tahsil edilmemiş olanların tutarını gösterir. 100, 101 Kısa Vadeli İskontolu Faktoring Alacakları – T.P., Y.P. ve 102, 103 Orta ve Uzun Vadeli İskontolu Faktoring Alacakları – T.P., Y.P. hesaplarında izlenen tutarlar ile müşteriye yapılan ödeme arasındaki fark 104, 105 İskontolu Faktoring Alacaklarından Kazanılmamış Gelirler – T.P., Y.P. hesaplarının alacağında izlenir. Dönem sonlarında dönemi ilgilendiren gelirler 104, 105 İskontolu Faktoring Alacaklarından Kazanılmamış Gelirler – T.P., Y.P. hesaplarının borcuna ilgili faiz geliri hesabının alacağına kaydedilerek dönem gelirlerine yansıtılır.

İskontolu faktoring alacakları dışında kalan diğer faktoring alacakları ilgili hesaplarda izlenir. Faktoring işlemlerinin bilanço içi veya bilanço dışı hesaplarda izlenmesi ve bilanço dışı hesaplarda izlenen faktoring işlemlerinin hangi aşamada bilanço içi hesaplarda izleneceği hususlarında, ilgili Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtilen tahakkuk esasları ile muhasebeleştirme ve bilanço dışı bırakmaya ilişkin esaslar dikkate alınır.¹³

Buna ilaveten “392020 Peşin Tahsil Edilen Faiz, Ücret ve Komisyonlar” hesabının mahiyetine baktığımızda bu hesaba kullanılan krediler için komisyon ve benzer türdeki masrafların peşin olarak tahsil edilmesi ve tahsilat anında 392020 hesabına kayıt atılır. TMS hükümleri çerçevesinde etkin faiz oranı dönemsellik ilkesine bağlı olarak ilgili dönemin gelir hesabının alacağına yazılır ve dönem gelirin yansıtılır. Ayrıca Faktoring işlemlerinden kaynaklı alacaklar için alınan faizler alacağın çeşidine göre ilgili hesaplara aktarılır.

Faktoring işlemlerinde hasılat genellikle vadeye yayılmıştır, finans kurumlarında ise kar/zarar durumlarını ihtiyatlılık gereği günlük olarak tutmak durumundadır. Faktoring işleminde peşin iskonto yöntemi ve spot işlem yöntemi ağırlık kazanan işlem yöntemleridir. Peşin iskonto yönteminde hasılat baştan hesaplanır ve müşteriye fatura edilir, hasılat hesap planında “104- İskontolu Faktoring Alacaklarından Kazanılmamış Gelirler” hesabına kaydedilir ve bu hesaptan günlük olarak gelir hesaplarına aktarım yapılır. Burda önemli olan husus faiz geliri ise 500 grubuna, komisyon geliri ise 700 grubundaki hesaplara aktarım yapılmalıdır. Spot işlemlerde ise hasılat ancak karşılıklı belirlenen vadede (aysonu, işlem bitimi vb. durumlar) tahakkuk eder ve vadeye kadar geçen süre için yine günlük reeskont hesaplaması yapılarak gelir hesaplarına aktarım yapılır. Bu işlemlerdeki amaç, hasılatın elde edildiği zaman peşin olarak gelir yazılması yada işlem bitimini bekleyip en sonunda gelir yazmak değil, işlemin başlangıç ve vadesine kadar geçen süre içinde yayılarak gelir hesaplarına kaydedilmesidir. Peşin iskonto yöntemine göre örnek muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

12 Yılmaz Ö. (2012)., Faktoring İşlemlerinin Muhasebesi, Yalın Yayıncılık, İstanbul, ss.18-19

13 Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı, https://www.bddk.org.tr/Web-Sitesi/turkce/Mevzuat/FinansalK_Faktoring_Finansman_Kanunu/12897115102945banka_disi_mali_kurumlar_thp.pdf

.../...		
10004 Diğer Müşteriler Özel	xxx	
..... numaralı hesaba ait ön ödeme		
..... numaralı hesaba ait fakt. ücreti		
..... numaralı hesaba ait komisyon		
..... numaralı hesaba ait masraf		
22000 Kamu Mevduat Bankaları	xxx	
..... numaralı hesaba ait ön ödeme		
10400 Yurtiçi Açık Faktoring Alacakları	xxx	
.....numaralı hesaba ait faktoring ücreti		
392 Kazanılmamış Gelirler	xxx	
.....numaralı hesaba ait komisyon		
380 Ödenecek BSMV	xxx	
.....num. işlem fakt. ücret, kom., masraf BSMV'si		
790 Diğer	xxx	
.....numaralı hesaba ait masraf		
/		
.../...		
10400 Yurtiçi Açık Fak. Alacakları	xxx	
..... Yurtiçi iskonto peşin faiz reeskontu		
500 Yurtiçi Teminatlı Faktoring Alacakları	xxx	
..... Yurtiçi iskonto peşin faiz reeskontu		
/		

Spot işlem yönteminde kullandırım yapılır ve vade bitimine kadar hasılat günlük reeskont hesaplaması ile gelir hesaplarına kaydedilir. Örnek muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

.../...		
1100004 Diğer Müşteriler (Özel)	xxx	
..... numaralı hesaba ait ön ödeme		
22000 Kamu Mevduat Bankaları	xxx	
..... numaralı hesaba ait ön ödeme		
/		

.../...		
22001 Fakt. Alacakları <i>Yurtiçi Spot faiz reeskontu</i>	xxx	
51003 Yurtiçi Teminatlı Faktoring Alacakları <i>Yurtiçi Spot faiz reeskontu</i>		xxx
/		

Yapılan izahatlar ışığında, TMS 18 “Hasılat” uygulaması faktoring işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde uzun yıllardır ilgili otorite ile süregelen fikir ayrılıklarını ortadan kaldırmış olup sektörün çok faydalandığı bir standarttır. Hasılat standardı işletmelerin uygulaması gereken ‘temel’ standartlardan birisidir. Hasılat standardı uyarınca gerçekleştirilecek muhasebe kayıtlarına bağlı olarak oluşturulacak finansal tablolar gerçeğe uygun finansal analizlerin yapılmasına olanak sağlayacak ve bu durum mevcut ve potansiyel yatırımcıların karar alma süreçlerine olumlu katkı sağlayacaktır.¹⁴ Hasılatın doğru tespit edilmesi gerekmesi hususundan hareketle faktoring işlemlerinde, faktoring şirketleri kendilerine temlik edilen alacaklarla ilgili;

- A. Peşin iskonto yönteminde faktoring ücretini ve komisyonunu hesaplayıp fatura tutarından bu rakamı düşerek firmaya ön ödeme yapar.
- B. Faktoring ücretini adet (Faize esas olan anapara ile paranın kullanıldığı gün sayısının çarpımı) üzerinden çalıştırarak fatura borçlusundan tahsilat yapıldığında ve/veya müşteri ile anlaşılan vadede birikmiş factoring ücreti ve komisyonunu (işlemin vadesini esas alarak) tahsil eder.

Factoring işletmelerinde adatlı faiz hesaplama ve/veya peşin iskonto ile faiz hesaplama şeklinde iki yöntemi de kullanılabilir. TMS 18 standardı öncesi a seçeneğinde belirtilen işlemin muhasebeleştirilmesinde karmaşa söz konusu idi. Alacağı temlik eden şirketler peşin iskonto ile factoring ücreti ve komisyonunu tek kalemde iskonto işleminin yapıldığı gün tamamını gider yazmak suretiyle muhasebeleştirilebiliyordu. Buna da kanunen bir engel bulunmamaktaydı. Bu sebeple ilgili otorite gelir ve giderin aynı dönemde muhasebeleşmesi mantığından hareketle factoring şirketlerinin elde ettiği gelir getirici unsurlarını tek kalem olarak işlemin yapıldığı tarihte gelir olarak yazmasını doğru buluyordu. TMS 18 “Hasılat” standardının gelmesi ile peşin iskonto ile factoring işlemi yapan factoring işletmesi de alacağını temlik eden firmada bu factoring ücret ve komisyonunu faydalanma dönemlerine ayırıştırarak muhasebeleştirmektedir. İç piyasa işlemlerinde genelde peşin iskonto yöntemi kullanılırken ihracat fonlamalarında ise adet üzerinden işleyen faiz (factoring ücreti) hesaplama yöntemi tercih edilir. Bu yöntemde dönemsel muhasebeleştirme söz konusudur. Faiz gelirini hesaplarken TMS 39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında yer alan etkin faiz yöntemi baz alınır. Söz konusu yöntemde faiz hasılatının

14 Mehmet Yücenürşen, Ali Aykut Peker, İbrahim Apak, Yusuf Polat (2014), TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik arz eden Durumlar. , Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(2), 1-8.

ve faiz giderinin dağıtımından belirlenir. Finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanarak ilişkili olduğu döneme faiz geliri veya gideri olarak dağıtılmasıdır. Bir başka deyişle gelecekteki nakit ödemeleri (tahsilatları) tam olarak net defter değerine indirgeyen orandır. TFRS 9 Finansal Araçlar standardına istinaden faiz geliri ,etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanır.Bu gelir, aşağıdakiler dışında, finansal varlığın brüt defter değerine etkin faiz oranı uygulanarak hesaplanır¹⁵:

- Satın alındığında veya oluşturulduğunda kredi-değer düşüklüğü bulunan finansal varlıklar. Bu tür finansal varlıklar için işletme, ilk defa finansal tablolara alınmasından itibaren, finansal varlığın itfa edilmiş maliyetine krediye göre düzeltilmiş etkin faiz oranını uygular.
- Satın alındığında veya oluşturulduğunda kredi-değer düşüklüğü bulunan finansal varlık olmayan ancak sonradan kredi-değer düşüklüğüne uğramış finansal varlık haline gelen finansal varlıklar. Bu tür finansal varlıklar

için işletme, sonraki raporlama dönemlerinde, varlığın itfa edilmiş maliyetine etkin faiz oranını uygular.

4.1. Faktoring İşletmesi Açısından TMS 18 “Hasılat” Standardı İle Örnek Faktoring Muhasebe Kayıtlarının İncelenmesi

4.1.1. İskontosuz Faktoring İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 18 “Hasılat” standardı ile gelirin faydalanma dönemlerine ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesini iskontosuz faktoring yöntemi ile incelersek;¹⁶

➤ Alacağın Faktoring İşletmesi Tarafından Temlik Alınması

Faktoring işletmesi ile satıcı firma arasında faktoring sözleşmesi imzalandıktan sonra satıcı firmanın elinde bulunan vadeli alacaklarını faktoring işletmesine temlik etmesi gerekmektedir. Bu esnada atılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir,

110 Kısa Vadeli İsk. Fakt. Al. T.P.	xxx
11000 Yurt İçi Açık Fakt.Al.	
110000 Rücu Edilebilir	
1100004 Diğer Müşteriler - (Özel)	
356 Faktoring İşlemlerinden Borçlar T.P.	xxx
35600 Rücu Edilebilir	
..... alacağın faktoring şirketi tarafından temlik alınması.....	

15 KGK, TFRS 9, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_9_2017%20Surumu.pdf, Erişim Tarihi: 28:03.2017

16 M. Vefa Toroslu (2014), Hukuksal ve Finansal Açından Faktoring, Vedat Yayıncılık, İstanbul, ss. 165

➤ Satıcı Firmaya Ödeme Yapılması

Faktoring işletmesi tarafından temlik alınan alacağa karşılık ön ödeme yapılması durumunda atılması gereken muhasebe kaydı,

	.../...	
356 Faktoring İşlemlerinden Borçlar T.P.		xxx
35600 Rücu Edilebilir		
10 Kasa		xxx
22 Yurtiçi Bankalar T.P.		xxx
.....satıcı firmaya ödeme yapılması.....		
/		

➤ Satıcı Firmaya Komisyon Tahakkuk Ettirilmesi

Faktoring sözleşmesine istinaden faktoring işletmesinin satıcıya komisyon tahakkuk ettirmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

	.../...	
220 Ana Faaliyet Alacakları Faiz ve Gelir Tahakkuk ve Reeskontları- T.P.		xxx
22001 Faktoring Alacakları		
220012 Komisyon ve Diğer Gelirler Tahakkukları		
702 Diğer Faktoring Alacaklarından		
Alınan Ücret ve Komisyonlar - T.P.		xxx
380 Ödenecek Vergi, Resim, Harç, Prim ve Fonlar-T.P.		xxx
38010 Ödenecek Vergiler		
380102 Ödenecek BSMV		
.....Satıcı firmaya komisyon tahakkuk ettirilmesi.....		
/		

➤ Satıcı Firmaya Faiz Reeskontu Yapılması

Satıcı firmaya yapılan ön ödeme tutarına ilişkin Dönemsellik ilkesinden hareketle hesaplanan faiz oranı üzerinden faiz reeskontu yapılması gerekmektedir. Bu hususta yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

	.../...	
220 Ana Faaliyet Alacakları Faiz ve Gelir Tahakkuk ve Reeskontları- T.P.		xxx
22001 Faktoring Alacakları		
220011 Faiz Reeskontları		
510 Kısa Vadeli Faktoring Alacaklarından		
Alınan Faizler - T.P.		xxx
.....satıcı firmaya faiz reeskontu yapılması.....		
/		

> Alacağın tahsil edilmesi

Faktoring işletmesi, temlik alınan alacağın vadesi geldiği zaman alacak tutarını tahsil ettiğinde atılması gereken muhasebe kaydı,

10 Kasa	xxx	
22 Yurtiçi Bankalar T.P.	xxx	
110 Kısa Vadeli İskontolu Faktoring Alacakları T.P.		xxx
11000 Yurt İçi Açık Faktoring Alacakları		
110000 Rücu Edilebilir		
1100004 Diğer Müşteriler - (Özel)		
<i>.....Alacağın faktoring şirketi tarafından tahsil edilmesi.....</i>		
/		

> Satıcı Firmaya Ödenecek Bakiye Tutarının Hesaplanması

Faktoring işletmesi tarafından temlik alınan alacağın faiz işlemi yapıldıktan sonra satıcı firmaya ödeme yapılması durumunda söz konusu temlik alınan alacaktan hesaplanan BSMV, komisyon ve faiz tutarları düşüldükten sonra kalan kısmın ödemesi yapılır. Belirtilen işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir,

356 Faktoring İşl. Borçlar T.P.	xxx	
35600 Rücu Edilebilir		
220 Ana Faal. Al. Faiz ve Gel. Tah. ve Reeskontları- T.P.		xxx
22001 Faktoring Alacakları		
220011 Faiz Reeskontları		
220012 Komisyon ve Diğer Gelir Tahakkukları		
380 Öd. Vergi, Resim, Harç, Prim ve Fonlar - T.P.		xxx
38010 Ödenecek Vergiler		
380102 Ödenecek BSMV		
/		

➤ **Bakiye Tutarının Satıcıya Ödenmesi**

Yukarıda izah edilen ön ödeme tutarından düşülen BSMV, komisyon ve faiz tutarlarının düşülerek bulunan meblağın satıcı firmaya ödenmesine ilişkin yapılan muhasebe kayıtları,

	xxx	
356 Faktoring İşlemlerinden Borçlar T.P.		
35600 Rücu Edilebilir		
10 Kasa		xxx
22 Yurtiçi Bankalar T.P.		xxx
..... <i>Satıcı firmaya ödemenin yapılması</i>		
/		

4.1.2. Satıcı Firma Açısından TMS 18 “Hasılat” Standardı İle Örnek Faktoring Muhasebe Kayıtlarının İncelenmesi

Vadeli alacaklarını faktoring işletmesine temlik eden bir satıcı firmanın muhasebe işlemleri kapsamında 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ’ine göre uymak zorundadır. Bu kapsamda örnek teşkil edecek muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

➤ **Vadeli Satış Yapılması**

Satıcı işletme tarafından vadeli mal ve hizmet sunumu yapıldığı zaman doğan alacak tutarı için “120-Alıcılar” hesabı borçlandırılır. Buna karşılık satılan mal ve hizmet tutarı kadar “600-Yurtiçi Satışlar” hesabı ve “391-Hesaplanan KDV” hesabı alacaklandırılır.

	xxx	
120 Alıcılar		
120.01 Yurtiçi Alıcılar		
120.01.01 XYZ A.Ş.		
600 Yurtiçi Satışlar		xxx
391 Hesaplanan KDV		xxx
..... <i>Satıcı firmaya ödemenin yapılması</i>		
/		

➤ **Alacakların Faktoring İşletmesine Temlik Edilmesi**

Söz konusu işletme mal ve hizmet sunumundan doğan alacaklarını faktoring işletmesine devretmesi durumunda temlik edilen fatura tutarı kadar “120-Alıcılar” hesabının hem alıcı firmanın cari hesabı hem de faktoring işletmesi için kullanılır.

	.../...		
120 Alıcılar		xxx	
120.03 Faktoring İşletmesinden Alacaklar			
120.03.01 Yurtiçi Faktoring Alacakları			
120.03.01.01 ABC Faktoring A.Ş.			
120 Alıcılar			xxx
120.01 Yurtiçi Alıcılar			
120.01.01 XYZ A.Ş.			
.....Alacağın faktoring işletmesine temlik edilmesi.....	/		

➤ **Faktoring İşlemine İlişkin Ön Ödeme Alınması**

Ön ödeme oranı temlik edilen alacakların vadesi, işlem hacmi ve alacakların kredibilitesi baz alınarak belirlenir. İşletme ihtiyaç duyması halinde söz konusu ön ödeme tutarını faktoring işletmesinden talep edebilir. Bahsi geçen ön ödeme tutarı, temlik edilen alacağın vadesine bağlı olarak %70 ile %90 arasında olabilir. Bu durumda yapacağı muhasebe kaydı;

	.../...		
100 Kasa		xxx	
101 Alınan Çekler		xxx	
102 Bankalar		xxx	
320 Satıcılar			xxx
320.03 Faktoring İşletmesine Borçlar			
320.03.01 Yurtiçi Faktoring Borçları			
320.03.01.01 ABC Faktoring A.Ş.			
.....Faktoring işletmesinden ön ödeme alınması.....	/		

➤ Faktoring İşletmesinin Komisyon Tahakkuk Ettirmesi

Temlik alınan alacaklar üzerinden hesaplanan ve işlem hacmine, alacağın vadesine göre değişen bir maliyet olan komisyon satıcı firmaya tahakkuk ettirilir. Ayrıca komisyon gibi gelir kalemleri üzerinden %5 oranında Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) tahsil edilir. Bu sebeple faktoring işletmesi tarafından satıcı firmaya komisyon faturası gönderildiğinde satıcı firma bu meblağ kadar “780-Finansman Giderleri” hesabının borçlandırılması gerekmektedir. Aynı tutar kadar “320-Satıcılar” hesabı alacaklandırılmalıdır.

780 Finansman Giderleri	xxx	
780.04 Faktoring Giderleri		
780.04.02 Faktoring Komisyon Giderleri		
320 Satıcılar		xxx
320.03 Faktoring İşletmesine Borçlar		
320.03.01 Yurtiçi Faktoring Borçları		
320.03.01.01 ABC Faktoring A.Ş.		
..... <i>Faktoring işletmesi tarafından komisyon tahakkuk ettirilmesi</i>		
		/

➤ Satıcı Firmanın Faiz Reeskontu Yapması

Satıcı firma faktoring işlemi yaptığı ay sonlarında kullandığı ön ödeme tutarına ilişkin faiz reeskontu yapmalıdır. Bu sebeple yapması gereken muhasebe kaydında, hesaplanan faiz tutarı kadar “780-Finansman Giderleri” hesabı borçlanırken aynı tutar kadar “373-Maliyet Giderleri Karşılığı” hesabı da alacaklandırılmalıdır.

780 Finansman Giderleri	xxx	
780.04 Faktoring Giderleri		
780.04.01 Faktoring Faiz Giderleri		
373 Maliyet Giderleri Karşılığı		xxx
373.01 Faktoring Faiz Reeskontları		
373.01.01 ABC Faktoring A.Ş.		
..... <i>Faiz Reeskontu yapılması</i>		
		/

➤ Faktoring İşletmesinin Faiz Faturası Düzenlemesi

Faktoring işletmesi, yapılan faktoring işlemine ilişkin faiz reeskontlarını hesaplanan BSMV'leri ile birlikte satıcı firmaya fatura etmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydı,

.../...	
373 Maliyet Giderleri Karşılığı	xxx
373.01 Faktoring Faiz Reeskontları	
373.01.01 ABC Faktoring A.Ş.	
320 Satıcılar	xxx
320.03 Faktoring İşletmesine Borçlar	
320.03.01 Yurtiçi Faktoring Borçları	
320.03.01.01 ABC Faktoring A.Ş.	
..... <i>Faktoring işletmesinin faiz faturası</i>	
/	

➤ Faktoring İşletmesinden Kalan Bakiyenin Tahsili

Faktoring işletmesi tahsilat işlemi gerçekleştirildikten sonra ön ödeme tutarı ile tahakkuk edilen faiz ve komisyon tutarlarını da düşükten sonra kalan tutarı satıcı firmaya ödemesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydı,

.../...	
100 Kasa	xxx
101 Alınan Çekler	xxx
102 Bankalar	xxx
120 Alıcılar	xxx
120.03 Faktoring İşletmesinden Alacaklar	
120.03.01 Yurtiçi Faktoring Alacakları	
120.03.01.01 ABC Faktoring A.Ş.	
..... <i>Faktoring işletmesinden kalan bakiyenin tahsili</i>	
/	

> Cari Hesapların Kapatılması

Faktoring işletmesinden kalan bakiyenin tahsili sonrasında cari hesabın kapatılması gerekmektedir. Bu hususta yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir,

320 Satıcılar	xxx	
320.03 Faktoring İşletmesine Borçlar		
320.03.01 Yurtiçi Faktoring Borçları		
320.03.01.01 ABC Faktoring A.Ş.		
120 Alıcılar		xxx
120.03 Faktoring İşletmesinden Alacaklar		
120.03.01 Yurtiçi Faktoring Alacakları		
120.03.01.01 ABC Faktoring A.Ş.		
.....Cari Hesapların Kapatılması.....		

5. FAKTORING İŞLETMESİ AÇISINDAN TMS 18 “HASILAT” STANDARDI UYGULAMASI

TMS 18 “Hasılat” standardı ile gelirin faydalanma dönemlerine ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesini rücu edilemez faktoring yöntemi ile incelersek;

Bilgin Koltuk Üretim Anonim Şirketi 01.01.2015 tarihinde ABC A.Ş.’ye koltuklarını 45 gün vadeli olarak %18 KDV dahil 120.000 TL’ye satılmıştır. Bilgin Koltuk Üretim A.Ş., ABC A.Ş.’den olan 45 gün vadeli senetsiz alacakları için Çağdaş Faktoring A.Ş.’ye başvurarak rücu edilemez faktoring sözleşmesini imzalamıştır (iskontolu). Çağdaş Faktoring A.Ş. aralarında yaptıkları sözleşme gereğince alacakları devralarak %70 oranında ön ödeme taahhüdünde bulunmuştur. Çağdaş Faktoring A.Ş. % 3 oranında hizmet komisyonu ve % 4 oranında garanti komisyonu talep etmiştir. Piyasa faiz oranını ise %18 olarak belirlemiştir. % 5 oranındaki BSMV ise 15.03.2015 te ödenecektir. Sözleşme uyarınca damga vergisi yükümlülüğü Çağdaş Faktoring A.Ş.’ye aittir. Vade bitiminde Çağdaş Faktoring A.Ş. tüm alacakları tahsil etmiştir. Yapılan izahatlar ışığında Çağdaş Faktoring A.Ş.’nin yapacağı muhasebe kayıtları ve hesaplamaları aşağıdaki gibidir,

Fatura Tutarı		120.000,00 TL
Peşin (Ön) Ödeme	(120.000 TL x %70)	84.000,00 TL
Kalan	(120.000 TL - 84.000 TL)	36.000,00 TL
Hizmet Komisyon Geliri	(120.000 TL x %3)	3.600,00 TL
Garanti Komisyon Geliri	(120.000 TL x %4)	4.800,00 TL
Faiz Geliri	(84.000 TL x 18 x 45)/36.000	1.890,00 TL
BSMV	(3.600 TL + 4.800 TL + 1.890 TL) * 0,05	514,50 TL
Hizmet Komisyonununun BSMV'si	(3.600 TL x %5)	180,00 TL
Garanti Komisyonununun BSMV'si	(4.800 TL x %5)	240,00 TL
Faiz Gelirininin BSMV'si	(1.890 TL x %5)	94,50 TL
Damga Vergisi	Tüm faktoring işlemleri ve sözleşmeleri Damga Vergisinden muaftır.	

Faktoring sözleşmesi imzalandığında,

1.01.2015	
100 Kısa Vadeli İskontolu Faktoring Alacakları	120.000.-
100.00 Yurtiçi Faktoring Alacakları	
100.00.1 Rücu Edilemez	
356 Faktoring İşlemlerinden Borçlar	120.000.-
356.01 Rücu Edilemez	
<i>...sözleşmenin imzalanması...</i>	
/	

Riskin üstlenilmesi,

1.01.2015	
950 Riski Üstlenilen Faktoring İşlemlerinden Alacaklar	120.000.-
952 Riski Üstlenilen Faktoring İşlemlerinden	
Borçlar	120.000.-
<i>.....riskin üstlenilmesi.....</i>	
/	

Müşteri firma olan Bilgin Koltuk Üretim Anonim Şirketi'ne ön ödeme yapılması,

1.01.2015	
356 Faktoring İşlemlerinden Borçlar	84.000.-
356.01 Rücu Edilemez	
10 Kasa	84.000.-
<i>.....Ön ödeme yapılması.....</i>	
/	

Komisyon ve faiz geliri ile BSMV'nin ilgili hesaplara aktarılması,

16.01.2015	
100 Kısa Vadeli İskontolu Faktoring Alacakları	10.804,50.-
100.00 Yurtiçi Faktoring Alacakları	
100.00.1 Rücu Edilemez	
700 İskontolu Fak. Al. Alınan Ücret ve Komisyonlar	8.400.-
500 Kısa Vadeli İskontolu Al. Alınan Faizler	1.890.-
380 Öd. Vergi, Resim, Harç, Prim ve Fonlar	514,50-
380.10.2 BSMV	
..... <i>Komisyon, faiz geliri ve BSMV'nin hesaplara aktarımı</i>	
/	

TMS 18 "Hasılat" standardı olmasaydı gelecek aylarda elde edilecek gelir getirici unsurlar direkt hasılat hesabına yazılacaktı böylece hasılat hesabının ortalama vadeye göre işlenmesi gerekecekti. İlgili örnekte bahsedildiği gibi vade 45 gün iken 1 Şubat tarihinde 30 günlük faiz işlememiz gerekecekti. Standart olmasaydı faiz gelirini 1.890 ₺ yerine 1.260 ₺ olarak dikkate almamız gerekecekti. Mahsup işlemi yapıldıktan sonra kalan tutarın müşteri firma Bilgin Koltuk Üretim A.Ş. 'ye ödenmesi,

.../...	
356 Faktoring İşl. Borçlar	36.000.-
356.01 Rücu Edilemez	
100 Kısa Vadeli İsk. Fakt. Alacakları	10.804,5-
100.00 Yurtiçi Fak. Alacakları	
100.00.1 Rücu Edilemez	
10 Kasa	195,5-
..... <i>Kalan Tutarın Ödenmesi</i>	
/	

Vade sonunda Çağdaş Faktoring A.Ş. alacakları ABC A.Ş.'den tahsil ettiğinde,

15.02.2015	
10 Kasa	120.000.-
100 Kısa Vad. İsk. Fakt. Al.	
100.00 Yurtiçi Fakt. Alacakları	
100.00.0 Rücu Edilebilir	120.000.-
..... <i>Alacakların Tahsil Edilmesi</i>	
/	

15.02.2015	
952 Riski Üstlenilen Faktoring İşlemlerinden Borçlar	120.000.-
950 Riski Üstlenilen Fak. İşl. Alacaklar	120.000.-
/	

İlgili muhasebe kayıtlarında faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kağıtların damga vergisinden istisna olması sebebiyle Damga Vergisi hesaplanmamıştır. Buna ilaveten yapılan işlemin rücu edilemez faktoring işlemi olması sebebiyle vade sonunda alacakları ABC A.Ş.'den tahsil edilemeseydi faktoring şirketinin alacaklarını devraldığı Bilgin Koltuk Üretim A.Ş.'ye rücu etmeye hakkı yoktur. Dolayısıyla alacak şüpheli hale gelmiş sayılır.

.../...	
170 Tasfiye Ol. Alacaklar	120.000.-
170.00.0.0 Yasal Takip Müşterisi	
100 Kısa Vad. İsk. Fakt. Al.	120.000.-
100.00 Yurtiçi Fakt. Al.	
100.00.1 Rücu Edilemez	
/	

Faktoring Şirketlerinde Şüpheli Ticari alacak karşılıkları BDDK yönetmelik hükümleri gereğince düzenlenmiştir. Şüpheli alacak kriterlerini taşıyan alacaklar 170 hesap grubunda "Tasfiye Olunan Alacaklar" hesabına aktarılır ve yine aynı yönetmelik hükümleri gereğince bu alacaklar için özel karşılık ayrılır. (180-Özel Karşılıklar)

.../...	
820 Karşılık ve Değer Düşme Giderleri	120.000.-
820.00.0.0 Özel Karş. Gid.	
180 Özel Karşılıklar	120.000.-
/	

İlgili uygulamada anapara ve faizin vadesinden önce ödenmesi gereken tarihten itibaren tahsilinin bir yılı geçmiş olması varsayımı altında özel karşılık kaydı atılmıştır.

6. UFRS 15 - MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT

TMS 18 Hasılat standardında muhasebeleştirme konuları; mal satışı, hizmetlerin sunumu ve faiz, isim hakları ile temettüer şeklinde iken gündemde olan UFRS 15 ile bahsi geçen konular yerine edim yükümlülüğü kavramı getirilmiştir. Bu Standardın amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.¹⁷ Standardın temel prensibi; işletmenin hasılatının, taahhüt edilen mal ve hizmetlerin müşteriye transferini gösteren ve işletmenin mal veya hizmetin transferi sonucunda işletmenin elde etmeyi beklediği değeri yansıtan tutarda muhasebeleştirilmesi olarak ifade edilmektedir.

TMS 18 Hasılat standardında bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerini alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. (Perakende satışlarda da benzer durum mevcuttur.)¹⁸ İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilemez. Bu çerçevede mevcut standardta, hasılatın muhasebeleştirilmesinde risk ve fayda analizi yapılmaktadır.

UFRS 15'e göre ise, bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer

edilerek yerine getirildiğinde, hasılat olarak muhasebeleştirilir. TMS 18 Hasılat standardında hasılatın ölçümü gerçeğe uygun değer ile yapılmakta iken UFRS 15'te ise bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış işlem fiyatı tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.¹⁹

UFRS 15'e geçiş yapılırken uygulanması gereken beş adım aşağıdaki gibidir,

- Müşteri Sözleşmelerinin Belirlenmesi
- Sözleşmedeki ayrı performans kriterleri ve yükümlülüklerin belirlenmesi
- Sözleşme bedelinin tespit edilmesi
- Satış Bedelinin Yükümlülüklerle Dağıtılması
- Sözleşme yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılatın kaydedilmesi²⁰

UFRS 15'e geçiş için "Tam Geriye Dönük Uygulama" ve "Kümüle Edilmiş Geriye Dönük Uygulama" olarak iki alternatif yöntem sunulmuştur. Modifiye edilmiş geriye dönük uygulama tercih edildiğinde önceki dönemler yeniden düzenlenmeyecek ancak mali tablo dipnotlarında karşılaştırmalı rakamsal bilgi verilecektir. Yeni hasılat standardının uygulamaya olan etkisi;

- **Uzun vadeli hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi:** Bir varlığın (inşaat, üretim ve kişiye özel yazılım vb.) geliştirilmesi ile ilgili bir hizmet sözleşmesinden doğan hasılat ancak varlık geliştirildikçe müşteri tarafından kontrol edilebilmesi veya varlığın işletme için alternatif kullanımı ol-

17 TFRS 15 Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standardlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf, Erişim Tarihi: 19.02.2017

18 Revenue Recognition Global Guide 2016, <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2016.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2017

19 IFRS NEWS 15, http://www.gtrus.com/doc/public/gti/gti_ifrs_news_15.pdf, Erişim Tarihi: 9.02.2017

20 Jack T. Ciesielski and Thomas R. Weirich, (2015) Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors, Journal of Corporate Accounting & Finance, 26(3), pp. 31-39.

maması ve işletmenin gerçekleştirdiği edimin zamanında tamamlanması için müşteriden ödeme isteme hakkına sahip olması durumunda zaman içerisinde muhasebeleştirilmektedir. Eğer şirket halihazırda hizmet sunumlarına ilişkin tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanıyorsa veya uzun vadeli bir sözleşme yapacaksa, hasılatı sözleşme bitiminde mi yoksa sözleşmeden doğan edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe ve kontrol müşteriye sürekli bir şekilde geçtikçe mi muhasebeleştireceğini tekrar değerlendirmesi gerekecektir. Ayrıca yeni standart kapsamında diğer sözleşmeler için de tamamlanma aşaması esasının ilk defa uygulanması da söz konusu olabilecektir.

- **Ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması:** Yeni standart, işletme tarafından imzalanan bir sözleşmenin ayrı olarak tanımlanan mal veya hizmetler için ayrı edim yükümlülüklerine bölünmesi ihtiyacını ortaya çıkarabilmektedir. Bu durumda, işletmenin mevcut uygulamadan farklı olarak sözleşmeyi farklı hesap gruplarına ayırarak dağıtması gerekebilecektir.
- **Lisanslama ve haklar:** Mevcut standarttan farklı olarak yeni hasılat standardı; işletmenin fikri mülkiyet hakkının, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden ayrı olup olmadığını değerlendirmektedir. Eğer, imtiyazlı hak ayrı ise, ayrı edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir. Aksi halde, mal veya hizmet tedariki için ortaya çıkan edim yükümlülüğünün bir parçası olarak değerlendirilmektedir.
- **Ürün Garantileri:** Mevcut standartta, ürün garantisi, karşılık olarak muhasebeleştirilmektedir. Yeni standartta ise, işletme tarafından sağlanan garanti niteliğinin muhasebeleştiri-

rilmesini doğrudan etkilemektedir. Garanti hizmetini satın almak müşterinin isteğine bağlıysa ya da garanti müşteriye ilave bir hizmet sağlıyorsa garanti ayrı bir edim yükümlülüğü gibi muhasebeleştirilmektedir. Ancak, sadece tedarik edilen öğenin üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna yönelik olarak güvence sağlayan bir garanti ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmemektedir.²¹

- **Tahminlerin Kullanımı:** Yeni standartta, işlem fiyatının belirlenmesinde ve dağıtılmasında, tahminlere mevcut standarttakinden çok daha fazla gerek duyulmaktadır. Bu tahminleri, değişken bedelin tahmini ve muhasebeleştirilmesi, sözleşmedeki farklı malların ve servisin belirlenmesi ile satış fiyatlarının tek başına satılabilir olarak tahmin edilmesi şeklinde sayabiliriz.
- **Açıklama:** Yeni standart, daha kapsamlı açıklama gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Örneğin, dipnotlarda mevcut sözleşmelerden ne kadar hasılatın muhasebeleştirildiği, gelecekte ne kadar hasılat muhasebeleştirilmesinin tahmini, yerine getirilmemiş edim yükümlülükleri ile ilgili ayrıntılı bilgi, tahmin ve varsayımlara yer verilmesi.

Factoring işletmeleri açısından yeni hasılat standardı değerlendirildiğinde;

Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması (açıkça ya da zımnen), müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar. Bu koşullarda sözleşme önemli bir finansman bileşeni içermektedir.

21 Tunç Köse, ve Duygu Şengül Çelikay (2015), Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler, ISMMO Yayınları, Ocak-Şubat 2015, ss. 25

Aşağıdaki unsurlardan herhangi birinin mevcut olması durumunda finansman bileşeni sayılmaktadır.

- Mal veya hizmet bedelinin devirden önce ödenmiş olması ve mal veya hizmetlerin devir zamanlamasının tamamen müşterinin takdirinde olması.
- Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin önemli bir bölümünün değişken olması ve bu bedelin tutar veya zamanlamasının büyük ölçüde müşteri veya işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesine bağlı olarak değişiklik arz etmesi (örneğin; bedel, satış bazlı bir telif ücreti ise).
- Mal veya hizmetin taahhüt edilen bedeliyle nakit satış fiyatı arasındaki farkın, müşteri ya da işletmeye finansman temini dışındaki sebeplerden doğması ve aradaki farkın bu sebeplerle orantılı olması.²²

Müşteriye sunulan hizmet ya da ürün, yalnızca belirli bir zaman aralığında fayda sağlayacak ise, hasılat, bu döneme dağıtılarak kayda alınması önem arz etmektedir. Buna ilaveten, kişiye özel ürün hazırlanıyorsa, üretildiği periyodu boyunca hesaplanacak dönemsel hasılat tutarları, kayıtlara alınmaktadır.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada Faktoring Şirketlerinin elde ettiği gelir getirici unsurlarının TMS 18 “Hasılat” Standardı incelenerek faktoring işletmelerine dönük uygulama ve açıklamalara yer verilmiştir. Faktoring işletmelerinin genellikle vadeli çalışması nedeniyle çalışmada vadeli satışlara ilişkin ör-

nekler üzerinden açıklamalar yapılmış, ulaşılan sonuçlara ve yeni yayınlanan UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat” standardının getirdikleri yeniliklere değinilmiştir. Hasılat standardında iki önemli husus esas alınmaktadır. Bunlardan birincisi dönemsellik esası, diğeri ise tahakkuk ilkesidir. Dönemsellik ilkesi gereği gelir ve giderin aynı dönemde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Tahakkuk ilkesi kapsamında işlem ve olaylar ödemelerin yapıldığı tarih itibarıyla değil bunların gerçekleştiği tarih esas alınarak mali tablolara yansıtılmalıdır.

TMS 18 standardı öncesi uygulamada farklılıklar olmakla birlikte standardın yayınlanması ile beraber faktoring şirketlerinde işlemin vadeli veya vadesiz olması durumunda vadeli satışlardaki gelirin içerisinde yer alan faiz gelirin ayrıştırılıp gerçek satış bedelinin bulunması ve ait olduğu dönemde muhasebeleşmesi gerekmektedir. Buna ilaveten standarda göre mal satışında satış bedeli gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleşmeli ve gelir kaydedebilmek için riskin ve malın mülkiyetinin alıcıya devredilmesi gerekmekte olup, devredilmediği durumda gelir tahakkuku yapılamamaktadır. Çalışmanın bu haliyle faktoring özelinde hasılatın raporlanmasında karşılaşılabilecek sorunlara çözüm getirmesi açısından yenilikçi olduğu düşünülmektedir.

Bu çalışmanın sınırı nedeniyle halka açık faktoring şirketlerinin bağımsız denetim raporlarında hasılat ile ilgili tespitler ve bu husustaki dipnotlar incelenmemiştir. Çalışmanın daha ileriye götürülmesi amacıyla ileriki araştırmalarda bu işletmelerin dip not açıklamaları ve denetim raporları incelenerek uygulamaya dönük öneriler daha da geliştirilebilir.

22 IFRS 15 , <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>

KAYNAKÇA

- Akbulak, Y. (2006), Uluslararası Muhasebe Standartlarında Elde Edilen Hasılat Kavramı, Mali Pusula, Sayı 14, ss. 86
- Akbulut, A. (2015) , Karşılaştırılmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği: 1213-1219
- Aygün R. (2012), Örnek ve Açıklamalarla TMS 18 Hasılat Standardı, Vergi Dünyası Dergisi, (368), ss. 96-109.
- Ciesielski, J. T., & Weirich, T. R. (2015) Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors, Journal of Corporate Accounting & Finance, 26(3), pp. 31-39.
- Epstein, B. ve Jermakowicz E. (2008), IFRS Policies and Procedures, USA: John Wiley & Sons Inc, ss. 86-87
- Revenue Recognition Global Guide 2016, <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2016.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2017
- IAS 18 Revenue, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18>, Erişim Tarihi: 19.02.2017
- IAS 18 Summary, <https://www.pkf.com/media/8768/IAS%2018%20Summary.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2017
- IFRS 15, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>, Erişim Tarihi, 19.02.2017
- IFRS NEWS 15, http://www.gtrus.com/doc/public/gti/gti_ifrs_news_15.pdf, Erişim Tarihi: 9.02.2017
- Karabınar S. (2011), “Türkiye’de Hasılat Ölçümü ve Raporlamasında –Sorunlar ve Çözüm Önerileri-, Ekin Yayınları, Bursa, ss. 6.
- Köse, T. Ve Çelikay Ş. (2015), Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler, ISMMO Yayınları, Ocak- Şubat 2015, ss. 25
- Kurt, G., (2007), TMS-18 Hasılat; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, ss. 556.
- TFRS 15 Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf, Erişim Tarihi: 19.02.2017
- TMS 18 “Hasılat” Standardının Özellikleri, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2017
- Toroslu, V.(2014), Hukuksal ve Finansal Açından Faktoring, Vedat Yayıncılık, İstanbul, ss. 165
- Yanık, Serap ve Özerhan, Yıldız (2015), TMS TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Stand., TURMOB Yayınları, Ankara, ss. 30
- Yılmaz Ö. (2012)., Faktoring İşlemlerinin Muhasebesi, Yalın Yayıncılık, İstanbul, ss.18-19
- Yücenurşen, M. , Peker, A.A. , Apak, İ. , Polat, Y. (2014),TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik arz eden Durumlar. , Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(2), 1-8.

PETROL FİYATLARI VE BIST100 HİSSE SENEDİ GETİRİSİ İLİŞKİSİ

Yrd. Doç. Dr. Mehmet Emin KARABAYIR*

Öğr. Gör. Abdulkadir BARUT**

Makale Gönderim Tarihi : 29.12.2016 / Kabul Tarihi : 27.04.2017

ÖZ

Bu çalışma, 1986: 01 - 2016: 02 döneminde petrol fiyatları ile BIST100 Endeksi hisse senedi getirileri arasındaki ilişkinin incelenmesi amacı ile yapılmıştır. Çalışmada zaman serileri kullanılmıştır. Analizler sonucunda petrol fiyatları ile BIST100 hisse senedi getirileri arasında negatif ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yani petrol fiyatları arttıkça, hisse senedi getirileri azalmaktadır. Ayrıca yapılan nedensellik analizi sonucunda hisse senedi getirisinden petrol fiyatlarına doğru tek yönlü nedensellik tespit edilirken, petrol fiyatlarından hisse senedi getirisine doğru nedensellik tespit edilememiştir.

Anahtar Kelimeler: Petrol Fiyatları, BIST100 Hisse Senedi Getirisi, Eş-Bütünleşme

THE RELATIONSHIP BETWEEN OIL PRICES AND BIST100 STOCK RETURNS

ABSTRACT

This study was conducted with the aim of examining the relationship between oil prices and BIST100 Index stock returns during 1986: 01 - 2016: 02 period. Time series were used in the study. As a result of the analyses, it was determined that there is a negative relationship between oil prices and BIST100 stock returns. That is, as oil prices increase, stock returns decrease. In addition, as a result of the causality analysis, causality from oil prices to stock returns was not determined while one-way causality from stock returns to oil prices was determined.

Keywords: Oil Prices, BIST100 Stock Returns, Cointegration

* Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, karabayir@hotmail.com

** Harran Üniversitesi Siverek MYO, kadirbarut@harran.edu.tr

1. INTRODUCTION

Oil, which has been gaining more and more value since 1970s, is emerging as the lifeblood of economies. Especially, social and technological modernization of countries has increased their demand for oil. Of course, it is difficult to estimate the future demand for oil, but today the association between industrial development and oil is a reality that cannot be ignored. Significant involvement of the oil in socio-economic life has, no doubt, affected financial markets where people utilize their savings.

Since Hamilton (1983), which argues that oil could have an impact on economic fluctuations, the relationship between oil prices and macroeconomic variables has become an important research topic. As the transmission mechanism of the shocks in the market economy has emerged through price changes, the significant increases and decreases in oil prices have led to an increase in interest in this issue. The potential that oil price shocks are likely to affect the real economy, emerges the possibility of the reflection of the effects on financial markets. Therefore, a literature focusing on the relationship between oil prices and stock market performance has been formed.

Accordingly, the purpose of our work is to examine the relationship between oil prices and stock returns in Turkey between January 1986 and February 2016 and to give this area richness in literature. For the purpose, this relationship was examined using time series and results were reported.

Despite research done around the world focusing on the relationship between oil and stock returns, in Turkey, most of the studies have included oil prices in the macroeconomic variables while examining their effects on stock returns. We have not come across a single study investigating

solely the relation between oil prices and stock returns in Turkey. In this context, results obtained in this research are expected to be instructive for future research.

2. LITERATURE

When literature is examined, it is seen that the studies on the relation between oil and microeconomic variables accelerated after the 1970s, and the first studies on this area were made by Pierce and Enzler (1974), Rasche and Tatom (1977) and Draby (1982). Further work was done by Hickman et al. (1987), Jones and Leiby (1996), Hooker (1999), Hammes and Wills (2003) and Leigh et al. (2003).

On the other hand, the relationship between oil prices and financial markets is seen to be a less-studied area, on which studies have been delayed. The first work on this field is the study by Jones and Kaul (1992) that shows the relationship between stock prices and oil prices. Following this study, Jones and Kaul (1996) also conducted a study of the relationship between stock market and oil price fluctuations. After Jones and Kaul's work, the researches gained momentum, and researchers such as Haung et al. (1996), Gjerde and Saettem (1999) and Sadorsky (1999) also conducted studies on this field. While no relation was found in some of the studies related to oil prices and stock returns, in many studies, the relationship between these two variables was determined and this relationship was found positive in some studies and negative in others. Some of the work done in this area is summarized below:

Kaneko and Lee (1995) have reached the conclusion that oil prices are not influencing stock returns, in their study using Japanese stock market data. Arouri et al. (2011), in their study of the Gulf States (Qatar, the United Arab Emirates and Saudi Arabia) during the 2005:M6-2008:M10 period, have found a positive impact

in the short term. In any Gulf country, except Bahrain, there was no correlation between long-term oil prices and stocks. Bittlingmayer (2006) found that the rise in oil prices caused by the risk of war following the oil crisis of 1973 and 1979 led to serious decreases in stock markets and high increases in treasury bill returns.

Narayan and Narayan (2010) examined the relationship between oil prices and stock prices in Vietnam using the Johansen cointegration test in the period 2000-2008. As a result of the study, they found that there is a long and positive relationship between oil prices and stock prices.

Malliaris and Urrutia (1995) found that the increase in oil prices during the Gulf Crisis caused significant decreases in stock prices as well as affecting economic activity. Sadorsky (1999) found that the change in crude oil prices is the most important determinant of stock market returns and concluded that the stock market exhibits negative behavior against the increase in crude oil prices.

Le and Chang (2011) investigated the volatility of oil market price fluctuations in Japan, Singapore, South Korea and Malaysia with the monthly data for the January 1986-February 2011 period. Against the changes in oil prices, the stock

market was positive in Japan and negative in Malaysia, while the reaction in Singapore and South Korea was unclear.

Research conducted in Turkey on the relation between oil prices and stock returns is much less than other countries. İşcan (2010) explored the long-term relationship between oil prices and stock prices with the daily data of İstanbul Stock Exchange BIST100 index. The author found that there was no relationship between oil prices and stock prices.

Kılıç et al. (2013) analyzed the relationship between the İstanbul Stock Exchange industrial price index and crude oil prices using the Gregory-Hansen cointegration test, dynamic least squares approach in the period 1994: 01 - 2013: 10. The study concluded that there is a long-run relationship between crude oil prices and the industrial price index, and that the increase in crude oil prices has increased the industrial price index. Akgün et al. (2013) examined the effect of changes in gold and oil prices on BIST 100 using the Johansen cointegration test from January 2000 to April 2013. They found that there is a positive correlation between the BIST 100 index and oil prices.

3. DATA SET AND METHODOLOGY

Table 1: Summary of Data

Variables	Variables' Code	Location of Data
Brent Oil Prices_SA	P	US Department of Energy
BIST100 Stock Returns_SA	B	İstanbul Stock Exchange

The variables in Table 1 belong to the period 1981: 01-2016: 02 and the variables were removed from the seasonal effects with Census-12 included in the Eviews 9 package program and the relationship between BIST100 stock returns and Brent oil prices was examined using Eviews 9 with the following analyses.

3.1. ADF Unit Root Test

When working with non-stationary series in the time series, the results will not reflect the truth or reflect it inaccurately. In this context, unit root tests such as the Dickey-Fuller Test (DF), the Augmented Dickey-Fuller Test (ADF), the Phillips-Perron (PP) and the Kwiatowski-Phillips-Schmidt-Shin (KPSS) have been developed with the aim of eliminating the stagnation problem in the time series. In our study, unit root test developed by Dickey-Fuller (1979) and Phillips-Perron (PP) test were used and stagnation of the series was examined by ADF and PP test.

The equations related to the **Augmented Dickey-Fuller Test (ADF)** are explained below:

$$Y_t = Y_{t-1} + u_t \tag{1}$$

In the equation, if coefficient of Y_{t-1} is equal to 1, there is a serial unit root problem, that is, the series is not stationary. In other words, because there is a relation between Y_t and Y_{t-1} , the series is not stationary.

$$Y_t = pY_{t-1} + u_t \tag{2}$$

According to the equation above, if $p=1$, there is a unit root in the series, that is, the series is stationary.

Phillips-Perron (PP) extended this assumption about Dickey-Fuller’s error terms:

$$Y_t = a_0 + a_1 Y_{t-1} + u_t \tag{3}$$

$$Y_t = a_0 + a_1 Y_{t-1} + a_2 * (t-T/2) + u \tag{4}$$

Where T is the number of observations, μ is the distribution of error terms, and the expected mean of these error terms is equal to zero.

3.2. Johansen-Juselius Cointegration Analysis

The cointegration analysis is an analytical method that observes long-term relationship between series and is performed in two ways. The first is the trace statistic and the other is the highest (max.) eigenvalue. According to this, when the trace statistic value and the highest eigenvalue statistic are bigger than the Mac Kinnon (1999) threshold values, it is accepted that there is a long-run relationship between the series and the H_0 hypothesis is rejected.

The analysis, developed by Johansen-Juselius (1990), predicts that if there are two variables in a model, there will be more than one cointegrator. In other words, they stated that there may be more than one equilibrium relationship in a model. It can be simply expressed as:

$$Y_t = a_0 + a_1 X_t + \epsilon_{1t} \tag{5}$$

$$Y_t = a_0 + a_1 X_t + \epsilon_{2t} \tag{6}$$

It is expected that the error terms obtained from equations 1 and 2 are stationary in order to be able to cointegrate. The following equations are predicted for such situation:

$$\Delta u_{1t} = \beta_1 u_{1t-1} + \sum_{i=1}^p a_{1i} \Delta u_{1t-1} \epsilon_{1t} \quad (7)$$

$$\Delta u_{2t} = \beta_1 u_{2t-1} + \sum_{i=1}^p a_{1i} \Delta u_{2t-1} \epsilon_{2t} \quad (8)$$

Here, if $\Delta = 0$, there is no cointegration between variables, otherwise means cointegration between variables.

3.3. Error Correction Model

With the Error Correction Model, it is examined whether the long-term shocks of the series are temporary or not and how long the shocks are going to occur. (Yıldırtan, 2011:248).

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 X_t + u_t \quad (9)$$

Error Correction Model is obtained by adding a lagged value of residuals obtained from equation 9, to the equation.

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta X_t + \alpha_2 \mu_{t-1} + \square_t \quad (10)$$

If α_2 is significant in the 10th equation, it explains how the imbalance in Y is corrected in the next period. On the other hand, it is expected that the value of μ_{t-1} , i.e. the error correction term, is negative. Negative error correction term implies that short term imbalance leads to long term equilibrium (Kıran, 2007: 273-274).

3.4. Granger Causality Analysis

In the analysis method developed by Angle-Granger (1987), it is stated that the causality relation can be examined after finding that the variables used for analysis are integrated in the first order.

$$X_t = \sum_{i=1}^m X_{t-i} + \sum_{i=1}^m b_j Y_{t-i} \epsilon_1 \quad (11)$$

$$Y_t = \sum_{i=1}^m C_{j-i} X_{t-j} + \sum_{i=1}^m b_j Y_{t-i} \epsilon_2 \quad (12)$$

It is assumed that X_t and Y_t variables are stationary at the same level and have zero average, ϵ_1 and ϵ_2 error terms are not autocorrelated. Within this context, when B_j values in the first equation are different from zero, Y_t is the Granger reason of X_t . In the same way, if C_j values are different from zero, X_t is the Granger reason of Y_t is If both of these conditions are present, there is a two-way causality between X_t and Y_t is If B_j and C_j are not different from zero, it can be said that there is no causality between X_t and Y_t .

4. FINDINGS

4.1. Investigation of Stationarity of the Series

ADF Unit root test results related to examination of steadiness of the series are reported in Table 2.

Table 2: ADF Unit Root Test Results

Variables		Level Values		First Difference Values	
		With Constant	With Constant / With Trend	With Constant	With Constant/ With Trend
B		-1.87 (0.34)	-2.98 (0.15)	-18.32 ^(a) (0.00)	-18.30 ^(a) (0.00)
P		-2.15 (0.22)	-2.48 (0.33)	-11.79 ^(a) (0.00)	-11.79 ^(a) (0.00)
Critical Values	%1	-3,44	-3,98	-3,44	-3,98
	%5	-2,86	-3,42	-2,86	-3,42
	%10	-2,57	-3,13	-2,57	-3,13
(a) shows that series are stationary at %1 significance level					

Table 2 shows that both series are not statistically stationary at both 1%, 5% and 10% significance levels at both fixed and fixed/trending levels. After the first difference of the series was taken, both series became stationary statistically at %1 significance level at both value with constant and value with trend.

Table 3: PP Unit Root Test Results

Variables		Level Values		First Difference Values	
		With Constant	With Constant / With Trend	With Constant	With Constant / With Trend
B		-2.05 (0.26)	-3.49 ^(b) (0.04)	-18.38 ^(a) (0.00)	-18.36 ^(a) (0.00)
P		-1.85 (0.35)	-2.42 (0.36)	-11.54 ^(a) (0.00)	-11.53 ^(a) (0.00)
Critical Values	%1	-3,44	-3,98	-3,44	-3,98
	%5	-2,86	-3,42	-2,86	-3,42
	%10	-2,57	-3,13	-2,57	-3,13
(a) and (b) show that series are stationary at %1 and 5% significance levels respectively					

According to PP unit root test results in Table 3, while B series is not statistically stationary at the value with constant, it has become statistically stationary at 5% significance level at the values with constant/with trend. P series is not statistically stationary at both values with constant and with constant/with trend. After the first differences of both series were taken, they became statistically stationary at 1% significance level at values with constant and with constant/with trend.

4.2. Determination of Appropriate Lag Length

Results of analysis carried out in order to find suitable lag length are reported in Table 4.

Table 4: Appropriate Lag Length Criteria

Lag	LogL	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	-3216.461	NA	284689.0	18.23491	18.25681	18.24362
1	-3169.287	93.54590	222914.2*	17.99030*	18.05601*	18.01645*
2	-3166.824	4.857347	224863.8	17.99900	18.10853	18.04258
3	-3165.836	1.936590	228735.7	18.01607	18.16941	18.07708
4	-3162.718	6.076422	229884.7	18.02107	18.21822	18.09952
5	-3159.484	6.265985	230889.1	18.02541	18.26638	18.12129
6	-3156.536	5.679545	232275.0	18.03136	18.31615	18.14468
7	-3147.558	17.19201*	225824.2	18.00316	18.33176	18.13392
8	-3146.007	2.952625	228990.1	18.01704	18.38945	18.16522

LR: Likelihood Ratio **FPE:** Final Prediction Error **AIC:** Akaike Information Criteria
SC: Schwarz Information Criteria **HQ:** Hannan Quinn

According to Table 4; FPE, AIC, SC and HQ Information Criteria indicate the first lag. The LR Criteria point to the seventh lag. However, since reliability of SC and AIC Criteria is higher, the first lag is determined as the appropriate lag length.

4.3. Investigation of Long Term Relationship

The long term relationship of the series was tested by Johansen-Juselius Cointegration Analysis and the results are reported in Table 5.

Table 5: Johansen-Juselius Cointegration Test Results

Variables	Hypothesis (H ₀)	Maximum Eigenvalue Statistics			Path Statistics		
		Statistics	%5 Critical Value	Probability	Statistics	%5 Critical Value	Probability
P	$r = 0^*$	142.58	11.22	0.000	222.88	11.22	0.00
B	$r \leq 1$	80.30	4.12	0.000	80.30	4.12	0.00

The hypothesis that “there is no cointegration between the variables ($H_0: r = 0$)” is rejected because the maximum Eigenvalue statistic and the path statistic values are greater than the critical values at the 5% significance level. According to this result, it is possible to say that there is at least one cointegrated vector among the series. In terms of path statistic and maximum Eigenvalue statistic, the test results indicate that there is a maximum of 1 cointegrated vector. As a result, it is observed that there is a cointegration relation between the analyzed variables, that is, the series move together in the long term.

According to the above equation, there is a statistically negative relationship between Brent oil prices and stock returns. In other words, one unit increase in the Brent oil prices leads to a decrease of 17.21875 units in BIST100 index stock returns.

4.4. Creating the Error Correction Model

Because of the cointegration between the variables, the model needs to be corrected for the long term. The Error Correction Model created in this context is reported in Table 6.

$$B = -17.21875 (P) + C$$

Table 6: Error Correction Mechanism

Variable	Coefficient	Standard Error	t-statistic	Probability
B	-0.135	0.055	-2.448	0.014
P	-8.212	1.819	-4.513	0.000
C	0.498	7.326	0.068	0.945
Coniteq*	-0.756	0.07	-10.15	0.000
R ² : 0.44 Corrected R ² : 0.45 F-Statistics: 95.95 Durbin-Watson: 2.065				

In the Error Correction Model, the error coefficient (coniteq) is negative (-0.756) and statistically significant ($0.05 > 0.000$), indicating that there is a long-term relationship between the variables (Çetinkaya ve Türk, 2014: 55). In this context, it is seen that there is a long-run relationship between the variables and that short-term problems are corrected at approximately 0.756 in the long run. Moreover, the fact that the Durbin-Watson coefficient is greater than the corrected R^2 also removes the fake regression problem.

4.5. Causality Analysis Results

Causality between the series was tested by Granger Causality Analysis and is reported in Table 7.

5. CONCLUSION AND SUGGESTIONS FOR FUTURE RESEARCH

Oil-exporting Arab countries announced in 1973 that they would not export oil to the countries standing beside Israel in the Yom Kippur War, at the same time OPEC increased oil prices, and as a result the oil crisis began. The rise in oil prices has caused economies and stock markets of the countries whose industries depend largely on oil and petroleum products, to suffer large losses. Such case displayed how an invaluable resource oil is. Although alternative energy sources are emerging today, oil and its derivatives are still among the most important factors that have an impact on the countries' economies. Because of this, oil has maintained its importance

Table 7: Granger Causality Analysis

Dependent Variable	Independent Variable	Chi-sq.	Probability
B	P	11.76	0.0006*
P	B	1.460	0.2259
* shows that there is causality at 1% significance level.			

As a result of the causality analysis, one-way causality from BIST 100 stock returns towards Brent oil prices was determined at 1% significance level. In other words, changes in stock prices affect oil prices. On the other hand, no statistical causality was found at the 1%, 5% and 10% significance levels from Brent oil prices to BIST100 stock returns.

in the literature and especially its relation with different variables has been frequently studied by finance and economics researchers around the world.

In this context, we used the data of 1986: 01-2016: 02 period in our study of the relationship between BIST100 stock returns and Brent oil

prices. First of all, we cleared the series from seasonal effects. Afterwards, we examined stationarity in the series and stabilized them by ADF Unit Root Test and PP Unit Root Test. We then selected the appropriate lag length and examined the long term relationship between the series using the Johansen-Julius Test. Then, we created the Error Correction Model and lastly the examined the causality relation between the series.

As a result of the analyses conducted, we determined that there is a long-term relation between Brent oil prices and BIST100 stock returns, similar to some researchers such as Narayan and Narayan (2009), Güler et al. (2010), Adamarola (2012), Chittedi (2012), Şener et al. (2013), Kılıç et al. (2014) and Zortuk and Bayrak (2016) and contrary to some researchers such as Maghyereh (2004), Al-Fayoumi (2009), İşcan (2010) and Huang et al. (1996). And we saw that the relation is negative as some researchers such as (Faff and Brailsford, 1999; Sadorsky, 1999; Chen and Hsu, 2012; Adaramola, 2012; Odusami, 2012) found on the contrary to researchers such as (Ono, 2011; Ünlü and Topçu, 2012 Abhyankaret et al., 2013). As a result of the Granger Causality Analysis carried out on the other hand, we have found one-way causality towards oil prices from BIST100 stock returns,

similar to the findings of researchers such as Kapusuzoğlu (2011), Abdioğlu and Değirmenci (2014).

Results of the study revealed that shocks in oil prices, one of the cornerstones of the modern economy, have been influential also on the stock markets of both developed and developing countries. Changes in oil prices seem to have an indirect effect on stock prices due to the effects of changes in oil prices on interest rates, industrial production index and GDP which are determined as macroeconomic variables, as well as the effect of the increase in oil prices directly on stock prices. In this context, regulatory and supervisory authorities should develop policies and set targets for developing the stock market and increase its contribution to economic growth.

This study was conducted with limited data and variables from BIST100 Index. Future research might expand the sample and use BIST Industry Index or BIST All Index for more accurate results of Turkey. In addition, the sample might be divided into sectors according to SIC (Standard Industrial Classification) codes. Researchers may also increase the number of countries and compare Turkey with other developing and developed countries in order to obtain more general results.

REFERENCES

- Abdioğlu, Z. & Değirmenci, N. (2014). Petrol Fiyatları - Hisse Senedi Fiyatları İlişkisi: BIST Sektörel Analiz. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(8), 01-24.
- Abhyankar, A., Xu, B. & Wang, J. (2013). Oil Price Shocks and the Stock Market: Evidence from Japan. *The Energy Journal*, 3(2), 199-222.
- Adaramola, A. O. (2012). Oil Price Shocks and Stock Market Behavior: The Nigerian Experience. *Journal of Economics*, 3(1), 19-24.
- Akgün, A., Şahin, D. E. & Yılmaz, B. (2013). The Effect of Variations in Gold and Oil Prices on BIST 100 Index. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4(10), 726-730.
- Al-Fayoumi, N.A. (2009). Oil Prices And Stock Market Returns In Oil Importing Countries: The Case Of Turkey, Tunisia And Jordan”, *European Journal Of Economics Finance And Administrative Sciences*, 16, 84-98.
- Arouri, M. E. H., Jouini, J. & Nguyen, D. K. (2011). Volatility Spillovers between Oil Prices and Stock Sector Returns: Implications for Portfolio Management. *Journal of International Money and Finance*, 30(7), 1387-1405.
- Bittlingmayer, G. (2005). Oil And Stocks: Is It War Risk? University Of Kansas Working Paper Series.
- Chen, S. S. & Hsu, K. W. (2012). Reverse Globalization: Does High Oil Price Volatility Discourage International Trade? *Energy Economics*, 34(5), 1634–1643.
- Chittedi, R.K. (2012). Do Oil Prices Matters for Indian Stock Markets? An Empirical Analysis. *Journal of Applied Economics and Business Research*, 2(1), 2-10.
- Çetinkaya, A.T. & Türk, E. (2014). Tasarruf ve Yatırımların Ekonomik Büyümeye Etkisi: Türkiye Örneği (1975-2012). *Kara Harp Okulu Bilim Dergisi*, 24(2), 45-60.
- Darby, M. R. (1982). The Price of Oil and World Inflation and Recession. *American Economic Review*, 72, 738-751.
- Gjerde, O. & Sættem, F. (1999). Causal Relations among Stock Returns and Macroeconomic Variables in a Small Open Economy. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 9, 61-74.
- Granger, C. W. J. & Newbold, P. (1986). *Forecasting Economic Time Series*, Academic Press Inc., New York.
- Güler, S., Tunç, R. & Orçun, Ç. (2010). Petrol Fiyat Riski ve Hisse Senedi Fiyatları Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi: Türkiye’de Enerji Sektörü Üzerinde bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(4), 297-315.
- Hammes, D. & Wills, D. (2003). Black Gold: The End of Bretton Woods and the Oil Price Shocks of the 1970s. Working Paper, University Of Hawaii Hilo.
- Hooker, M. (1999). Are Oil Shocks Inflationary? Asymmetric and Nonlinear Specifications versus Changes in Regime. Working Paper, Federal Reserve Board of Governors.
- Huang, R. D., Masulis, R. W. & H. R. Stoll, H. R. (1996). Energy Shocks and Financial Markets. 27. *The Journal of Future Markets*, 16, 1-25.
- İşcan, E. (2010). Petrol Fiyatının Hisse Senedi Piyasası Üzerindeki Etkisi. *Maliye Dergisi*, 158, 607-617.
- Johansen, S. & Juselius, K. (1990). Maximum Likelihood Estimation and Inference on Cointegration with Applications to the Demand for Money. *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 52, 169-210.
- Jones, C. M. & Kaul, G. (1992). Oil and Stock Markets. Working Paper, University Of Michigan.
- Jones, C.M. & Kaul, G. (1996). Oil and Stock Markets, *Journal of Finance*, 51 (2), 463-491.

- Jones, D. W. & Leiby, P. (1996). The Macroeconomic Impacts of Oil Price Shocks: A Review of the Literature and Issues, Working Paper, Oak Ridge National Laboratory.
- Kaneko T. & Lee B.S. (1995). Relative Importance of Economic Factors in the U.S. And Japanese Stock Markets. *Journal of the Japanese and International Economies*, 9, 290-307.
- Kapusuzoğlu, A. (2011). Relationship between Oil Price and Stock Market: An Empirical Analysis from Istanbul Stock Exchange (ISE). *International Journal of Economics and Finance*, 3(6), 99-106.
- Kılıç, C., Bayar, Y. & Özcan, B. (2014), “Petrol Fiyatlarının Borsa İstanbul Sanayi Fiyat Endeksi Üzerindeki Etkisi”, *Kamu-İş*, 13(3), 125-141.
- Le, T.H. Ve Chang, Y. (2011). The Impact of Oil Price Fluctuations on Stock Markets in Developed and Emerging Economies. Economic Growth Centre Working Paper Series.
- Leigh, A., Wolfers, J. & E. Zitzewitz, E. (2003). What Do Financial Markets Think About The War Of Iraq? Working Paper, Stanford Graduate School of Business.
- Maghyereh, A. (2004). Oil Price Shocks and Emerging Stock Markets: A Generalized VAR Approach. *International Journal of Applied Econometrics and Quantitative Studies*, 1(2), 27-40
- Nandha M. & Faff, R. (2008). Does Oil Move Equity Prices? A Global View. *Energy Economics*, 30, 986-997.
- Narayan K. P. & Narayan S. (2010). Modeling The Impact of Oil Prices on Vietnam’s Stock Prices. *Applied Energy*, 87, 356-361.
- Odusami, B.O. (2009). Crude Oil Shocks and Stock Market Returns. *Applied Financial Economics*, 19(4), 291-303.
- Ono, S. (2011). Oil Price Shocks and Stock Markets in BRICS. *The European Journal of Comparative Economics*, 8(1), 29-45.
- Pierce J. L. & J. E. Jared, J.E. (1974). The Effects of External Inflationary Shocks. *Brooking Papers on Economic Activity*, 1, 13-61.
- Rasche, R. H., & Tatom, J.A. (1977). The Effect of the New Energy Regime on Economic Capacity, Production and Prices. *Economic Review*, 59, 2-12.
- Sadorsky, P. (1999). Oil Price Shocks and Stock Market Activity. *Energy Economics*, 21, 449-469.
- Sevüktekin, M. & Çınar, M. (2016). Ekonometrik Zaman Serileri Analizi (Eviews Uygulamalı), Dora Yayıncılık, 4th Ed.
- Şener, S., Yıllancı, V. & Tıraşoğlu, M. (2013). Petrol Fiyatları İle Borsa İstanbul’un Kapanış Fiyatları Arasındaki Saklı İlişkinin Analizi. *Selçuk Üniversitesi IIBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 26, 231-248.
- Ünlü, U. & Topçu, M. (2012). Do Oil Prices Directly Affect Stock Markets: Evidence From Istanbul Stock Exchange. *İktisat, İşletme ve Finans*, 27(319), 75-88.
- Yıldırtañ, Ç. D. (2011). Eviews Uygulamalı Temel Ekonometri (Makro Ekonomik Verilerle), Türkmen Yayınevi, İstanbul.
- Zortuk, M., & Bayrak, S. (2016). Ham Petrol Fiyat Şokları-Hisse Senedi Piyasası İlişkisi: ADL Eşik Değerli Ko-entegrasyon Testi, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(1), 7-22.

SÜREYE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME: BİR KOBİ'DE UYGULAMA

Öğr. Gör. Dr. Bilal Zafer BERİKOL*

Makale Gönderim Tarihi : 09.02.2017 / Kabul Tarihi : 05.05.2017

ÖZ

İşletmeler, kaynakları daha etkin kullanabilmek için doğru maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (SDFTM) yöntemi, zaman esasına dayalı ölçütler kullanarak işletmelere doğru ve zamanlı maliyet bilgileri sağlamaktadır. Bu çalışmanın amacı SDFTM yönteminin bir KOBİ'de uygulanabilirliğini araştırmaktır. Bunun için bir KOBİ'de olay (vaka) çalışması yöntemi kullanılarak yöntemin uygulanabilirliği sınanmıştır. Olay çalışması yöntemi, araştırma yapılan konunun ayrıntılı olarak incelenmesine olanak sağladığı için maliyet ve yönetim muhasebesi çalışmalarında sıkça kullanılmaktadır. Araştırma ile SDFTM yönteminin geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha doğru maliyet bilgileri sağladığı ve KOBİ'lerde uygulanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyetleme, süreye dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, küçük ve orta ölçekli işletmeler.

TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING: A CASE STUDY ON A SMALL AND MEDIUM ENTERPRISE

ABSTRACT

Companies need correct cost information which use more effectively for resources. Time Driven Activity Based Costing (TDABC) method that use criteria based on time principle seems to provide accurate and timely cost information for companies. The aim of this study is to investigate the feasibility of TDABC on a Small and Medium Enterprise (SME). Case study method is employed in a sample manufacturing company to test the applicability of TDABC. Case study method, allows to analyze in detail the issue to be researched. As the case study method allows the search subject to be examined in detail, it is frequently used in cost and management accounting studies. Findings reveal that TDABC method seems to provide more accurate information and the method can be applied for SMEs.

Keywords: Costing, time driven activity based costing, small and medium enterprise.

* Çukurova Üniversitesi Kozan MYO, zaferberikol@gmail.com

1. GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin sonuçları, küreselleşmenin de etkisiyle, hızla görülmüştür. Bu sonuçlardan önemli bir tanesi de tüketicilerin her türlü konudan kısa sürede haberdar olmalarıdır. Bu haberdar oluş ürünler açısından da tüketicilerin her tür ürüne ait bilgilere çok çabuk ulaşabilmelerini sağlamaktadır. Bu durum her tür işletmeyi etkilemiştir ancak hem uygulama yaptığımız işletmenin üretim işletmesi olması hem de makale hacmini arttırmamak adına çalışmada sadece üretim işletmeleri yönünden değerlendirme yapılmaktadır. Bu durum işletmeler açısından zaten var olan rekabet ortamını daha zorlu hale getirmiş, ürün yaşam eğrisini kısaltmış ve işletmelerin ileri teknoloji gerektiren makinelerle üretim yapmasını gerekli kılmıştır. İleri teknoloji gerektiren üretim makinelerini kullanmak işletmeler açısından var olan maliyet unsurlarını değiştirmiştir. Dolaylı maliyetlerin (Genel Üretim Maliyetleri-GÜM) hem tutarı hem de toplam maliyetler içerisindeki ağırlığı artmış, genel üretim maliyetleri daha önemli hale gelmiştir. Dolaylı maliyetlerin bu denli ön plana çıkması, ürünlere dağıtımında da bazı sorunları ortaya çıkarmış, o güne dek kullanılan geleneksel maliyet yöntemleri yetersiz kalmaya, yanıltıcı sonuçlar vermeye başlamıştır. Bu durum yoğun rekabetle karşı karşıya kalan işletmeler için geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesinin yetersiz kaldığı, daha doğru hesaplama yapması gerektiği gerçeğini ortaya çıkarmaktadır (Kumar ve Meade, 2007, s. 12; Erdoğan ve Banar, 1991, s. 178); çünkü geleneksel maliyet dağıtım sürecinde GÜM, hacim tabanlı yani üretim miktarına bağlı dağıtım anahtarları (direkt işçilik saatleri, makine saatleri, üretilen ürün birimleri gibi) vasıtasıyla yüklendiğinden üretim miktarına bağlı hale gelmektedir. Bunun sonucunda üretim arttıkça hesaplama formülünün paydasında yer alan rakam büyüyeceğinden, birim ürün ve/veya hizmete daha az GÜM yük-

lenmektedir (Brimson, 1991, s. 68; Cooper ve Kaplan, 1991, s. 132; Heitger, Ogan ve Matulich, 1992, s. 887).

Geleneksel maliyet yöntemleri GÜM’ü bir maliyet havuzunda toplamakta ve üretim hacmi ile doğru orantılı değişim gösterebilen dağıtım anahtarları vasıtasıyla ürünlere dağıtmaktadır (Hilton, 1997, s. 194; Tanış, 2005, s. 36). Dolayısıyla, geleneksel yöntemler her bir ürünün tükettiği faaliyetlerin maliyeti konusunda eksik bilgi vermektedir (Schwarzbach, 1985, s. 45). Bu yüzden, günümüz karmaşık üretim ortamlarında mevcut maliyet sistemlerinin uygun olmaması sonucunda, elde edilen maliyet bilgileri de yanlış olacaktır ve bu bilgilere dayanılarak alınan kararlarda yanlış uygulamalara neden olacaktır (Erdoğan, 1995, s. 18). Bu durum maliyet muhasebesi alanında yeni yöntemlere gereksinimi ortaya çıkarmıştır. İlk olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemi geliştirilmiştir. Yöntemi işletmelerinde uygulamayı deneyen yöneticilerin çoğu; geleneksel FTM yönteminin güncellenmesinin çok kolay olmadığı, değişen çevre koşullarına cevap vermedeki yavaşlık, maliyet etkenlerinin seçimindeki görecelik ve verilerin toplanması-işlenmesi- saklanması için işletmeler açısından yüksek maliyetli olması, çalışanların tedirginliği, uygulama maliyetlerinin yüksekliği, zaman gecikmelerinin önlenememesi, tutarsız sonuçlar, süreç kapasiteleri hesaplanırken fazla yüklemelerin oluşması gibi sorunlarla karşılaştıklarını belirterek yöntemi terk etmek zorunda kaldıklarını belirtmişlerdir (Atmaca ve Terzi, 2007, s. 368; Yılmaz ve Baral, 2007, s. 3; Lochner, 2006, s. 117; Kaplan ve Anderson, 2004, s. 131).

Bu sorunlar nedeniyle Kaplan ve Anderson tarafından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yönteminin eksiklik ve kısıtlarının giderilmesi amacıyla Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (SDFTM) yöntemi ortaya konmuştur (Atmaca ve Terzi, 2007, s. 368). SDFTM yöntemi, geleneksel FTM yönteminin standart maliyetlendirme

yaklaşımını yeniden tanımlayan bir yoldur. Yöntem ile çok sayıdaki alt faaliyetlerin maliyetlerinin vurgulanması sağlanmakta ve bu maliyetlendirme işlemleri daha düşük maliyetle gerçekleştirilmektedir (Wegmann, 2007, s. 10). SDFTM yönteminin kuruluşu ve sürdürülmesindeki basitliği, her bir kompleks faaliyeti anlamadaki gücü, yararı ve kullanılmayan kapasiteyi açığa çıkarması ile FTM sisteminden ayrılan bir sistem olarak ortaya çıkmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007, s. 368).

2. Yazın İncelemesi

Gerek FTM gerekse SDFTM akademisyenler tarafından yaygın bir şekilde araştırılan konulardır.

Bruggeman ve Moreels (2003), yöntemin Anderson önderliğindeki AcornSystems ekibi ve Kaplan tarafından 100'den fazla dev üretim, dağıtım ve hizmet sektöründe büyük cirolara sahip işletmelerde başarıyla uygulandığını belirtmektedir.

Barrett (2005), Max (2005), Everaert ve Bruggeman (2007), Tse ve Gong (2009) birer örnek yardımıyla; Bruggeman ve diğerleri (2005) taşımacılık şirketinde; Yılmaz ve Baral (2007) Kamps LLC'yi analiz ederek; Bryon ve diğerleri (2008) domuz üretme çiftliğinde; Everaert ve diğerleri (2008) toptan satış yapan işletmede; Demeere ve diğerleri (2009) hastanede; Dalcı, Tanış ve Koşan (2010) otel işletmesinde; Koşan (2007) bir otelde, Polat (2008) redüktör üretimi yapan bir işletmede; Özyapıcı (2008) bir sağlık kuruluşunda; Yükçü ve Gönen (2009) otomobil parçaları üreten bir işletmede; Cengiz (2011) mobilya üreticisi bir işletmede; Köroğlu (2012) bir otel işletmesinde; Demireli ve Yılmaz (2013) çalışmalarında özel okulda FTM ile SDFTM yöntemini karşılaştırmalı olarak uygulamışlardır. Araştırmacılar SDFTM yönteminin FTM yöntemine göre daha doğru ve zamanlı maliyet bilgileri

sunduğu, yöntemin atıl kapasiteyi maliyetlerden ayırıştırarak hesaplama yaptığı ve böylece birim maliyetleri hesaplamada daha doğru maliyet bilgileri elde edildiği sonucuna ulaşmışlardır.

Adıgüzel (2008), yöntemi bir üretim işletmesinin bütçeleme çalışmalarına uygulamış ve SDFTM modelinin bütçeleme sistemine de başarıyla uygulandığını açıklamıştır.

Aydın (2011), yöntemi dış hekimliği fakültesinde hizmet kârlılık analizinde uygulamış SDFTM'nin kullanılmasının daha fazla satış kârı sağlayacağı sonucuna ulaşmıştır.

SDFTM özellikle Amerika ve Avrupa'da birçok büyük işletmede uygulanmış olmasına karşın yazın taramasında SDFTM'nin Küçük veya Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) uygulanabilirliğini inceleyen, kapsamlı bir araştırmaya rastlanmamıştır. Yöntemin KOBİ'lerde uygulanabilirliğinin ortaya konması, sayıları çok fazla olan KOBİ'lerde etkin bir maliyet yönetimi için oldukça önemlidir. Bu çerçevede araştırma büyük işletmelerde başarılı bir şekilde uygulanan SDFTM yönteminin KOBİ özelliği taşıyan bir üretim işletmesinde uygulanıp uygulanamayacağını ortaya koymayı amaçlamaktadır.

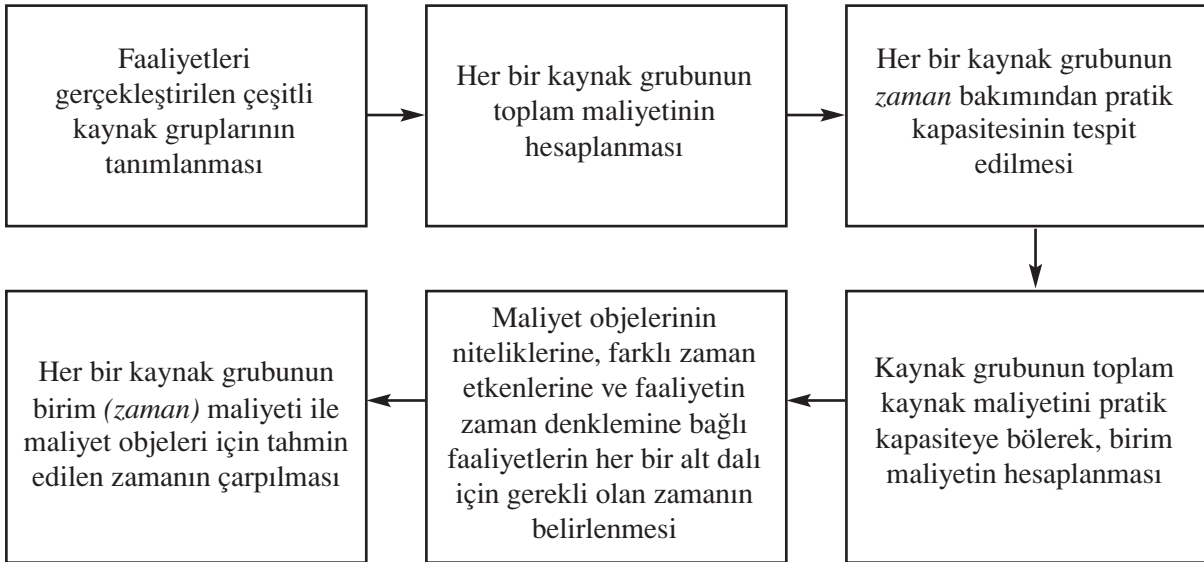
3. Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet (SDFTM) Yöntemi

1990'lı yılların sonlarında, yazılım ve danışmanlık hizmeti veren şirket merkezi Houston'da bulunan, Acorn Systems işletmesinin kurucusu ve yönetim kurulu başkanı Steven R. Anderson ve ekibi tarafından faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında ve FTM yönteminin kuruluşu ve kontrolünde yaşanan güçlükleri, kısıt ve zorlukları elimine etmek üzere yeni bir yöntem geliştirme çalışmaları başlamıştır ve aynı dönemde Robert S. Kaplan yaptığı çalışmalarla yeni yöntemin oluşumuna katkı sağlamıştır (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 1). SDFTM yöntemi FTM yönteminin standart maliyetlendirme yaklaşımını yeniden tanımlayan

bir yoldur. Yöntem ile çok sayıdaki alt faaliyetlerin maliyetlerinin vurgulanması sağlanmakta ve bu maliyetlendirme işlemleri daha düşük maliyetle gerçekleştirilmektedir (Wegmann, 2007, s. 10). SDFTM yöntemi FTM yöntemi gibi işletme kaynaklarının faaliyetler, faaliyetlerin ise ilgili maliyet nesnesi tarafından kullanıldığı bir maliyet yöntemidir. FTM'den farkı tek maliyet etkeni olarak “*zamanın*” kullanılmasıdır.

SDFTM yöntemi, FTM yönteminde olduğu gibi temin edilen kaynağın maliyetini öngörmeyle başlamaktadır. Bu kaynak SDFTM'de kapasitedir (Kaplan ve Anderson, 2003, s. 6). Yöntemin önemli bir özelliği kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite¹ maliyetinin ayrıştırılabilmesidir (Yılmaz ve Baral, 2007, s. 6). FTM yönteminde,

kaynak² maliyetleri ürünlere ve hizmetlere fiili kapasite kullanımına göre dağıtılmaktayken SDFTM yönteminde esas alınan kapasite ölçüsü pratik (uygulanabilir) kapasitedir (Max, 2005, s. 4; Saban ve İrak, 2009, s. 100). SDFTM yönteminde bir faaliyetin maliyeti, o faaliyet için harcanan zamanın tedarik edilen kaynak birim maliyetiyle çarpılarak bulunmaktadır. Yani; maliyet nesnelere için yapılan faaliyetlerce tüketilen birim zaman ile kaynak birim maliyetinin çarpılması sonucu, ürün, sipariş, müşteri gibi maliyet nesnelere ilişkin yerine getirilmesi gereken faaliyetlerin maliyeti tespit edilmektedir (Bruggeman ve Moreeles, 2003, s. 2). SDFTM'de ürün maliyetlerinin hesaplanması ya da kârlılık analizi yapılabilmesi altı basamaktan oluşan bir süreçler mümkündür. Bu süreçler Şekil 1'de gösterilmektedir:



Şekil 1. SDFTM Yönteminde İşlem Basamakları

Kaynak: Yılmaz, vd., 2013, s. 4; Koroğlu, 2012, s. 101; Yükçü ve Gönen, 2009, s. 21; Everaert vd., 2008, s. 175; Adıgüzel, 2008, s. 56-57; Everaert ve Bruggeman, 2007, s. 17; Bruggeman, vd., 2005, s. 10.

- 1 Hesaplanan brüt çalışma süresinden yemek, dinlenme, bakım-onarım, tamir vb. verimsiz geçen zaman dilimi hesaplanıp çıkarıldıktan sonra dakika cinsinden hesaplanan zaman ile faaliyetler gerçekleştirilirken harcanan zaman arasındaki fark atıl kapasiteyi vermektedir.
- 2 Kaynak: İşin yapılması için kullanılan ve maliyetlerle ilişkilendirilen faktörlerdir. Mesela; insanları, tesisleri, ekipmanları, ilk madde ve malzemeyi vb. kapsar. Bu kaynakların maliyetleri muhasebe sisteminden elde edilebilir (Karcioğlu, 2000, s. 150).

SDFTM yönteminin yapısına bağlı olarak, işletmelerde yöntemin kullanılabilmesi yalnızca iki değişkenin tahminine ya da hesaplanmasına bağlıdır ki bunlar; *Her Departman İçin Kapasite (Kaynak) Maliyet Oranı (Birim Kapasite Maliyeti) ve Departmanda Maliyet Nesnelere İçin Yapılan Faaliyetlerin ya da İşlemlerin Gerçekleştirilmesi Sırasında Tüketilen Kapasite (Birim Zaman)* olarak belirtilmektedir (Yılmaz, vd., 2013, s. 4; Stouthuysen, vd., 2010, s. 83; Kaplan ve Anderson, 2007, s. 10; Kaplan ve Anderson, 2003, s. 1-6). Bu iki parametreye ait hesaplamalar objektif biçimde ve kolayca yapılabilmektedir. Aşağıda sırasıyla bu parametrelere ait bilgiler verilmektedir:

Kapasite (Kaynak) Maliyet Oranı (Birim Kapasite Maliyeti): Kapasite maliyet oranı şöyle formüle edilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 10)

$$\text{Kapasite Maliyet Oranı} = \frac{\text{Temin Edilen Kapasite Maliyeti}}{\text{Temin Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi}}$$

- **Temin Edilen Kapasite Maliyeti:** Faaliyette bulunan departmanla ilgili tüm maliyetlerin toplanmasıyla gerçekleştirilir. İşçi ve yöneticilerin maaşları, maaşlardan yasal düzenleme ve kesintiler, bina kirası gibi indirekt gider kalemlerinden oluşmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 42).
- **Temin Edilen Kaynakların Pratik Kapasitesi:** SDFTM yönteminde pratik kapasitenin sübjektif ya da analitik (çözümlemeli) çalışmalarla belirlenebileceği belirtilmektedir. Sübjektif tahmin yöntemi pratik kapasitenin, teorik kapasitenin belli bir yüzdesi olarak kabul edilmesi şeklinde olmaktadır. Literatürde pratik kapasitenin, teorik kapasitenin %80'i ile %85'i civarında olduğu vurgulanmaktadır. Analitik yöntemde ise, personelin veya makinelerin verimli çalışmadıkları zamanlar teorik kapasiteden düşülerek pratik kapasite

elde edilmektedir (Adıgüzel, 2008, s. 60; Kaplan ve Anderson, 2007, s. 52-53).

Departmanda Maliyet Objeleri için Yapılan Faaliyetlerin ya da İşlemlerin Gerçekleştirilmesi Sırasında Tüketilen Kapasite (Birim Zaman):

SDFTM yönteminde ikinci aşama, faaliyetlerin birim sürelerinin tahmin edilmesidir (Kaplan ve Anderson, 2007, s. 59). İşletme faaliyetleri için sağlanan kaynakların temin edilmesinde zaman birimi başına maliyet hesaplandıktan sonra, yöneticiler her birim faaliyeti yerine getirmek için gerekli olan süreyi (zaman etkenleri vasıtasıyla) hesaplamaktadır (Cengiz, 2011, s. 41). SDFTM yönteminde karmaşık yapı açısından *zaman* önemli ve temel bir etkidir. SDFTM yönteminin katkısının tek maliyet etkeni kullanması ve bu etkenin *zaman* olduğu ve SDFTM yönteminin maliyet oluşumunun temelini zaman tüketimine dayandırmak suretiyle güçlü bir hipotez üzerine kurduğu belirtilmektedir (Villarmois ve Levant, 2007, s. 2; Wegmann, 2007, s.11). Bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli olan zamanı belirleyen değişkenlere *zaman etkeni* ve zaman etkenleri arasındaki ilişkiyi göstermek üzere her faaliyetin ya da işlemin özelliğine dayalı olarak her faaliyet için harcanan zaman dikkate alınarak oluşturulan formüle *zaman denklemleri* denilmektedir (Eve-raert ve Bruggeman, 2007, s. 18). Her bir faaliyetin gerçekleştirilme süresiyle ilgili gerekli zaman, faaliyetlerin farklı niteliklerine bağlı olarak *zaman denklemleri* kullanılmak suretiyle hesaplanmaktadır (Adıgüzel, 2008, s. 62). Aşağıda zaman denklemlerine ait bilgiler verilmektedir.

4. Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet (SDFTM) Yönteminde Zaman Denklemleri

SDFTM yönteminin en önemli özelliği maliyet etkenlerini zaman denklemlerine (çalışma saati standartları) dönüştürmesidir. Bu sayede üretim koşullarında değişimler olsa da bu denklemler yardımıyla kolaylıkla düzeltilebilmektedir (Yılmaz, vd., 2013, s. 3; Wegmann, 2007, s. 10). Birim

faaliyeti yerine getirmek için gerekli olan süreler; işçilerle mülakat yöntemiyle ya da direkt gözlem yoluyla elde edilebilmektedir (Cengiz, 2011, s. 42). Bir maliyet nesnesi (müşteri, sipariş, ürün gibi) için toplam maliyet tüm faaliyetlerin toplam maliyetleri hesaplandıktan sonra aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabilmektedir (Everaert vd., 2008, s. 177-183; Özyapıcı, 2008, s. 44; Polat, 2008, s. 44; Adıgüzel, 2008, s. 62-63; Bruggeman vd., 2005, s. 12-13)³:

$$\text{Bir Maliyet Nesnesinin Toplam Maliyeti} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^1 t_{j,k} * c_i$$

5. Yöntem

Araştırmanın amacı, olay çalışması yöntemi ile SDFTM'nin KOBİ'de uygulanabilirliğini araştırmaktır. Yukarıda belirtilen amaç doğrultusunda seçilen örnek işletmede gerçekleştirilecek araştırmada cevabı aranacak araştırma soruları şu şekilde sıralanabilir:

- SDFTM yönteminin uygulama yapılacak işletmede, ürün maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılıp kullanılmayacağı,
- SDFTM yönteminin uygulanması durumunda, geleneksel maliyet muhasebe yöntemi uygulama sonuçlarına göre fark oluşup oluşmadığı,

- Etkili bir maliyet yönetimi için işletmede hangi yöntemin uygulanmasının daha uygun olduğu.

6. Uygulama

ABC İşletmesi, iç mekân ürünleri üretiminde kullanılan, kendisi açısından hammadde niteliği de taşıyan materyallerin (Sunta, Suntalem, MDF vb.) satışı ile üretim bölümünde çeşitli ebatlardaki ürünleri (kasa, pervaz+kulak, kanat vb.) üretip satmakta ve ayrıca piyasadan gelen fason işleri yapmaktadır. Fason işler, Panel Ebatlama (Holzama) Makinesi, Kenar Bantlama Makinesi ve CNC Freze ve Çoklu Delik Makinesi ile yapılmaktadır. İşletmenin toplam satış hasılatının %30'luk kısmı üretilen ürünlerin satışından elde edilmektedir. Maliyet objeleri ise üretilen ürünler içerisinde en çok satılan ürünlerden seçilmiştir ve bu oran yaklaşık %85'tir. İşletmede, 2014 yılı Ocak ayı itibarıyla en çok üretimi yapılan ürünler araştırma kapsamına alınmaktadır.

7. Mevcut Maliyet Muhasebesi Yapısı

İşletme yöneticileri ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerini geleneksel maliyet hesaplama yöntemine göre ve geçmiş yıl verilerini dikkate alarak hesaplamaktadır. Üretimi gerçekleştirilen ürünlerin maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin toplamından

3 Aşağıda genel zaman denklemi formüle edilmiş olarak görülmektedir:

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_p X_p$$

Maliyet nesnesinin toplam maliyeti ve genel zaman denklemi formüllerinde yer alan semboller;

Kaynak havuzu sayısı → n

Faaliyetlerin sayısı → m

Gerçekleştirilmiş j faaliyetinin tekrarlanma sayısını (veya j faaliyetinin alt faaliyetlerinin tekrar sayısını) → l

j faaliyeti gerçekleştirilirken yapılan (k) işlemleri için tüketilen zaman → $t_{j,k}$

i kaynak havuzunun birim zaman (dakika) başına maliyeti → c_i

J faaliyeti gerçekleştirilirken yapılan her (k) işleminin maliyeti → $J = t_{j,k} * c_i$

k işleminin niteliklerinden bağımsız, j faaliyeti için gereken sabit zaman → β_0

Birinci zaman etkeninin (X_1) bir birimi için tüketilen zaman → β_1

İkinci zaman etkeninin (X_2) bir birimi için tüketilen zaman → β_2

p'inci zaman etkeninin (X_p) bir birimi için tüketilen zaman → β_p

Zaman etkeni 1 → X_1

Zaman etkeni 2 → X_2

Zaman etkeni p → X_p

j faaliyetinin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan zamanı tespit eden zaman etkenlerinin sayısı → p olarak ifade edilmektedir.

oluşmaktadır. Üretim sürecinde kullanılan direkt maliyetler (direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik) ürünlere doğrudan yüklenmektedir. Genel üretim maliyetlerinin ürünlere yüklenmesinde maliyet etkeni olarak *direkt işçilik saati* kullanılmaktadır. Bu bağlamda işletmenin üretim maliyetini oluşturan unsurlar şöyle sıralanabilir:

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin (DİMMM) Belirlenmesi**⁴: Her ürüne ait İMM listesi ve bunlara ait maliyet bilgileri; planlama, satın alma ve muhasebe bölümünden temin edilebilmekte ve ilk madde ve malzemelerin birim fiyatları Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi ile hesaplanmaktadır. İşletmenin ürettiği ürünlerin %85'ini oluşturan maliyet nesnelere ait bilgileri

Tablo 3'te görülebileceğinden burada ayrı bir tablo düzenlenmemiştir.

- **Direkt İşçilik Maliyetlerinin (DİM) Belirlenmesi**: İşletmede işçiler hafta içi 08:00-18:30 arası, Cumartesi günü 08:00-12:00 arası çalışmaktadır. Yemek ve iki kez çay arası verilmekte ve günlük çalışma süresi 9,5 saati bulmaktadır. Cumartesi günü her çalışan saat 12:00-13:00 arası kendi makinesinin temizliğini ve bakımını yapmaktadır. ABC İşletmesi'nde oluşan direkt işçilik maliyetleri üretim bölümünde işlem gören maliyet objelerinin üretiminde çalışan işçilerin *brüt ücretlerinden* oluşmaktadır. Üretim hattında çalışan işçilerin maliyetleri direkt olarak ürünlere belirlenen işçilik süresi bazında yüklenmektedir. Bu durum Tablo 1'de görülmektedir:

4 Makalenin hacmini arttırmamak açısından ayrıntılı veriler raporlanmamış olup istenildiğinde yazar tarafından sunulacaktır.

Tablo 1. Birim Ürün Başına Direkt İşçilik Maliyetleri

Ürünler	Toplam		Üretim Süresi (Dakika) (c)	Üretim Miktarı (d)	Toplam Süre (e) $e = c \times d$	Oran Ağırlık (f) ⁵	Toplam Maliyet içindeki Payı (TL) ⁶ (g)	Birim Direkt İşçilik Maliyeti (TL) (h) $h = g \div d$
	Direkt İşçilik Maliyeti (TL) (a)	Direkt İşçilik Süresi (Dakika) (b)						
10 cm'lik Ham Izli Kasa			8,6247	2,681	23122,82	0,1074	6,630,05	2,4730
12 cm'lik Ham Izli Kasa			8,6377	3,069	26509,1	0,1231	7,601,00	2,4767
14 cm'lik Ham Izli Kasa	8,261,65	77218	8,6547	1,093	9459,587	0,0439	2.712,37	2,4816
16 cm'lik Ham Izli Kasa			8,6787	1,589	13790,45	0,0641	3,954,16	2,4885
10 cm'lik PP Kaplı Kasa			8,8278	51	450,2178	0,0021	129,09	2,5312
12 cm'lik PP Kaplı Kasa			8,8408	286	2528,469	0,0117	724,99	2,5349
14 cm'lik PP Kaplı Kasa			8,8578	28	248,0184	0,0012	71,11	2,5396
16 cm'lik PP Kaplı Kasa			8,8818	35	310,863	0,0014	89,13	2,5466
U	1,086,13	9217	8,8388	27	238,6476	0,0011	68,43	2,5344
10 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa			8,8488	51	451,2888	0,0021	129,40	2,5373
12 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa			8,8698	46	408,0108	0,0019	116,99	2,5433
14 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa			8,8938	10	88,938	0,0004	25,50	2,5500
10 cm'lik Laminant Kaplı Kasa			10,2864	117	1203,509	0,0056	345,08	2,9494
12 cm'lik Laminant Kaplı Kasa			10,3024	296	3049,51	0,0142	874,39	2,9540
14 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	3,255,79	29040	10,3224	458	4727,659	0,0220	1.355,57	2,9598
16 cm'lik Laminant Kaplı Kasa			10,3494	35	362,229	0,0017	103,86	2,9674
AK	8,799,68	76407	2,1361	9,270	19801,65	0,0920	5,677,76	0,6125
8 cm'lik PP Kaplı Pervaz			2,3702	922	2185,324	0,0102	626,60	0,6796
9 cm'lik PP Kaplı Bombeli Pervaz	5,032,00	41056	2,3742	1,590	3774,978	0,0175	1,082,41	0,6808
3U	18,691,58	161041	14,3093	2,126	30421,57	0,1413	8,722,83	4,1029
Laminant Kanat	3,277,52	28264	18,1669	360	6540,084	0,0304	1,875,25	5,2090
R	13,323,91	66817	3,1401	20894	65609,25	0,3048	18,812,26	0,9004
TOPLAM	61,728,26	489060			215282,18		61,728,23	

5 Her bir ürüne ait sitenin toplam süreye (215282,18 dakika) bölünmesi ile hesaplanmaktadır.

6 (a) sütunu toplamı ile her bir ürünün (f) sütunundaki rakamı ile çarpılması sonucu hesaplanmaktadır.

■ **Endirekt Maliyetlerin (EM) Belirlenmesi**⁷: Araştırma yapılan işletmenin tek düzen hesap planına uygun biçimde kendi muhasebe kayıtlarından üretimle ilgili Genel Üretim Maliyetleri-GÜM (endirekt maliyetler) belirlendikten sonra işletmede gerçekleştirilen faaliyetler belirlenerek faaliyet havuzları oluşturulmakta, sonra faaliyet maliyetleri seçilen maliyet objelerine aktarılmaktadır. Daha önce

belirtilen %30'luk ve %85'lik paylar dikkate alınarak hesaplamalar yapılmaktadır. İşletme GÜM'ün ürünlere yüklenmesinde Direkt İşçilik Saatini (DİS) dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır. Tablo 1'de "(b)" sütunundan da görülebileceği gibi direkt işçilik saati (süresi) 489060 dakikadır. Böylece Tablo 2 elde edilmektedir.

Tablo 2. Endirekt Maliyetlerin Birim Ürün Başına Düşen Payı

Ürünler	Toplam Direkt İşçilik Maliyeti (TL) (a)	Toplam Direkt İşçilik Süresi (Dakika) (b)	Üretim Süresi (Dakika) (c)	Üretim Miktarı (d)	Toplam Süre (e) e = c x d	Oran Ağırlık (f) ⁸	Toplam Maliyet içindeki Payı (TL) ⁹ (g)	Birim Direkt İşçilik Maliyeti (TL) (h) h = g ÷ d
10 cm'lik Ham İzli Kasa			8,6247	2.681	23122,82	0,1074	6.630,05	2,4730
12 cm'lik Ham İzli Kasa	8.261,65	77218	8,6377	3.069	26509,1	0,1231	7.601,00	2,4767
14 cm'lik Ham İzli Kasa			8,6547	1.093	9459,587	0,0439	2.712,37	2,4816
16 cm'lik Ham İzli Kasa			8,6787	1.589	13790,45	0,0641	3.954,16	2,4885
10 cm'lik PP Kaplı Kasa			8,8278	51	450,2178	0,0021	129,09	2,5312
12 cm'lik PP Kaplı Kasa			8,8408	286	2528,469	0,0117	724,99	2,5349
14 cm'lik PP Kaplı Kasa			8,8578	28	248,0184	0,0012	71,11	2,5396
16 cm'lik PP Kaplı Kasa	1.086,13	9217	8,8818	35	310,863	0,0014	89,13	2,5466
10 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa			8,8388	27	238,6476	0,0011	68,43	2,5344
12 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa			8,8488	51	451,2888	0,0021	129,40	2,5373
14 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa			8,8698	46	408,0108	0,0019	116,99	2,5433
16 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa			8,8938	10	88,938	0,0004	25,50	2,5500
10 cm'likLaminant Kaplı Kasa			10,2864	117	1203,509	0,0056	345,08	2,9494
12 cm'likLaminant Kaplı Kasa	3.255,79	29040	10,3024	296	3049,51	0,0142	874,39	2,9540
14 cm'likLaminant Kaplı Kasa			10,3224	458	4727,659	0,0220	1.355,57	2,9598
16 cm'likLaminant Kaplı Kasa			10,3494	35	362,229	0,0017	103,86	2,9674
8 cm'lik Ham İzli Pervaz	8.799,68	76407	2,1361	9.270	19801,65	0,0920	5.677,76	0,6125
8 cm'lik PP Kaplı Pervaz			2,3702	922	2185,324	0,0102	626,60	0,6796
9 cm'lik PP Kaplı Bombeli Pervaz	5.032,00	41056	2,3742	1.590	3774,978	0,0175	1.082,41	0,6808
Amerikan Dolu Kanat	18.691,58	161041	14,3093	2.126	30421,57	0,1413	8.722,83	4,1029
Laminant Kanat	3.277,52	28264	18,1669	360	6540,084	0,0304	1.875,25	5,2090
Çeşitli İlk madde ve Yarı mamuller	13.323,91	66817	3,1401	20894	65609,25	0,3048	18.812,26	0,9004
TOPLAM	61.728,26	489060			215282,18		61.728,23	

7 Makale hacmini arttırmamak açısından ayrıntılı veriler raporlanmamış olup istenildiğinde yazar tarafından sunulacaktır.

8 77218 dakika ÷ 489060 dakika = 0,157890 ≈ 0,1579

9 65.131,22 TL x 0,1579 = 10.283,61 TL

Ayrıca Tablo 3'te seçilen maliyet objelerinin DİMM- DİM ve GÜM'den aldıkları paylar ve toplam birim maliyetleri görülmektedir:

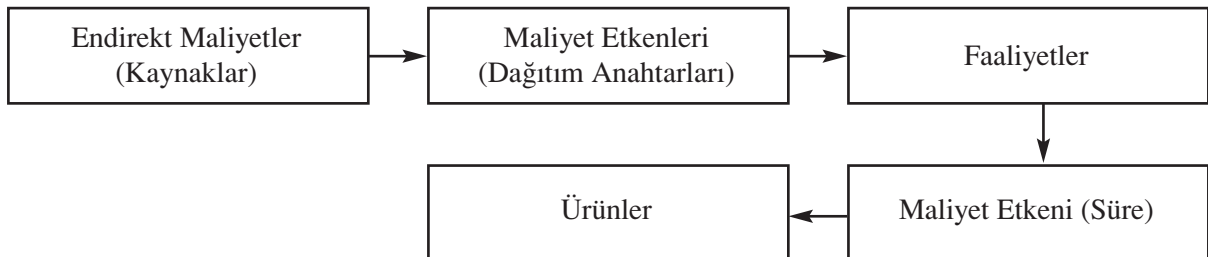
Tablo 3. Geleneksel Maliyet Muhasebe Yöntemine Göre Birim Ürün Maliyetleri (TL/adet)

Maliyet Nesneləri (Ürünler)	DİMMM	DİM	GÜM	Toplam Maliyet
10 cm'lik Ham İzli Kasa	8,60	2,4730	1,2196	12,2926
12 cm'lik Ham İzli Kasa	9,72	2,4767	1,2196	13,4163
14 cm'lik Ham İzli Kasa	11,44	2,4816	1,2196	15,1412
16 cm'lik Ham İzli Kasa	13,16	2,4885	1,2196	16,8681
10 cm'lik PP Kaplı Kasa	10,35	2,5312	2,2987	15,1799
12 cm'lik PP Kaplı Kasa	12,42	2,5349	2,2987	17,2536
14 cm'lik PP Kaplı Kasa	14,49	2,5396	2,2987	19,3283
16 cm'lik PP Kaplı Kasa	16,56	2,5466	2,2987	21,4053
10 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	10,52	2,5344	2,2987	15,3531
12 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	12,62	2,5373	2,2987	17,456
14 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	14,73	2,5433	2,2987	19,572
16 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	16,83	2,5500	2,2987	21,6787
10 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	12,97	2,9494	4,2687	20,1881
12 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	15,56	2,9540	4,2687	22,7827
14 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	18,16	2,9598	4,2687	25,3885
16 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	20,75	2,9674	4,2687	27,9861
8 cm'lik Ham İzli Pervaz	1,51	0,6125	1,0977	3,2202
8 cm'lik PP Kaplı Pervaz	2,96	0,6796	2,1766	5,8162
9 cm'lik PP Kaplı Bombeli Pervaz	4,40	0,6808	2,1766	7,2574
Amerikan Dolu Kanat	30,00	4,1029	10,0879	44,1908
Laminant Kanat	76,49	5,2090	10,4558	92,1548
Fason İşler	9,00	0,9004	0,4259	10,3263

Çalışmanın amacına uygun olarak örnek işletmenin üretim bölümüne Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (SDFTM) yöntemi uygulanmaktadır.

8. Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (SDFTM) Yönteminin Uygulanması

KOBİ niteliği taşıyan ABC İşletmesi'ne çeşitli duvar kalınlıklarına (10 cm - 12 cm - 14 cm - 16 cm) monte edilebilecek (ham izli - pp kaplı - laminant kaplı) kasa, buna uygun (8 cm - 4 mm) pervaz+kulak (ham - pp kaplı) ve Amerikan Dolu Kanat ile Laminant Kanat'tan oluşan ürünler ve Fason İşler için SDFTM yöntemi uygulanmaktadır. SDFTM'ye göre maliyet dağıtım süreci Şekil 2'de gösterilmektedir.



Şekil 2. SDFTM Yöntemine Göre Maliyet Dağıtım Süreci

Şekil 2’de görülen SDFTM yöntemine göre maliyet dağıtım sürecine ilişkin bilgiler bundan sonraki başlıklarda anlatılmaktadır.

9.Endirekt Maliyetler (Kaynaklar)’in ve Maliyet Etkenleri (Dağıtım Anahtarları)’nin Tanımlanması

Maliyet nesnelерinin üretilmesinde rol oynayan indirekt maliyetler, maliyet tutarları ve payları, maliyet türleri ve maliyetleri faaliyetlere dağıtmaya yarayacak maliyet etkenleri Tablo 4’te görülmektedir.

Tablo 4. Dağıtım Anahtarlarının Belirlenmesi

Endirekt Maliyetler	Maliyet Tutarı	Maliyet Payı (%)	Maliyet Türü	Maliyet Etkenleri
Endirekt İMM (EM1)	2.052,99	3,15	İşletme Malzemesi	Makine-Yardımcı Tesis Sayısı
Endirekt İşçilik (EM2)	9.408,89	14,45	(EM2A) Üretim Bölümü Yönetim Maliyetleri (EM2B) Üretim Bölümü Personel Maliyetleri (EM2C) Endirekt İşgören Maliyetleri	İşgören Sayısı İşgören Sayısı İşgören Sayısı
Amortismanlar (EM3)	11.347,22	17,42	(EM3A) Makine-Yardımcı Tesisler Amortismanı (EM3B) Üretim Binası Amortismanı (EM3C) Demirbaş Amortismanı	Makine-Yardımcı Tesis Sayısı m ² Demirbaş Sayısı
Enerji (EM4)	13.819,18	21,22	(EM4A) Elektrik Makine Parkı Elektrik Maliyeti İdari Kısım Elektrik Maliyeti (EM4B) Forklift Akaryakıt Giderleri (EM4C) LPG Giderleri (Üretim)	Makine Saati Kw/h Forklift Çalışma Saati İzli Ürün Sipariş Sayısı
Üretim Yeri Yönetim Maliyetleri (EM5)	8.024,25	12,32	(EM5A) Haberleşme Maliyetleri (EM5B) Su Maliyetleri Yemek Maliyetleri (%8 KDV Ödenen) (EM5C) Yiyecek-İçecek Yemek Maliyetleri (%1 KDV Ödenen) Maliyetleri LPG Maliyetleri (Mutfak) İçecek Maliyetleri (EM5D) Temizlik Maliyetleri (%18 KDV Ödenen) (EM5E) Bilişim Maliyetleri (EM5F) Güvenlik Maliyetleri (EM5G) Kırtasiye Ödenen) Maliyetleri (%18 KDV Ödenen) Kırtasiye Maliyetleri (%8 KDV Ödenen) (EM5H) Kargo Maliyetleri (EM5I) Eğitim Maliyetleri (EM5J) Ağırlama ve Temsil ve Ağırlama Maliyetleri Seyahat Maliyetleri İş Seyahat Maliyetleri (EM5J) Noter Maliyetleri	İmm Sipariş Sayısı Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar Bilgisayar Sayısı Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar Belirlenen Tutar
Üretimle İlgili Diğer Çeşitli Maliyetler (EM6)	20.478,69	31,44	(EM6A) Forklift Tamir Bakım Maliyetleri (EM6B) Makine-Yardımcı Tesisler Tamir Bakım Maliyetleri (EM6C) Üretim Binası Tamir Bakım Maliyetleri (EM6D) Demirbaş Tamir Bakım Maliyetleri (EM6E) Personel Kıyafet Maliyetleri (%8 KDV Ödenen) (EM6F) Makine-Yardımcı Tesisler Sigorta Maliyetleri (EM6G) Demirbaş Sigorta Maliyetleri (EM6H) Üretim Binası Sigorta Maliyetleri (EM6I) Diğer Maliyetler	Forklift Çalışma Saati Makine-Yardımcı Tesis Sayısı m ² Demirbaş Sayısı İşgören Sayısı Makine-Yardımcı Tesis Sayısı Demirbaş Sayısı m ² İşgören Sayısı
	65.131,22	100,00		

Aşağıda faaliyetler ve maliyet etkenleri vasıtasıyla endirekt giderlerin dağıtımı yapıldıktan sonra, faaliyet havuzlarında biriken tutarları görülmektedir.

10.Faaliyetlerin Tanımlanması

Tablo 5'te faaliyetler ve maliyetlerin faaliyet havuzlarına dağıtıldıktan sonraki aylık endirekt maliyet kalemleri toplamları görülmektedir.

Tablo 5. Faaliyet Havuzlarında Toplanan Endirekt Maliyetler¹⁰

Faaliyet Havuzu	Faaliyet Havuzu Maliyeti (TL)
F1 Üretimin programlanması - Projelendirme - Kontrol	6.525,42
F2 Hammaddenin Satın Alınması	1.934,74
F3 Depolama ve Taşıma	11.600,54
F4 Panel Ebatlama (Belirli Ölçülerde Kesme) (Holzma)	3.414,57
F5 Otomatik Tutkal Sürme Merdanesi ve Presleme	3.998,15
F6 Çoklu Panel Dilme (Çoklu Dilme)	2.565,91
F7 Desen ve İzleme	2.665,72
F8 Profil Çekme (Weining)	3.733,67
F9 Klasik Kenar Yapıştırma (Kulak Yapıştırma)	3.572,14
F10 Seren Boylama ve Çatkılama (Çatki Tezgahı)	5.446,33
F11 Laminant Rulo ve Yüzey Ebatlama (Yatar Daire 2 ve 4)	4.483,72
F12 Çift Taraflı Net Ebatlama (Doppel)	3.232,34
F13 Profil Kaplama (Sarma)	2.416,14
F14 Kalibre ve Zımpara	1.970,47
F15 Kenar Bantlama	4.102,75
F16 Kilit ve Kol Yeri Açma (CNC)	3.468,57
TOPLAM	65.131,18

¹⁰ Makale hacmini arttırmamak açısından ayrıntılı veriler raporlanmamış olup istenildiğinde yazar tarafından sunulacaktır.

Faaliyet havuzlarına dağıtılan endirekt maliyetler SDFTM yöntemi kullanılarak ürünlere dağıtılmaktadır.

11.SDFTM Yöntemine Göre Faaliyet Havuzlarında Biriken Maliyetlerin Ürünlere Dağıtılması

SDFTM yönteminin yapısına bağlı olarak sürecin işlerliği için iki parametreye gereksinim duyulmaktadır. Bunlar; *Her Departman için Kapasite (Kaynak) Maliyet Oranı (Birim Maliyet) ve Departmanda Maliyet Objeleri için Yapılan Faaliyetlerin ya da İşlemlerin Gerçekleştirilmesi Sırasında Tüketilen Kapasite (Birim Zaman)* olarak belirtilmektedir (Yılmaz, vd., 2013, s. 4; Stout-huysen, vd., 2010, s. 83; Yılmaz ve Baral, 2007, s. 2). Buna göre uygulama yapılan işletmede yöntemin kullanılabilmesi için bu iki parametrenin (değişken) tahminine ya da hesaplanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kısımda SDFTM yönteminde DİMMM geleneksel maliyet muhasebe

yöntemiyle aynı verileri içerdiğinden tekrar hesaplanmadan aynı bilgiler kullanılmaktadır. DİM farklılık gösterdiğinden ilk olarak DİM'in hesaplaması gerçekleştirilmektedir.

12.SDFTM Yöntemi ile Direkt İşçilik Maliyetlerinin (DİM) Hesaplanması

DİM geleneksel maliyet muhasebe yöntemlerinde teorik kapasite baz alınarak ürünlere yüklenmekte iken SDFTM yönteminde pratik kapasiteyi baz alarak ürünlere yüklemeyi gerçekleştirmektedir. Literatürde pratik kapasitenin, teorik kapasitenin %80'i ile %85'i civarında olduğu vurgulanmaktadır (Adıgüzel, 2008, s. 60; Kaplan ve Anderson, 2007, s. 52). İşletmede gerçekleştirilen gözlemler ve görüşmeler sonucunda pratik kapasite %85 olarak alınmıştır. İşletmede seçilen maliyet objelerinin üretim faaliyetlerine direkt katkı sağlayan işçi sayısı 39'dur. Buna göre Toplam Direkt İşçilik Süreleri şöyle hesaplanmaktadır:

Her işçi haftada 5,5 gün ve günde 9,5 saat çalışmaktadır. Bu bilgilere göre;

Ayda → Haftada 5,5 gün x 4 hafta = 22 gün

Teorik Kapasite → 39 işçi x 22 gün x 9,5 saat x 60 dakika = 489060 dakika

Pratik Kapasite → 489060 dk. x %85 = 415701 dakika ve birim kapasite maliyeti;

Kapasite Maliyet Oranı (Birim Kapasite Maliyeti) = $\frac{65.131,22 \text{ TL}}{415701 \text{ dakika}} = 0,1567 \text{ TL/dk.}$ olarak hesaplanmaktadır.

Tablo 2'deki "Toplam Direkt İşçilik Süresi" sütunundan faydalanarak her ürün grubu ve fason işler için pratik kapasite hesaplaması ayrı ayrı şöyle gösterilebilir:

Kasa Grubu Pratik Kapasite Hesaplaması

Ham İzli Kasa → 77218 dk. x %85 = 65635 dk.

PP Kaplı ve PP Kaplı Bombeli Kasa → 9217 dk. x %85 = 7834 dk.

Laminant Kaplı Kasa → 29040 dk. x %85 = 24684 dk.

Pervaz+Kulak Grubu Pratik Kapasite Hesaplaması

Ham İzli Pervaz+Kulak → 76407 dk. x %85 = 64946 dk.

PP Kaplı ve PP Kaplı Bombeli → 41056 dk. x %85 = 34898 dk.

Kanat Grubu Pratik Kapasite Hesaplaması

Amerikan Dolu Kanat	→ 161041 dk. x %85 = 136885 dk.
Laminant Kanat	→ 28264 dk. x %85 = 24024 dk.
Fason İşler Pratik Kapasite	→ 66817 dk. x %85 = 56794 dk. olarak görülmektedir.

Tablo 6'da Toplam Direkt İşçilik Süreleri görülmektedir.

Tablo 6. Toplam Direkt İşçilik Süreleri

Ürünler	Toplam Süre (Dakika)	Ocak Ayı Üretim Miktarı (Adet)	Toplam Direkt İşçilik Süresi (Dakika)
10 cm'lik Ham İzli Kasa	8,6247	2681	23122,82
12 cm'lik Ham İzli Kasa	8,6377	3069	26509,10
14 cm'lik Ham İzli Kasa	8,6547	1093	9459,59
16 cm'lik Ham İzli Kasa	8,6787	1589	13790,45
10 cm'lik PP Kaplı Kasa	8,8278	51	450,22
12 cm'lik PP Kaplı Kasa	8,8408	286	2528,47
14 cm'lik PP Kaplı Kasa	8,8578	28	248,02
16 cm'lik PP Kaplı Kasa	8,8818	35	310,86
10 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	8,8388	27	238,65
12 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	8,8488	51	451,29
14 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	8,8698	46	408,01
16 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	8,8938	10	88,94
10 cm'likLaminant Kaplı Kasa	10,2864	117	1203,51
12 cm'likLaminant Kaplı Kasa	10,3024	296	3049,51
14 cm'likLaminant Kaplı Kasa	10,3224	458	4727,66
16 cm'likLaminant Kaplı Kasa	10,3494	35	362,23
8 cm'lik Ham İzli Pervaz	2,1361	9270	19801,64
8 cm'lik PP Kaplı Pervaz	2,3702	922	2185,88
9 cm'lik PP Kaplı Bombeli Pervaz	2,3742	1590	3774,98
Amerikan Dolu Kanat	14,3093	2126	30421,57
Laminant Kanat	18,1669	360	6540,08
Fason İşler	3,1401	20894	65609,25
			215282,73

Tablo 7, yukarıda pratik kapasite hesaplaması yapılırken gerçekleştirilen hesaplamalar ışığında direkt işçilik maliyetlerinin ürünlere yüklenmesine yönelik olarak düzenlenmiştir. Tablo 7’de pratik kapasite 415700 dakika olarak hesaplanmıştır. Yine Tablo 7’den görülebileceği üzere üretimde fiilen tüketilen dakika 215282,73’tür. Bu iki süre arasındaki fark atıl kapasiteyi göstermektedir ki 200417,27 dakika (215282,73 dakika - 415700 dakika) ve 26.683,01 TL atıl kapasitedir.

Tablo 7. SDFTM Yönteminde Direkt İşçilik Maliyetlerinin Ürünlere Yüklenmesi

Ürün Grupları	Toplam DİM (TL) (a)	Pratik Kapasite (Dakika) (b)	Kapasite Maliyet Oranı (Birim Kapasite Maliyeti) (TL/dk.) (c) $c = a \div b$	Toplam DİS (Dakika) (d) ¹¹	Kullanılan Kapasite Maliyeti (TL) (e) $e = c \times d$	Atıl Kapasite Maliyeti (TL) (f)	Ürünler	Birim Toplam Üretim Süresi (Dakika) (g)	Birim Direkt İşçilik Maliyeti (TL) (h) $h = c \times g$
Kasa Grubu	8.261,65	65635	0,1259	72881,96	9.175,84	-914,19	10 cm'lik Ham Izli Kasa	8,6247	1,0858
							12 cm'lik Ham Izli Kasa	8,6377	1,0875
							14 cm'lik Ham Izli Kasa	8,6547	1,0896
							16 cm'lik Ham Izli Kasa	8,6787	1,0926
	1.086,13	7834	0,1386	4724,46	654,81	431,32	10 cm'lik PP Kaplı Kasa	8,8278	1,2235
							12 cm'lik PP Kaplı Kasa	8,8408	1,2253
							14 cm'lik PP Kaplı Kasa	8,8578	1,2277
							16 cm'lik PP Kaplı Kasa	8,8818	1,2310
							10 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	8,8388	1,2251
							12 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	8,8488	1,2264
							14 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	8,8698	1,2294
							16 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	8,8938	1,2327
	3.255,79	24684	0,1319	9342,91	1.232,33	2.023,46	10 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	10,2864	1,3568
							12 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	10,3024	1,3589
							14 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	10,3224	1,3615
							16 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	10,3494	1,3651
Pervaz+	8.799,68	64946	0,1355	19801,64	2.683,12	6.116,56	8 cm'lik Ham Izli Pervaz	2,1361	0,2894
Kulak Grubu	5.032,00	34898	0,1442	5960,86	859,56	4.172,44	8 cm'lik PP Kaplı Pervaz	2,3702	0,3418
							9 cm'lik PP Kaplı Bombeli Pervaz	2,3742	0,3424
Kanat Grubu	18.691,58	136885	0,1366	30421,57	4.155,59	14.535,99	Amerikan Dolu Kanat	14,3093	1,9547
							Laminant Kanat	18,1669	2,4780
Fason İşler	13.323,91	56794	0,2346	65609,25	15.391,93	-2.068,02	Çeşitli İlk madde ve Yarı mamuller	3,1401	0,7367
Toplam	61.728,26	415700		215282,73	35.045,25	26.683,01			

¹¹ Bu sütundaki bilgiler Tablo 6'dan oluşturulmuştur.

13. Faaliyet Havuzu Maliyetlerinin Maliyet Nesnelere Yüklenmesi

Tablo 8’de SDFTM’de faaliyetleri yerine getirmek için gereken süre ile maliyet yükleme oranlarının tespiti görülmektedir.¹²

Tablo 8. SDFTM’de Faaliyetleri Yerine Getirmek için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti

Faaliyet Havuzu	Alt Faaliyetler	Birim Faaliyet Süresi (Dakika)	Birim Süre Maliyeti	Birim Maliyet Yükleme Oranı	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücü Miktarı	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
F2 Hammaddenin Satın Alınması Faaliyet Havuzu	Satın Alma Talep Formunun değerlendirilmesi	5	0,09	0,45	Satın alma sipariş sayısı	404	2020	181,80
	Tedarikçi ile yazışma ve görüşmelerin gerçekleştirilmesi	20	0,09	1,80	Satın alma sipariş sayısı	404	8080	727,20
	Talebin tedarikçiye iletilmesi	5	0,09	0,45	Satın alma sipariş sayısı	404	2020	181,80
TOPLAM KULLANILAN							12120	1.090,80
PRATİK KAPASİTE							21318	1.934,74
ATIL KAPASİTE							9198	843,94
KULLANILMAYAN KAPASİTE ORANI							0,43	0,43

Bu bölümde Tablo 8’den faydalanarak faaliyet havuzlarında biriken tutarların maliyet nesnesinin (ürün) kullandığı kapasiteye (süre) bağlı olarak ürünlere yüklenmesi gösterilmektedir. Ayrıca zaman denklemi kurulabileceği düşünülen her faaliyet için alt faaliyetler de değerlendirmeye alınarak zaman denklemleri oluşturulmaktadır¹³.

14. SDFTM Yönteminde Faaliyet Havuzlarının Birim Kapasite (Birim Dakika) Maliyetlerinin Hesaplanması

SDFTM yönteminde önce fiili kapasiteden pratik kapasite hesaplanmak suretiyle birim kapasite maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Toplam maliyetlerin pratik kapasiteye bölünmesi ile birim kapasite (birim dakika) maliyeti hesaplanmış olur. Bu durum baz alınarak düzenlenen Tablo 9 hesaplanan birim kapasite maliyetlerini göstermektedir. Tablo 9’un hesaplamalarında kapasite türü olarak “Adam/Dakika” esas alınmaktadır.

12 Bu tablo sadece F2 faaliyeti için oluşturulmuş, makale hacmini arttırmamak için, diğer faaliyetlere ait tablo bilgilerine yer verilmemiştir.

13 F2 Hammaddenin Satın Alınması Faaliyet Havuzu Zaman Denkleminin (HSFHZD) Oluşturulması:

$$HSFHZD = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3$$

$$HSFHZD = 30 + 5X_1 + 20X_2 + 5X_3 = 60 \text{ dakika}$$

Siparişte ilave istekler olursa 60 dakika süreye gereksinim olacaktır.

Farklı ürün türlerinde faaliyet sürelerinin değiştiği diğer faaliyet havuzlarında da benzer denklemler oluşturulmuştur.

Tablo 9. SDFTM Yönteminde Pratik Kapasite ile Birim Kapasite Maliyet Hesaplaması

Faaliyet Havuzu	Faaliyet Havuzu Maliyeti (TL) (a)	İşgören Sayısı (b)	İşgören Başına Aylık Çalışma Süresi (Dakika) (c)	Aylık Teorik Kapasite (Dakika) (d)	Pratik Kapasite Oranı (%) (e)	Aylık Pratik Kapasite (Dakika) (f)	Birim Kapasite Maliyeti (TL/Dakika) (g) $g = a \div f$
F1 Üretimin programlanması + Projelendirme - Kontrol	6.525,42	3	12540	37620	85	31977	0,2041
F2 Hammaddenin Satın Alınması	1.934,74	2	12540	25080	85	21318	0,0908
F3 Depolama ve Taşıma	11.600,54	7	12540	87780	85	74613	0,1555
F4 Panel Ebatlama (Belirli Ölçülerde Kesme) (Holzma)	3.414,57	2	12540	25080	85	21318	0,1602
F5 Otomatik Tutkal Sürme Merdanesi ve Presleme	3.998,15	3	12540	37620	85	31977	0,1250
F6 Çoklu Panel Dilme (Çoklu Dilme)	2.565,91	4	12540	50160	85	42636	0,0602
F7 Desen ve İzleme	2.665,72	2	12540	25080	85	21318	0,1250
F8 Profil Çekme (Weining)	3.733,67	2	12540	25080	85	21318	0,1751
F9 Klasik Kenar Yapıştırma (Kulak Yapıştırma)	3.572,14	2	12540	25080	85	21318	0,1676
F10 Seren Boylama ve Çatıklama (Çatki Tezgahı)	5.446,33	4	12540	50160	85	42636	0,1277
F11 Laminant Rulo ve Yüzey Ebatlama (Yatar Daire 2 ve 4)	4.483,72	4	12540	50160	85	42636	0,1052
F12 Çift Taraflı Net Ebatlama (Dopel)	3.232,34	4	12540	50160	85	42636	0,0758
F13 Profil Kaplama (Sarına)	2.416,14	3	12540	37620	85	31977	0,0756
F14 Kalibre ve Zımpara	1.970,47	2	12540	25080	85	21318	0,0924
F15 Kenar Bantlama	4.102,75	3	12540	37620	85	31977	0,1283
F16 Kilit ve Kol Yeri Açma (CNC)	3.468,57	3	12540	37620	85	31977	0,1085
TOPLAM	65.131,18	50		627000		532950	

SDFTM yönteminde kapasite kullanım bilgilerinin tespitinde SDFTM yöntemi için gerekli diğer bilgi maliyet objelerinin üretiminde tüketilen zamanın hesaplanmasıdır. Birim maliyet etkeni başına düşen maliyet ile faaliyet havuzunda toplanan kapasite maliyetleri; böylece toplam kullanılan ve kullanılmayan kapasite maliyet bilgileri açıklanmaktadır. Tablo 10'da bu bilgiler yer almaktadır.

Tablo 10. SDFTM Yöntemine Göre Faaliyetleri Yerine Getirmek Üzere Fiilen Tüketilen Süreler, Pratik Kapasite Süresi ve Atıl Kapasiteler

Faaliyet Havuzu	Toplam Fiili Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Pratik Kapasite Süresi (Dakika)	Atıl Kapasite Süresi (Dakika)	Atıl Kapasite Oranı (%)	Toplam Kullanılan Faaliyet Maliyeti (TL)	Toplam Pratik Kapasite Maliyeti (TL)	Atıl Kapasite Maliyeti (TL)	Atıl Kapasite Maliyeti Ort. (%) ¹⁴
F1 Üretimin programlanması - Projelendirme - Kontrol	21680	31977	10297	32	4.336,00	6.525,42	2.189,42	33
F2 Hammaddenin Satın Alınması	12120	21318	9198	43	1.090,80	1.934,74	843,94	43
F3 Depolama ve Taşıma	43538	74613	31075	41	6.966,11	11.600,54	4.634,43	40
F4 Panel Ebatlama (Belirli Ölçülerde Kesme) (Holzma)	11159	21318	10159	47	1.785,44	3.414,57	1.629,13	47
F5 Otomatik Tutkal Sürme Merdanesi ve Presleme	9944	31977	22033	68	1.292,72	3.998,15	2.705,43	68
F6 Çoklu Panel Dilme (Çoklu Dilme)	19705	42636	22931	53	1.182,30	2.565,91	1.383,61	53
F7 Desen ve İzleme	11143	21318	10175	47	1.448,59	2.665,72	1.217,13	46
F8 Profil Çekme (Weining)	11260	21318	10058	47	2.026,80	3.733,67	1.706,87	46
F9 Klasik Kenar Yapıştırma (Kulak Yapıştırma)	7776	21318	13542	63	1.321,92	3.572,14	2.250,22	63
F10 Seren Boylama ve Çatıklama (Çatki Tezgahı)	15811	42636	26825	62	2.055,43	5.446,33	3.390,90	62
F11 Laminant Rulo ve Yüzey Ebatlama (Yatar Daire 2/4)	4682	42636	37954	89	515,02	4.483,72	3.968,70	89
F12 Çift Taraflı Net Ebatlama (Dopel)	4674	42636	37962	89	373,92	3.232,34	2.858,42	89
F13 Profil Kaplama (Sarına)	7570	31977	24407	76	605,60	2.416,14	1.810,54	75
F14 Kalibre ve Zımpara	9050	21318	12268	58	814,50	1.970,47	1.155,97	58
F15 Kenar Bantlama	12036	31977	19941	62	1.564,68	4.102,75	2.538,07	62
F16 Kilit ve Kol Yeri Açma (CNC)	9289	31977	22688	71	1.021,79	3.468,57	2.464,78	71
TOPLAM					28.401,62	65.131,18	36.747,56	59

14 Atıl kapasite maliyetinin bazı faaliyetlerde yüksek çıkması (%89, %75 gibi) iş kolundan kaynaklı bir durumun göstergesidir. İşgörenler orada olmalarına rağmen üretim yapmamaktadırlar, mesela bir otel işletmesinin resepsiyonunda görevli resepsiyonist gibi, dolayısıyla aslında bu atıl kapasite olarak algılanmamalıdır.

15. SDFTM Yöntemi ile Birim Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması

Ürünlerin birim maliyetlerini hesaplamak için, ürün başına; Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (DİMMM), Direkt İşçilik Maliyeti (DİM) ve Genel Üretim Maliyeti (GÜM)'den aldığı payın tespit edilmesi gerekmektedir. Bu işlemin SDFTM yöntemine göre hesaplanması Tablo 11'de gösterilmektedir.

Tablo 11. SDFTM Yönteminde Birim Ürün Maliyetleri

Maliyet Nesneleri (Ürünler)	SDFTM DİMMM (TL/adet)	SDFTM DİM (TL/adet)	SDFTM GÜM (TL/adet)	SDFTM Toplam Birim Maliyet(TL/adet)
10 cm'lik Ham İzli Kasa	8,60	1,0858	0,8976	10,5834
12 cm'lik Ham İzli Kasa	9,72	1,0875	0,8989	11,7064
14 cm'lik Ham İzli Kasa	11,44	1,0896	0,9028	13,4324
16 cm'lik Ham İzli Kasa	13,16	1,0926	0,9093	15,1619
10 cm'lik PP Kaplı Kasa	10,35	1,2235	0,9516	12,5251
12 cm'lik PP Kaplı Kasa	12,42	1,2253	0,9684	14,6137
14 cm'lik PP Kaplı Kasa	14,49	1,2277	0,9724	16,6901
16 cm'lik PP Kaplı Kasa	16,56	1,2310	0,9764	18,7674
10 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	10,52	1,2251	0,9516	12,6967
12 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	12,62	1,2264	0,9684	14,8148
14 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	14,73	1,2294	0,9724	16,9318
16 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	16,83	1,2327	0,9764	19,0391
10 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	12,97	1,3568	1,2216	15,5484
12 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	15,56	1,3589	1,2248	18,1437
14 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	18,16	1,3615	1,2280	20,7495
16 cm'lik Laminant Kaplı Kasa	20,75	1,3651	1,2312	23,3463
8 cm'lik Ham İzli Pervaz	1,51	0,2894	0,6549	2,4543
8 cm'lik PP Kaplı Pervaz	2,96	0,3418	0,7181	4,0199
9 cm'lik PP Kaplı Bombeli Pervaz	4,40	0,3424	0,7213	5,4637
Amerikan Dolu Kanat	30,00	1,9547	1,6285	33,5832
Laminant Kanat	76,49	2,4780	2,2707	81,2387
Fason İşler	9,00	0,7367	0,6815	10,4182

16. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırma yapılacak işletmenin üretim bölümüne SDFTM yöntemi uygulanmıştır. SDFTM yöntemi uygulanırken var olan faaliyetlerden birleştirilebilecek durumda olanlar birleştirilmiş ve bu faaliyetlerin alt faaliyetleri de (işlemler) belirlenmiştir. Yöntemin uygulamasında ürünlerin tükettiği birim sürelerin belirlenmesi üretim bölümünde yapılan zaman ölçümleri, gözlemler, işçilerle ve yetkililerle yapılan görüşmeler sonucu belirlenmiştir. Tablo 3’te işletmede uygulanan geleneksel

maliyet muhasebe yöntemine göre hesaplanan birim ürün maliyetleri ve Tablo 11’de SDFTM yönteminin uygulanması sonucu hesaplanan birim ürün maliyetleri görülmektedir. Böylece araştırma sorularından ilkinin cevabı bulunmuş olup, SDFTM yöntemi ile ürün birim maliyetlerinin hesaplanabildiği görülmüştür.

DİMMM aynı kalmak üzere geleneksel maliyet muhasebesi yöntemi ile SDFTM yöntemi arasındaki DİM, GÜM ve birim ürün maliyetleri karşılaştırmalı olarak Tablo 12’de gösterilmektedir.

Tablo 12. Geleneksel Maliyet Muhasebe Yöntemi ile SDFTM Yöntemine Göre Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması

Maliyet Nesnelere (Ürünler)	DİMMM (TL/adet)	DİM (TL/adet)		GÜM (TL/adet)		Toplam Birim Maliyet (TL/adet)		Fark		
		Geleneksel	SDFTM	Geleneksel	SDFTM	Geleneksel	SDFTM	Birim Fark Tutar (TL/adet)	Ocak Ayı Üretim Miktarı (Adet)	Toplam Fark Tutar
10 cm’lik Ham İzli Kasa	8,60	2,4730	1,0858	1,2196	0,8976	12,2926	10,5834	1,7092	2681	4.582,37
12 cm’lik Ham İzli Kasa	9,72	2,4767	1,0875	1,2196	0,8989	13,4163	11,7064	1,7099	3069	5.247,68
14 cm’lik Ham İzli Kasa	11,44	2,4816	1,0896	1,2196	0,9028	15,1412	13,4324	1,7088	1093	1.867,72
16 cm’lik Ham İzli Kasa	13,16	2,4885	1,0926	1,2196	0,9093	16,8681	15,1619	1,7062	1589	2.711,15
10 cm’lik PP Kaplı Kasa	10,35	2,5312	1,2235	2,2987	0,9516	15,1799	12,5251	2,6548	51	135,39
12 cm’lik PP Kaplı Kasa	12,42	2,5349	1,2253	2,2987	0,9684	17,2536	14,6137	2,6399	286	755,01
14 cm’lik PP Kaplı Kasa	14,49	2,5396	1,2277	2,2987	0,9724	19,3283	16,6901	2,6382	28	73,87
16 cm’lik PP Kaplı Kasa	16,56	2,5466	1,2310	2,2987	0,9764	21,4053	18,7674	2,6379	35	92,33
10 cm’lik PP Kaplı Bombeli Kasa	10,52	2,5344	1,2251	2,2987	0,9516	15,3531	12,6967	2,6564	27	71,72
12 cm’lik PP Kaplı Bombeli Kasa	12,62	2,5373	1,2264	2,2987	0,9684	17,456	14,8148	2,6412	51	134,70
14 cm’lik PP Kaplı Bombeli Kasa	14,73	2,5433	1,2294	2,2987	0,9724	19,572	16,9318	2,6402	46	121,45
16 cm’lik PP Kaplı Bombeli Kasa	16,83	2,5500	1,2327	2,2987	0,9764	21,6787	19,0391	2,6396	10	26,40
10 cm’lik Laminant Kaplı Kasa	12,97	2,9494	1,3568	4,2687	1,2216	20,1881	15,5484	4,6397	117	542,84
12 cm’lik Laminant Kaplı Kasa	15,56	2,9540	1,3589	4,2687	1,2248	22,7827	18,1437	4,6390	296	1.373,14
14 cm’lik Laminant Kaplı Kasa	18,16	2,9598	1,3615	4,2687	1,2280	25,3885	20,7495	4,6390	458	2.124,66
16 cm’lik Laminant Kaplı Kasa	20,75	2,9674	1,3651	4,2687	1,2312	27,9861	23,3463	4,6398	35	162,39
8 cm’lik Ham İzli Pervaz	1,51	0,6125	0,2894	1,0977	0,6549	3,2202	2,4543	0,7659	9270	7.099,89
8 cm’lik PP Kaplı Pervaz	2,96	0,6796	0,3418	2,1766	0,7181	5,8162	4,0199	1,7963	922	1.656,19
9 cm’lik PP Kaplı Bombeli Pervaz	4,40	0,6808	0,3424	2,1766	0,7213	7,2574	5,4637	1,7937	1590	2.851,98
Amerikan Dolu Kanat	30,00	4,1029	1,9547	10,0879	1,6285	44,1908	33,5832	10,6076	2126	22.551,76
Laminant Kanat	76,49	5,2090	2,4780	10,4558	2,2707	92,1548	81,2387	10,9161	360	3.929,80
Fason İşler	9,00	0,9004	0,7367	0,4259	0,6815	10,3263	10,4182	-0,0919	20894	-1.920,16
										56.192,28

Tablo 12’de iki yonteme göre birim ürün toplam maliyetleri, farkları ve 2014 yılı Ocak ayı üretim miktarlarına göre toplam tutarları görülmektedir. Geleneksel maliyet muhasebe yontemine göre yapılan hesaplamalarda fason işler dışındaki tüm ürünlerde birim maliyetlerin daha yüksek olduğu sadece fason işlerde 0,09 TL/adet daha ucuz olduğu; en büyük farkın Laminant ve Amerikan Kanat rnlerinde, en az farkın ise 8 cm’lik Ham İzli Pervaz ürününde olduğu görülmektedir. Ocak ayında toplamda 56.192,28 TL’lik bir fark olduğu görülmektedir. Toplam tutarlar içinde en yüksek üretim miktarlarından birine sahip olan Amerikan Dolu Kanat’ta 22.551,76 TL’lik fark tutar olduğu görülmektedir ki 12 aylık zaman dilimi düşünüldüğünde fark rakamlarının önemli tutarlara ulaştığı görülebilmektedir. Fason İşler kaleminde ise toplamda -1.920,16 TL fark oluşmaktadır. Bu farkların yontemin atıl kapasiteyi dikkate almasından kaynaklı olduğu, dolayısıyla SDFTM yonteminin daha doğru ve anlamlı so-

nular verdiği düşünülmektedir. Tablo 12’den ve açıklamalardan da anlaşılabileceği gibi SDFTM yonteminin üretim işletmeleri açısından ürünlerde maliyet avantajı oluşturduğu görülmektedir. “Birim Fark Tutar” stnnde küçük rakamlarınđı gibi görünen fark tutarlar “Toplam Fark Tutar” stnnde daha dikkat çekici biçimde görülebilmektedir. Toplamda Fason işlerde bu avantajın olmaması fason işlerin adeta bir yarı-mamul özelliklerini taşıması ve sınırlı sayıda makine veya makinelerde işlem görmesinden kaynaklanmaktadır. rnek işletmede olumlu sonuçlar veren yontemin sadece üretim yapan işletmelerde ürün maliyetlerinin hesaplanmasında daha avantajlı sonuçlar ortaya koyacağı düşünülmektedir.

Tablo 13, Tablo 12’den yararlanarak oluşturulmuş olup ürün türüne göre DİMMM, DİM ve GM’nin “Birim Başına Toplam rn Maliyeti” içindeki yüzde oranını geleneksel maliyet muhasebe yontemi ve SDFTM yontemine göre göstermektedir.

Tablo 13. Ürünlerin Maliyet Paylarının Karşılaştırılması

Maliyet Objeleri (Ürünler)	DİMMM YÜZDESEL AĞIRLIK			DİM YÜZDESEL AĞIRLIK			GÜM YÜZDESEL AĞIRLIK		
	Geleneksel DİMMM Payı(%)	SDFTM DİMMM Payı(%)	Fark (%)	Geleneksel DİM Payı (%)	SDFTM DİM Payı (%)	Fark (%)	Geleneksel GÜM Payı (%)	SDFTM GÜM Payı (%)	Fark (%)
10 cm'lik Ham İzli Kasa	70	81	-11	20	10	10	10	08	02
12 cm'lik Ham İzli Kasa	72	83	-11	18	09	09	09	08	01
14 cm'lik Ham İzli Kasa	76	85	-09	16	08	08	08	07	01
16 cm'lik Ham İzli Kasa	78	87	-09	15	07	08	07	06	01
10 cm'lik PP Kaplı Kasa	68	83	-15	17	10	07	15	08	07
12 cm'lik PP Kaplı Kasa	72	85	-13	15	08	07	13	07	06
14 cm'lik PP Kaplı Kasa	75	87	-12	13	07	06	12	06	06
16 cm'lik PP Kaplı Kasa	77	88	-11	12	07	05	11	05	06
10 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	69	83	-14	17	10	07	15	07	08
12 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	72	85	-13	15	08	07	13	07	06
14 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	75	87	-12	13	07	06	12	06	06
16 cm'lik PP Kaplı Bombeli Kasa	78	88	-10	12	06	06	11	05	06
10 cm'likLaminant Kaplı Kasa	64	83	-19	15	09	06	21	08	13
12 cm'likLaminant Kaplı Kasa	68	86	-18	13	07	06	19	07	12
14 cm'likLaminant Kaplı Kasa	72	88	-16	12	07	05	17	06	11
16 cm'likLaminant Kaplı Kasa	74	89	-15	11	06	05	15	05	10
8 cm'lik Ham İzli Pervaz	47	62	-15	19	12	07	34	27	07
8 cm'lik PP Kaplı Pervaz	51	74	-23	12	09	03	37	18	19
9 cm'lik PP Kaplı Bombeli Pervaz	61	81	-20	09	06	03	30	13	17
Amerikan Dolu Kanat	68	89	-21	09	06	03	23	05	18
Laminant Kanat	83	94	-11	06	03	03	11	03	08
Fason İşler	87	86	01	09	07	02	04	07	-03

Yüzdesel ağırlıklar incelendiğinde geleneksel maliyet muhasebe yöntemine göre en yüksek DİMM maliyet payı %87 ile Fason İşler'e ve en düşük %47 DİMM maliyet payı ile 8 cm'lik Ham İzli Pervaz'a ait olduğu görülmektedir. SDFTM yöntemine göre ise DİMM maliyetleri içinde en yüksek oran yine %94 ile Laminant Kanat ürününe ve en düşük pay oranı %62 ile 8 cm'lik Ham İzli Pervaz ürününe aittir. Tablonun son sütununda maliyet payları arasındaki fark görülmektedir. Fason İşlerin SDFTM yöntemine

göre hesaplanmış olan maliyet payının (%) daha düşük çıktığı, diğer ürün gruplarında ve ürünlerde geleneksel maliyet muhasebe yöntemiyle yapılan hesaplamada DİMM maliyet payının daha düşük olduğu görülmektedir.

Ayrıca Tablo 12'de DİM paylarının karşılaştırılması görülmektedir. İki yöntemin "Birim Başına Toplam Ürün Maliyeti" içindeki payları tüm ürünlerde geleneksel yöntemine göre hesaplanmış DİM paylarının SDFTM yöntemine göre hesaplanmış DİM paylarına göre daha yüksek olduğu

görülmektedir. Bu durumun SDFTM yönteminde pratik kapasitenin kullanılması nedeniyle olduğu düşünülmektedir. Yüzdesele ağırlıklar incelendiğinde; geleneksel maliyet muhasebe yöntemine göre en yüksek DİM payının %20 ile 10 cm'lik Ham İzli Kasa'ya ve en düşük DİM payının %06 ile Laminant Kanat'a ait olduğu görülmektedir. SDFTM yöntemine göre ise DİM içinde en yüksek oran %12 ile 8 cm'lik Ham İzli Pervaz ürününe ve en düşük pay oranı %03 ile Laminant Kanat ürününe aittir. Son sütunda maliyet payları arasındaki fark (%) görülmektedir. Burada da iki yöntem kıyaslandığında en yüksek farkın 10 cm'lik Ham İzli Kasa'ya, en düşük farkın ise Fason İşler'e ait olduğu görülmektedir. Maliyet muhasebesinin en sorunlu kısmı GÜM'ün dağıtılması olduğundan çalışmanın en önemli kısmını GÜM'ün dağıtımının karşılaştırılması oluşturmaktadır. Burada oluşan farklar atıl kapasiteden kaynaklanmaktadır. İşletmenin faaliyet gösterdiği işkolunu atıl kapasitenin yüksek olduğu bir işkoludur. Çünkü bazı makineler bir işlem sonrasında bir sonraki işleme kadar beklemektedir.

Tablo 13'te iki yönteme ait GÜM ve maliyet paylarının karşılaştırılması yapılmaktadır ve görülebileceği üzere geleneksel maliyet muhasebe yöntemine göre hesaplanmış olan GÜM'ün, fason işler dışında, tüm ürünlerde daha yüksek olduğu görülmektedir. Tablo 13 GÜM payı açısından incelendiğinde geleneksel yöntemine göre 8 cm'lik PP Kaplı Pervaz %37 ile en yüksek paya sahip iken %4 ile en düşük paya Fason İşler sahiptir. SDFTM yönteminde ise en yüksek maliyet payının %27 ile 8 cm'lik Ham İzli Pervaz'a ve en düşük maliyet payının %3 ile Laminant Kanat'a ait olduğu görülmektedir. Fason İşler'de SDFTM yöntemine göre yapılan GÜM hesaplamasının daha yüksek çıkmasının sebebi fason işlerin belirli bazı makinelerde işlem görmesi ve işlem gördüğü makinelerde geçirdiği sürelerdir. Ayrıca Tablo 12'de "Fark" ana sütunu

altındaki "Birim Fark Tutar (TL/adet)" alt sütununa dikkat edilecek olursa geleneksel yöntem ile SDFTM yöntemi arasında en yüksek birim TL farkın (10,6076 TL/adet ve 10,9161 TL/adet) kanat grubu ürünlerde olduğu görülebilir.

17. Sonuç

Maliyet muhasebe yönteminin amacı işletme yöneticilerine güvenilir ve doğru maliyet bilgileri sağlamaktır. Maliyet muhasebesinden elde edilen bilgilerle işletme yönetimine doğru, geçerli ve zamanında bilgi sağlanmaya çalışılır. Böylelikle uygun ve doğru bilgiye sahip işletme yönetimi daha isabetli ve doğru kararlar alabilecektir. Ayrıca bu güvenilir ve doğru bilgiler, işletmenin daha iyi yönetilmesini sağlayacak ve kârlılığını artıracaktır. Bu çerçevede işletmelerin en önemli sorunlarından biri ürettikleri ürün veya sundukları hizmetin maliyetini doğru olarak belirleyememeleridir. Daha anlamlı bilgiler vereceği düşünülen SDFTM yöntemi seçilen KOBİ niteliğindeki işletmede uygulanmıştır. Mevcut işletmede tüm ürün maliyetlerinde yöntem lehine fark oluşturduğu gibi, oluşan bazı farkların yüksek tutarlı olmasına dayanarak işletme yöneticilerine yöntemin uygulanması önerilmektedir. Özellikle üretimin genişletilmesi durumunda yöntemin daha etkili uygulanacağı düşünülmektedir. Ayrıca yöneticilere, işletmelerindeki faaliyetlerin verimliliğini ölçme ve atıl kapasite maliyetinin hesaplanmasını önemsemelerine bağlı olarak SDFTM yönteminin uygulanması önerilebilir. Sadece birim ürün maliyetinin düşük çıkması ile ilgileniyorlarsa, SDFTM yöntemi bunu da sağlamaktadır. Ayrıca bu yöntem daha gerçeğe yakın sonuçlar üretirken maliyet yönteminin gelişimine katkı sağlayacağı düşünülmektedir. SDFTM yöntemi ile işletme yöneticileri daha etkili bir bilgi akışına sahip olabilmektedir. İş görenlerin yemek, toplantı, ara vb. sürelerinin bu yöntem ile daha iyi ayarlanabileceği ve planlamanın daha etkin bir şekilde yapılması sağlanabilmektedir.

Sonuç olarak; SDFTM yöntemine ilişkin literatür incelendiğinde yöntemin genellikle hizmet işletmelerinde uygulandığı ve ayrıca uygulama yapılan üretim işletmelerinde de başarılı olduğu görülmektedir. Örnek işletme olarak seçilen KOBİ’de üretimini gerçekleştirdiği ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında SDFTM yönteminin uygulanmasının işletme açısından fayda sağlayacak, maliyetlerde olumlu farklar oluşturacak nitelikte olduğu, bu çalışmanın benzer iş kollarında yapılacak çalışmalara temel oluşturacağı

ve ayrıca SDFTM yönteminin atıl kapasitenin yüksek olduğu bir işletmeye uygulanmasının hem SDFTM yönteminin çalışmasının anlaşılması hem de maliyet bilgilerinde ortaya çıkan farklılıkların anlaşılmasını sağlaması açısından bu çalışmanın literatüre önemli katkılar yapacağı düşünülmektedir. Bu çalışmada büyük işletmelerde uygulanmış olan SDFTM yönteminin KOBİ niteliğinde iç mekân ürünleri üreten bir üretim işletmesinde uygulanabilirliği araştırılmış ve yöntemin uygulanabileceği sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- Adıgüzel, Hümeýra, Time-Driven Activity Based Budgeting: An Implementation on a Manufacturing Company, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman (İngilizce) Bilim Dalı (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul, 2008. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd307a257b743fb32ffe1b2e4851621f8f1b35223ab93e01bce2d6684e53d1a8ac3>
- Atmaca, Metin ve Serkan Terzi, “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2007, Sayı: 3, Cilt: 2, s. 367-384. <http://iibfdergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/aralik2007/PDF/20.pdf>
- Barrett, Richard, “Time-Driven Costing: The Bottom Line On The New ABC”, Business Performance Management, March 2005, s. 1-3.
http://bpmmag.net/mag/timedriven_costing_bottom_line_0305/index2.html
- Brimson, James A., Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach. USA: John Wiley and Sons, Inc., 1991.
- Bruggeman, Werner; Patricia Everaert; Steven R. Anderson ve Yves Levant, “Modeling Logistics Costs Using Time-Driven ABC: A Case in a Distribution Company”, University Gent Faculty Economie, 2005, Working Paper, s. 1-51.
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.127.5767&rep=rep1&type=pdf>
- Bruggeman, Werner ve Kris Moreels, “Time-Driven Activity Based Costing. A New Paradigm in Cost Management” Bimacnewsletter, 2003, s. 1-2.
- Bryon, Kelly; Patricia Everaert; Ludwig Lauwers ve J. Van Meensel, ”Time-Driven Activity-Based Costing for Supporting Sustainability Decisions in Pig Production”, 2008. http://www.crrconference.org/Previous_conferences/downloads/lauwers.pdf
- Cengiz, Emre, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar - Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, Sayı: 50, s. 33-58.
- Cooper, Robin. ve Kaplan, Robert. S., “Profit Priorities from Activity-Based Costing”, Harvard Business Review, 1991, Mayıs-Haziran.
- Dalci, İlhan; Veyis N. Tanış ve Levent Koşan, “Customer Profitability Analysis With Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study in a Hotel”, International Journal of Contemporary Hospitality Management, 2010, Volume 22, Issue 5, s. 609-637.
- Demeere, Nathalie; Stouthuysen, Kristof ve Roodhooft, Filip, “Time-Driven Activity Based Costing in an Outpatient Clinic Environment: Development, Relevance And Managerial Impact”, Health Policy, 2009, No: 92, s. 296-304.
- Erdoğan, Nurten, Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Anadolu Üniversitesi Yayınları Eskişehir, No: 867; İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları Eskişehir, No:106, 1995.
- Erdoğan, Nurten ve Kerim Banar, “Yeni Üretim Ortamlarında Maliyet Muhasebesi Süreci”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1991, Cilt: IX, Sayı:1-2, s. 177-189.
- Everaert, Patricia; Werner Bruggeman; Gerrit Sarens; Steven R. Anderson ve Yves Levant, “Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences from a Whole Saler”, International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, 2008, Volume 38, Issue 3, s. 172-191. <http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1718479>
- Everaert, Patricia ve Werner Bruggeman, “Time Driven Activity Based Costing: Exploring the Underlying Model”, Cost Management, March/April 2007, Volume 21, Issue 2, s. 16-20.

Heitger, Les; Pekin Ogan ve Serge Matulich, Cost Accounting, South Western Publishing, Cincinnati, 1992.

Hilton, Ronald W, Managerial Accounting, 4th Edition, McGraw-Hill. New York, 1997.

Kaplan, Robert S. ve Steven R. Anderson, "Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits", Harvard Business School Press Boston-Massachusetts, USA, September 2007. <http://www.hbs.edu/research/facpubs/workingpapers/papers2/0304/04-045.pdf>

Kaplan, Robert S. ve Steven R. Anderson, "Time-Driven Activity Based Costing", Harvard Business Review, November 2004, Volume 82, Issue 11, s. 131-138.

Kaplan, Robert S. ve Steven R. Anderson, "Time-Driven Activity-Based Costing", Harvard Business School Working Paper, November 2003, Number 04-045, s. 1-18. <http://hbswk.hbs.edu/item/5436.html>

Karcioğlu, Reşat, Stratejik Maliyet Yönetimi, Aktif Yayınevi. Erzurum, 2000.

Koşan, Levent, Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama, T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Basılmamış Doktora Tezi), Adana, 2007. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd343165919e7dff23b7a6cda7c7688667126e80f89c06de391413469aa8ec0d2f264f8b662de024f5e>

Köroğlu, Çağrı, (2012). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama. T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Aydın, 2012. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd307a257b743fb32ff165ff0ef9f117f59973964d0109dc69e084421771a8546fb>

Kumar, Samer ve David Meade, Financial Models and Tools for Managing Lean Manufacturing, Auerbach Publications / Taylor & Francis Group Boca Raton, Florida, USA, 2007.

Lochner, Ferdie C., "A CostMaturity Model for Community Informatics Projects in the Developing World. The Journal of Community Informatics, 2006, Volume 2, Issue 2, s. 116- 126.

<http://ci-journal.net/index.php/ciej/article/view/277/229>

Max, Mitchell, "SOX + ABC = VALUE", 2005, <http://www.performaxgrp.com/Library/SOX+ABC=VALUE.pdf>

Özyapıcı, Hasan, An Implementation of Time Driven Activity Based Costing System in a Healthcare Institution. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman (İngilizce) Bilim Dalı (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2008. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd343165919e7dff23bae655605df9d61a78ff0b31a822b43c362e98b13d86f2c6e>

Polat, Levent, "Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması", T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2008. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd343165919e7dff23b779921d45d15d412611247dfe9fd00ea225a41c1dc939c79>

Saban, Metin ve Gülay Güğërçin İrak, "Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2009, Cilt: 5, Sayı: 10, s. 97-108.

Stouthuysen, Kristof; Michael Swiggers, Anne-MieReheul ve Filip Roodhooft, "Time Driven Activity-Based Costing for A Library Acquisition Process: A Case Study in A Belgian University", Library Collections, Acquisition, and Technical Services, 2010, Volume: 34, Issues: 2-3, s. 83-91. <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1464905510000321>

Schwarzbach, Henry R., "The Impact of Automation on Accounting for Indirect Costs", Management Accounting, December 1985, s. 45-50.

Tanış, Veyis N., Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi, Nobel Kitabevi, Adana, 2005.

Tse, Michael S. C. ve Maleen Z. Gong, "Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption, Accounting Models", Journal of Applied Management Accounting Research, Volume. 7, No. 2, 41-54.

Villarmois, Olivier de La ve Yves Levant, (2007) "Time-Driven ABC: The Simplification of the Assessment of Costs Through Resorting to Equivalent. Lisbon: 30th Annual Congress of The European Accounting Association.

Wegmann, Gregory, "Developments Around the Activity-Based Costing Method: A State-of-the Art Literature Review", 6 September 2007, s. 1-13. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1012664

Yılmaz, Rıfat ve Gökhan Baral, "Kurumsal Performans Yönetimi'nde Sürece-Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Haziran 2007, Bildiri Kodu: 537121, Celalabat-Kırgızistan, s.1-15.

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1906365

Yükçü, Süleyman ve Seçkin Gönen, "Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yaklaşımının Otomobil Parçaları Üreten Bir İşletmede Uygulanması", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan 2009, Yayın No:28, s. 19-31.

GELECEĞİN RAPORLAMA SİSTEMİ: ENTEĞRE RAPORLAMA

Dr. Bülent YILMAZ*

Dr. Murat ATİK**

Öğ. Gör. Ahmet OKYAY***

Makale Gönderim Tarihi : 02.02.2017 / Kabul Tarihi : 30.06.2017

ÖZ

Entegre raporlama işletmelerin etkilediği/etkilendiği tüm paydaşlar için bir değer yaratma olgusu ile oluşan; sadece finansal veriler ile sürdürülebilirlik verilerini bütünleştiren değil aynı zamanda çevresel, ekonomik ve sosyal etkileri de barındıran bir raporlama sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır. 1930'larda yaşanan Büyük Buhran sonrasında işletmeler için önemli olan finansal bilgilerin raporlanması idi. Ancak günümüzde, gelecekte yaratılabilecek olası değerlerin tahmin edilmesi ve paydaşlara iletilmesi gerekmektedir. Gelecekte yaratılacak değer için karar vericiler, finansal veriler ile finansal olmayan verilerin birleştirilmesi sonucunda oluşacak kriterlere göre karar verme eğilimindedirler. Bu çalışmada yeni bir raporlama sistemi olan entegre raporlamanın içeriği ve uygulamaları hakkında bilgi sunulmakta ve Türkiye içinde entegre raporlama uygulaması önerilmektedir.

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

Jel Kodlar: M40, M41.

REPORTING SYSTEM OF FUTURE: INTEGRATED REPORTING

ABSTRACT

Integrated reporting came into existence as a result of creating a set of values for all of the partners, shareholders, etc. who affect and be affected by the enterprises. And it is not only the unifying factor for sustainability with financial data but, it also possesses the environmental, economic and social effects. After the Great Depression in 1930s, it was vital for the enterprises to report their financial data. But today, it's a necessity that likely future asset should be predicted and partners and the others should be notified. In order to create future assets, decision makers tend to make their decisions based on the criteria comprised of financial and nonfinancial data. In this study, the content of integrated reporting and its practices as a new system are presented and integrated reporting practice in Turkey is suggested.

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

JEL Codes: M40, M41.

* Kara Harp Okulu Dekanlığı İşletme Bölümü Öğretim Görevlisi, byilmaz@kho.edu.tr

** K. K. EDOK K.lığı, matik@kho.edu.tr

*** K. K. 8'inci Mknz. P. Tug. K.lığı, aokyay@kho.edu.tr

GİRİŞ

Bilgi hızının inanılmaz bir şekilde arttığı günümüzde teknolojik, siyasal ve ekonomik gelişmelerin, bilginin artan seviyedeki bu hızı ile birlikte işletmeler üzerindeki etkisi de farklı bir boyut kazanmıştır. Özellikle işletmeler açısından klasik anlamda elde edilen salt finansal bilgilerin yeterliliği, sürdürülebilirlik ve verimlilik açısından sorgulanır hale gelmiştir. Günümüzde mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren taraflara işletmenin finansal durumu hakkında bilgi veren finansal raporlar işletmelerin rekabet gücünü tam olarak yansıtamamaktadır. Halbuki işletmeler için geçmişte alınan kararların değerlendirilmesine ve geleceğe yönelik kararlar alınmasına yardımcı olacak bir raporlama sistemi oluşturulmalıdır.

Muhasebe işletmenin tüm mali bilgilerini derleyen ve dışarıdan bakıldığında kapalı bir sistem olarak görülmesine rağmen, işletmenin fonksiyonları ve diğer sistemlerle ilişki içerisinde olarak faaliyet göstermektedir. Muhasebe içeriği gereği sadece ekonomik sistemler ile değil işletmenin tüm paydaşları ile etkileşim içerisinde. Ancak muhasebe sistemine geleneksel bir bakış açısı ile bakıldığında söz konusu iletişimlere dikkate alınmamaktadır.

Gelecekte işletmelerin artı bir “değer” yaratabilmeleri, karar mekanizmalarını doğru ve her türlü duruma karşı hızlı cevap verebilecek şekilde dizayn edebilmeleri açısından, sadece mali bilgilerle donatılmış, çevreye uyumlu olmayan, değişimlere kapalı ve tarihi veriler üzerinden ortaya çıkarılan finansal raporların şekil değiştirmesi zorunlu hale gelmiştir. Yıllık faaliyet raporlarıyla toplumun ilgili kesimlerine finansal verilerini aktarmaya çalışan işletmelerin önüne yeni enstrümanlar çıkmaktadır.

İşletmeler menfaat sahiplerine; finansal tablolar, faaliyet, denetim, yönetim, derecelendirme ve sürdürülebilirlik raporları ile bilgi arzında bu-

lunmaktadırlar. Bahse konu raporların bazıları zorunlu iken bazıları işletmenin tercihine bırakılmıştır. Yatırımcılar ve diğer menfaat sahipleri bilgi karmaşasından ve farklılığından dolayı karar noktalarında zorluklar çekmektedirler.

Ekonomik sistem içerisinde işletmelerin finansal verilerini çevresel ve sosyal etkileri içeren sürdürülebilirlik verileri ile bütünleştirme gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Yapılan araştırmaların gösterdiği nokta ile yatırımcıların beklentileri aynı doğrultudadır. Kısıtlı kullanımı olduğu düşünülen klasik raporlamanın yerine söz konusu bütünleştirme, özellikle literatürde de yeni yeni çalışmaların yoğunlaştığı kurumsal raporlamada yeni bir dönem olarak adlandırılan ve 2010 yılında kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin (IIRC), farklı kaynaklarda bulunan farklı bilgileri öz ve etkili olabilecek bir şekilde küresel çapta kabul görebilecek bir raporlama yöntemi olarak lanse ettiği “Entegre Raporlama” ile gerçekleştirilebilecektir.

1. RAPORLAMAYA KISA BAKIŞ

Raporlamak, geçmiş verileri düzenlemek ve geleceğe yol göstermek amacıyla yaptıklarımızı ve yapacaklarımızı beyan etmek ve taahhüt vermektir. Raporlama modern dünyanın yönetim anlayışı ile faaliyet gösteren işletmelerle eş bir tarihe sahiptir. Kurumsal raporlama anlamında ise söz konusu çalışmalar, çevre bilincinin dünyaya yayılması ile birlikte başlamıştır. Nükleer deneyimleri protesto etmek amacıyla 1971 yılında Kanada'nın Vancouver şehrinde ortaya çıkan ve özellikle çevresel olaylara karşı mücadeleleri ile ön planda olan (<http://www.toplumsalanaliz.net/2012/08/greenpeace-nedir-kurulusu-ve.html>) Greenpeace'in petrol ve kimya şirketleri için yoğun çevre protestoları başlatması ile birlikte çevresel alanda kötü performansın işletmelerin değerini etkilediğini gören yatırımcılar, bu alanda bilgilendirme yapılmasını talep etmişler ve işletmelerin çevre raporlarını hazırlamaları gündeme gelmiş,

1980'lerde de işletmeler çevre raporlarını yayınlanmaya başlamıştır. Ayrıca entegre raporlamanın ortaya çıkış unsurlarından olan çevresel etkiler, 1972 yılında 113 ülkenin katılımı ile Stockholm'de gerçekleştirilen, Birleşmiş Milletler Çevre Konferansı'nda küresel anlamda ilk kez gündeme gelmiştir. Söz konusu konferans dünyanın geleceğini ciddi boyutlarda tehdit eden çevresel ve ekolojik sorunlara çözüm aramak amacıyla ile uluslararası düzeyde atılan ilk adım olmuştur (Kuşat, 2013: 4).

1995 yılında Nijerya'da Brent Spar vakası olarak (BM, 2008: 15) adlandırılan petrol platformundaki yangınlar sonucundaki sızıntılar sebebiyle Shell firması yoğun protestolarla karşı karşıya kalmış ve itibar kaybını önlemek amacıyla 20 milyon poundluk bir PR çalışması yapmıştır. Bu sürecin sonunda da kabul edilen ilk Kurumsal Sosyal Sorumluluk raporu yayınlanmıştır.

2000'li yıllarda idari otoriteler tarafından işletmeler için birçok düzenleme, ilke ve standartlar gündeme gelmiştir. Yasal düzenlemelerin çoğunlukta olduğu bu hususların en önemlilerinden birisi de 2000 yılında resmen uygulamaya konulan Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (Kağnıcıoğlu, 2007: 191) ve 1999 yılında geliştirilerek ilk kez 2004 yılında güncellenen (OECD, 2015: 4) OECD'nin yayınladığı Kurumsal Yönetim İlkeleridir.

Finansal krizler özellikle de 2008 yılındaki küresel kriz, piyasaların "Risk Yönetimi" olarak adlandırılan yeni bir kavramla tanışmasına neden olmuştur. Bu krizler yatırımcılara klasik raporlamanın işletmenin geleceği, karşılaşılabilecek riskler ve bu risklerin yönetilebilirlik olasılığı hakkında bilgi verme konusunda yetersiz kaldığını göstermiştir. Bunun sonucu olarak da 2009 yılında Uluslararası Standartlar Örgütü tarafından (ISO) ISO 31000 "Kurumsal Risk Yönetimi" standardı ve 2010 yılında da ISO 26000 "Sosyal Sorumluluk Standardı" yayımlanmıştır (www.iso.org).

Nihayetinde 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin kurulması ile birlikte 2013 yılında ilk Entegre Raporlama Çerçevesi yürürlüğe girmiştir. Bu çerçevede Avrupa Parlamentosu Nisan 2014 tarihinde, Avrupa genelinde yaklaşık 6000 şirketin finansal olmayan bilgilerini de açıklamasına ilişkin AB yönetmeliğini kabul etmiştir (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/muhasebe_direktifi.pdf).

2. ENTEGRE RAPORLAMA

Entegre raporlama bir işletmenin stratejisi, kurumsal yönetim ve finansal performans ile sosyal, çevresel ve ekonomik çevresi arasındaki ilişkiyi gösteren, bunun yanı sıra işletme açısından artı değer yaratmak için neler yapılabileceğinin anlaşılabilir ve sade bir biçimde sunulması olarak tanımlanabilecektir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere asıl amaç yaratılması hedeflenen değerlerin nasıl ortaya çıkarılacağıdır. Değer yaratma olgusu üzerine yerleştirilen entegre rapor, yatırımcılar, çalışanlar, yöneticiler, yasa koyucular ve ortaklar dahil olmak üzere tüm paydaşlardan faydalanır.

Küreselleşmenin ülke ekonomilerine en büyük etkilerinden birisi de konvansiyonel yöntemlerden modern yöntemlere geçişi hızlandırması olarak sayılabilir (Onat, 2015: 156). Muhasebe raporlaması açısından da modern yöntemler olarak karşımıza entegre raporlama çıkmaktadır. Entegre raporlamanın işletmelerin gündemine gelmesi ile gerek akademisyenler gerekse işletmeler tarafından finansal raporlama ve sürdürülebilirlik raporlamasının karışımı veya toplamından oluştuğu öne sürülmüştür (White, 2010: 29).

IIRC (International Integrated Reporting Council) entegre raporlamayı, bir kuruluşun içerisinde faaliyet gösterdiği ticari, sosyal ve çevresel koşullar bağlamında kuruluşun stratejisi, kurumsallığı ve performansına ilişkin önemli bilgileri bir araya getiren bir raporlama metodu olarak tanımlamaktadır (IIRC, 2011: 2).

Güney Afrika Entegre Raporlama Komitesi'ne (Integrated Reporting Committee of South Africa - IRCSA) göre entegre rapor; basit bir şekilde finansal ve sürdürülebilirlik raporlarının birleştirilmesi işlemi değildir. Entegre bir raporun, sosyal, çevresel, ekonomik ve finansal konular bağlamında şirket stratejisi, riskler ve fırsatlar hakkında önemli bilgileri bir araya getirerek ve bunlar arasındaki bağlantıları kurarak kuruluşun özlü bir görünümünü paydaşlara sağlaması gerekmektedir (IRCSA, 2011: 1).

Deloitte (2012: 9) ise entegre raporlamayı, kısa dönem performansı gereğinden fazla gözden çıkarmaksızın, bütün yönleriyle uzun dönem sürdürülebilirliği geliştirmeye ve muhafaza etmeye imkan sağlayan bir süreç olarak görmektedir.

Bir başka tanımlamada ise entegre raporlama, işletmenin finansal, sosyal, çevresel, ekonomik ve idari açılardan performansını paydaşlara raporlayan bir trend olarak ifade edilmiştir (Dahms, 2012: 15).

2.1. Entegre Raporlamanın Amaçları

İşletmelerin yoğunlukla kullandığı mevcut finansal raporlama modelinin geçmişe dönük olarak performans ölçütleri ortaya koyduğu, endüstriyel bir dünya için geliştirildiği ve karar verme konusunda uygun bilgi sağlamadığı, "One Report" kitabının yazarlarından ve entegre raporlamanın en önemli savunucularından olan ve Michael Krzus tarafından öne sürülmektedir.

Entegre raporlama günümüzün rekabet koşullarında uyumluluk gereksinimlerine yanıt olarak hazırlanabilir veya başka bir raporun erişilebilir bir parçası olabilir. Bir entegre raporun amacı, işletmenin etkilediği veya etkilendiği varlıklar, kaynaklar ve ilişkiler hakkında bilgi vermek olmalıdır. Etkilenme ve/veya etkileme dereceleri hakkında bilgi sahibi olunurken unutulmaması gereken en önemli unsur işletmenin tüm paydaşlarına nasıl değer yaratacağının açıklanmasıdır.

Bu kapsamda değer, dış çevreden, paydaşlar ile olan ilişkilerden ve diğer faktörlerden etkilenilebileceği, kısaca işletmenin bünyesinde ve tamamen işletme tarafından yaratılamayacağı unutulmamalıdır. Söz konusu hususlar dikkate alındığında rapor düzenleme aşamasında bazı bilgilerin edinilmesi ön şart olmaktadır. Bilgi sağlanması gereken hususlar şöyle sıralanabilir (IIRC, 2013: 2):

- a. İşletmenin etkilediği ve/veya etkilendiği dış çevre,
- b. İşletmenin etkilediği ve/veya etkilendiği ve sermaye öğeleri olarak adlandırılan kaynak ve ilişkiler,
- c. İşletmenin dış çevre ve sermaye öğeleri ile olan iletişimi.

Entegre raporun hazırlanması aşamasında elde edilecek bilgiler doğrultusunda, raporla aşağıdaki amaçlara ulaşılması hedeflenmektedir:

- a. Finansal veriler aracılığı ile sermaye sağlayan paydaşlara daha kaliteli bilgi sunmak.
- b. İşletmelerin kurumsal raporlarına değer yaratma kabiliyetini maddi yönden etkileyen tüm faktörleri içeren daha birleşik ve etkili bir yaklaşım ortaya koymak.
- c. Hesap verilebilirlik ve yönetilebilirlik öğelerini güçlendirmek ve bunların birbirlerine olan ilişkilerinin anlaşılmasını ve şeffaflığı sağlamak.
- ç. Karar verme unsurlarını desteklemek amacıyla kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya odaklanan tüm düşünceleri entegre edebilmek.

Tüm bu amaçlar doğrultusunda entegre raporlama, bütüncül bir bakış açısı sağlayarak, kuruluş operasyonlarının açık ve net, birbirleri ile bağlantılı ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunulmasını sağlarken, ileriye dönük bir bakış açısıyla kuruluşun gelecekte yaratacağı değeri, risk ve fırsatlarını

ve stratejisini paydaşlarına yansıtmaktadır (TÜ-SİAD, 2015: 44).

2.2. Entegre Raporlamanın Avantaj ve Dezavantajları

Entegre rapor paydaşların niteliklerine göre değişik avantaj ve dezavantajlara sahiptir. İlk olarak entegre raporu “Tek Rapor” şeklinde ortaya atan ve farklı platformlarda tartışılmasına sebep olan Eccles ve Krzus raporun işletmeler açısından dört önemli faydasını tanımlamaktadır (Eccles ve Krzus, 2010: 148);

a. İlişkiler ve sorumluluklar hakkında daha fazla bilgi sağlamak. Rapor işletmelerin paydaşlara daha etkili ve verimli olabilecek bilgileri sağlama adına daha detaycı olmaya zorlamaktadır.

b. Alınacak kararların kalitesini artırmada katkıda bulunmak. Sürdürülebilir bir stratejiyi oluşturan ve besleyen daha iyi kararlar verilmesine öncülük edecektir.

c. Paydaşlar ile kurulan ilişkilerin derinleşmesini sağlamak. Bu raporun kullanılması şirket ve paydaşları arasında sürekli bir diyalog temelinin oluşturacaktır.

ç. Yönetilmesi en zor risklerden olan itibar riskinin düşük seviyede kalmasını sağlamak.

Kanzer’e göre ise entegre raporlama (Kanzer, 2010: 46-47);

a. Sürdürülebilirlik raporunun finansal verilerle ilişkisini ilgisini kurarak paydaşların dikkatine sunabilmektedir.

b. Sürdürülebilirliğin işletmenin tamamında geçerli olduğu ve işletmenin değeri arasındaki doğru bir ilişki kurulmasına yardımcı olmaktadır.

c. Raporlamanın doğru yapılması durumunda fi-

nansal ve sürdürülebilirlik performanslarının artacağını ortaya koymaktadır.

Bu olumlu taraflarının yanı sıra bazı akademisyenler ve idari otorite savunucuları; entegre raporlamanın kompleks olması, karmaşıklığı artıran ve finansal olmayan veriler ile birlikte anlaşılabilir olmaması, test edilmiş standartlarının oluşturulmaması ve net olmaması başta olmak üzere bazı dezavantajlarını gündeme getirmektedirler.

Entegre raporlamanın diğer dezavantajları ise şöyle sayılabilir:

a. Gerek işletmeler gerekse denetçiler için yeni standartlar ve yükümlülüklerin belirlenmemesi.

b. Raporda yer alacak bilgilerin doğruluğunun teyit edilememesinde ortaya çıkabilecek sorunların işletmeye zarar vermesi.

c. Gereksiz bilgi tekrarı.

ç. Şeffaflık ve hassas bilgilerin paylaşımı konusunda dengenin sağlanamaması durumunda oluşabilecek risk ve tehditler.

2.3. Entegre Raporlama İhtiyacı

Sert piyasa koşullarında daha optimal kararlar vermek isteyen işletmelerin elinde birbirinden farklı dönemlerde hazırlanan farklı formatlarda raporlar mevcuttur. Literatür incelendiğinde karşımıza Finansal Raporlar, Çevresel Raporlar, Sürdürülebilirlik Raporları, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporları ve Entegre Raporlama gibi birçok kavram çıkmaktadır. Söz konusu raporların temelinde şeffaflık ve karar vericilere destek amacı güdülse de raporları okuyanlar tarafından zor bir durum ortaya çıkmaktadır.

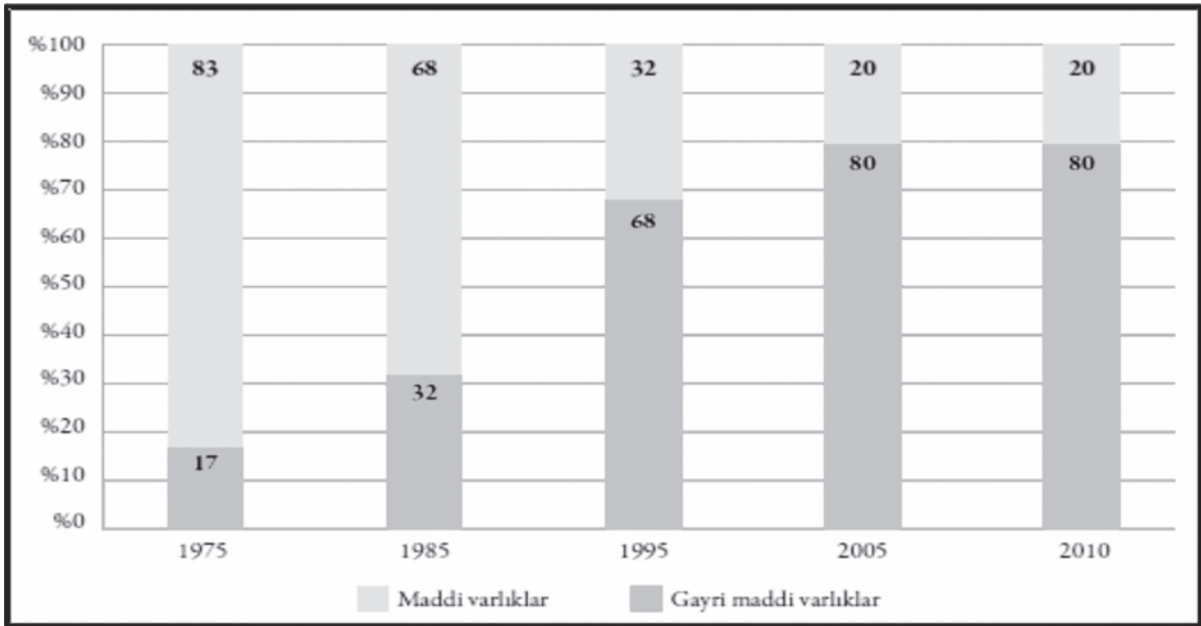
Yatırımcılar ve toplumun beklentilerinin değişmesi ve finansal verilerin yanı sıra finansal olmayan verilerin ve toplumsal çevresel faaliyetlerin karar mekanizmalarında etkin olmaya başlaması ile

birlikte işletmelerin pazar değerlerinde de farklılıklar ortaya çıkmaya başlamıştır.

2015 verilerine göre Standard & Poors 500’de yer alan şirketlerin pazar değerinin yaklaşık yüzde 80’ini fikri mülkiyet hakları, insan sermayesi, itibar, know-how gibi maddi olmayan varlıklar oluşturmaktadır (TÜSİAD, 2015: 21).

bilecek durumlara ilişkin veriler ile de bilgilenmek istemektedir. IIRC başkanı King İstanbul’daki bir konferansta finansal raporların mevcut yapılarıyla “dikiz aynasından bakarak araba kullanmaya yarayan bir vizyon” ortaya koyduğunu ifade etmiştir (<http://www.joomag.com/magazine/inmagazine-say%C4%B1-1-ocak-%C5%9Eubalmart/0930821001441205920?page=54>).

Şekil 1: S&P 500 Şirketlerinin Pazar Değeri Bileşenleri



Kaynak: TÜSİAD, 2015: 22

İşletmeler incelendiğinde maddi olmayan varlıkların öneminin vurgulanması açısından 2015 yılında en değerli işletmeler sıralamasında 485 milyar dolar geliri olan Wall-Mart kendisine 12. sırada yer bulabilirken, 65 milyar dolarlık gelire Google 4. değerli şirket unvanını kazanmıştır.

Yatırımcılar işletmelerin yatırıma değer olup olmadıklarını teyit edebilmek amacıyla işletmelerin verilerine bakarlar. Ancak finansal raporlar geçmiş yıl verilerini göstermektedir. Geleceğe yatırım yapmak isteyen yatırımcı gelecekte ortaya çık-

Geleceğe ayak uydurabilmek ve amansız rekabette gelecek fırsatlarını öngörebilmek işletmeler için artı değer anlamındadır. Bunun en güzel örneklerinden birisi Apple’dır. Şirketin 2013 yılındaki gelirlerinin %60’ı 4 yıl önce hiç ortada bile olmayan ürünlerden sağlanmıştır. Ayrıca, ilk kez 1955 yılında yayınlanan Fortune 500 listesindeki şirketlerden sadece %11’i bugün hala o listede kendine yer bulabilmektedir. Türkiye’ye baktığımızda ise ATO’nun 1923-2014 arasını kapsayan çalışmasında ortalama şirket ömrü 12 yıl olarak kaydedilmektedir (<http://www.atonet.org.tr>).

Değişen regülasyonlar ve kanunlar ile teknik detaylar nedeniyle finansal raporlar gitgide anlaşılması zor ve karışık bir doküman haline gelmiştir. Basit bir örnek vermek gerekirse edebiyatçılar tarafından anlatım sanatının doruğu kabul edilen Kafka'nın Dönüşüm adlı eseri 21 bin kelimeyken General Electric'in 2014 faaliyet raporu 111 bin kelimenin üzerindedir.

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK, SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI VE ENTEGRE RAPORLAMA

İşletmeler faaliyetlerini sürdürülebilir hale getirmek istemektedirler. Son dönemlerde sadece finansal karlılıkla değil sosyal sorumluluk ve çevresel faktörlerin de dikkate alınarak uzun dönemli karlılıklar elde edilebileceği beklentisi ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması ile işletmelerin hedeflerinin belirlenmesi, ulaşılan hedef başarılarının değerlendirilmesi ve geleceği yönetebilmek gibi amaçlarına sürdürülebilir bir şekilde ulaşabilmek için yardımcı olmaktadır.

3.1. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması veya sürdürülebilirlik raporlaması, işletmenin etkilediği/etkilendiği çevreye ilişkin gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgilerin faaliyet raporlarında veya ayrı bir raporda bildirilmesidir.

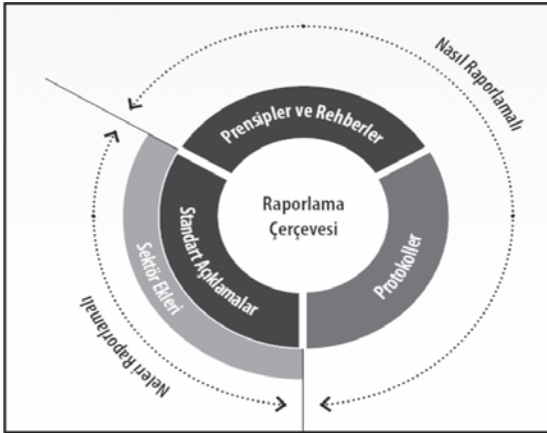
Sürdürülebilirlik uygulamaları, ekonomik performans ve pazar payı için de ön koşul olmaktadır. Sürdürülebilirliğin finansal performanstan bağımsız bir husus olmadığını, karar alma mekanizmalarını sürdürülebilir faktörlerle destekleyen işletmelerin daha kalıcı ve güçlü bir ekonomik

performans sağlayabileceği fikri güçlendirmektedir.

Sürdürülebilirlik raporları ile işletmeler;

- Risk ve fırsatları daha iyi değerlendirebilmelerine,
- Marka bağlılıklarını ve itibarlarını artırmalarına,
- Paydaşlar tarafından performanslarının daha iyi anlaşılabilmesine,
- Mali ve mali olmayan performans arasındaki ilişkinin gösterilmesine,
- Performanslarını değerlendirmek ve kıyaslamak,
- Ulusal ve uluslararası mevzuat şartlarını karşılayıp karşılamadıklarını ortaya koymaktadırlar.

Sürdürülebilirlik raporlaması yapan işletmelerin raporlar arasında karşılaştırma yapabilmeleri ve raporları değerlendirebilmeleri için uluslararası anlamda standartlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu amaçla işletmeler Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ya da Küresel İlkelere (GC) göre raporlama yapmaktadırlar. GRI kar amacı gütmeyen, uluslararası raporlama standartları geliştiren, sürdürülebilir küresel ekonomi için çalışan uluslararası bir organizasyondur (www.globalreporting.org). İşletmeler sürdürülebilirlik raporlamasını uluslararası karşılaştırılabilir ve güvenilir bir hale getirmek için GRI'nin yayımlanmış olduğu raporlama prensiplerine göre raporlama yapmaya çalışmaktadırlar.

Şekil 2: GRI Raporlama Çerçevesi

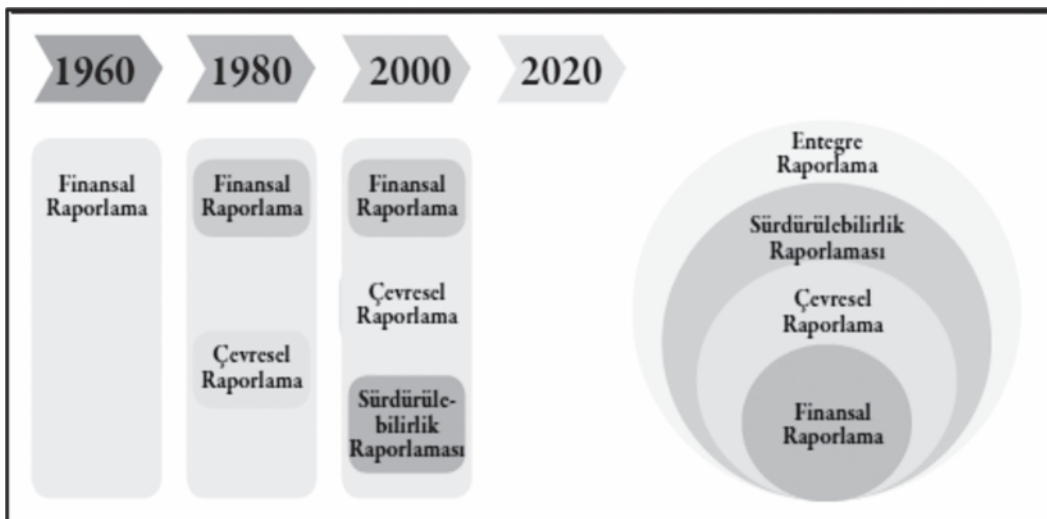
Kaynak: www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G3-Reporting-Guidelines.pdf

1980’lerde ilk önce Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) ve çevresel raporlamalarla başlayan süreç artık daha ciddi direktiflerle standardize edilen sürdürülebilirlik raporlamaları ile bir üst aşamaya geçmiştir. Bu süreçte ise Türkiye’de BM Küresel İlkeler Sözleşmesi imzacısı kuruluş sayısı 310’u bulurken (TOBB, 2015: 5), GRI platformuna kayıtlı 160’dan fazla rapor bulunmaktadır

(<http://www.kurumsalsurdurulebilirlik.com/tr-tr/anasayfa.aspx>).

3.2. Sürdürülebilirlik Raporlama ve Entegre Raporlama İlişkisi

İşletmeler farklı zamanlarda farklı mevzuatlara dayandırılarak hazırlanan ve farklı kullanıcılara hitap eden ancak özünde paydaşların karar verme süreçlerine yardımcı olan raporları tek bir rapor çatısı altında yayımlamaya başlamışlardır. Söz konusu raporlar, finansal ve finansal olmayan bilgilerden oluşmaktadır. Başta yatırımcılar olmak üzere tüm paydaşların işletmelerin gelecekteki konumu hakkında karar verebilmeleri, risk değerlendirmesi yapabilmeleri ve mevcut performansı doğru okuyabilmeleri için finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında bağ kurması gerekmektedir. Bu maksatla, işletmelerin sürdürülebilirlik hususları ile bunların finansal etkileri arasındaki ilişkiyi ortaya koyan sürdürülebilirlik raporlaması ile klasik finansal raporlamanın uyumlu bir şekilde birleştirilerek artık yeni bir raporlama formatına geçilme isteği veya zorunluluğu giderek artmaktadır.

Şekil 3: Kurumsal Raporlamanın Gelişimi

Kaynak: TÜSİAD, 2015: 38

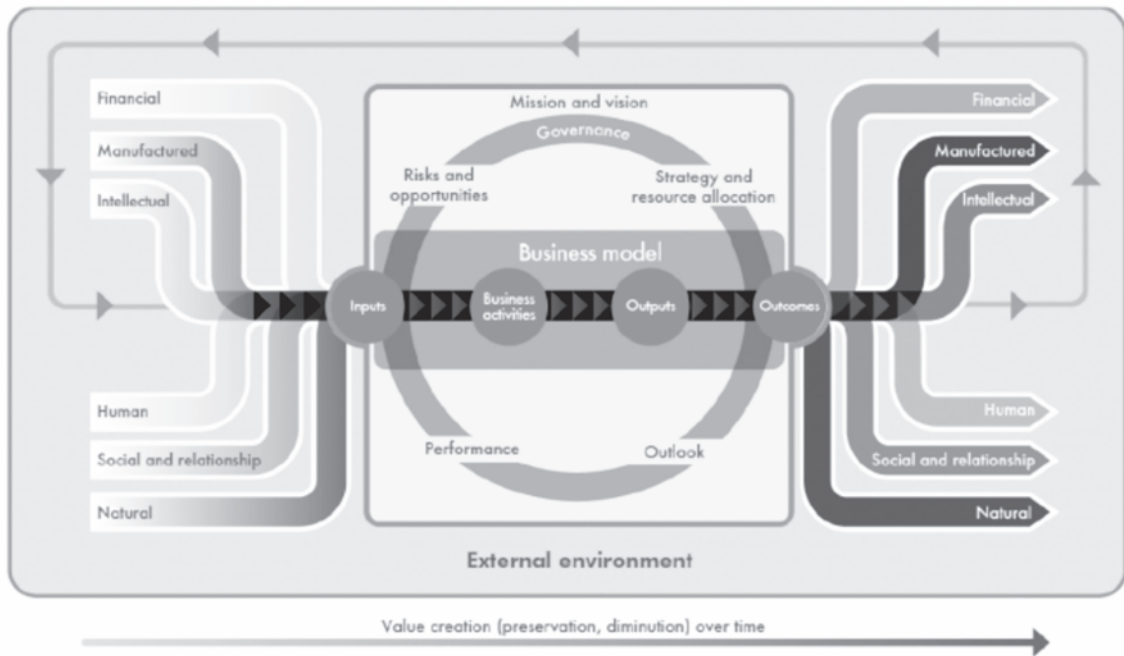
Uzun dönemli karlılığı sosyal sorumluluk ve çevresel etkiler ile birleştiren bir süreç olarak karşımıza çıkan sürdürülebilirlik raporlaması aynı zamanda yönetim kararlarına yardımcı olabilmek amacıyla ilave olarak sosyal ve yönetim performanslarının menfi ve müspet etkilerini de içeren bir karar destek sistemi olarak da değerlendirilebilir.

Kurumsal raporlama sistemi içerisinde yeni bir bakış açısı olarak günümüzde ortaya çıkan entegre raporlama ise özellikle gelecekte oluşacak artı değer için esas olan hususları bir arada sunmayı hedeflemektedir. Entegre raporlama sürdürülebilirlik raporlamasının temellerinden yola çıkarak işletmenin performansının ve beklentilerinin değer yaratma üzerindeki etkisinin nasıl gerçek-

leşeceğine dair bir bildirim sunmaktadır. Bu açıdan entegre raporlamaya; klasik finansal raporlamanın özeti ve sürdürülebilirlik raporu ile birleştirilmiş hali gözüyle bakmak yanıltıcı olacaktır. Entegre raporlama ile sürdürülebilirlik raporlamasının amaçları farklı gibi görülse de aslında Şekil 3’de görüldüğü gibi entegre raporlama diğer raporlama biçimlerini de özünde barındıran bir yapıya sahiptir.

Entegre raporlamaya ilişkin literatür araştırmalarında sıkça üzerinde durulan ve Şekil 4’de görülen değer yaratma sürecinin önemi IIRC ve Black Sun isimli bir şirketin 2014 yılında 150 şirketin katılımı ile gerçekleştirdikleri araştırma ile desteklenmektedir.

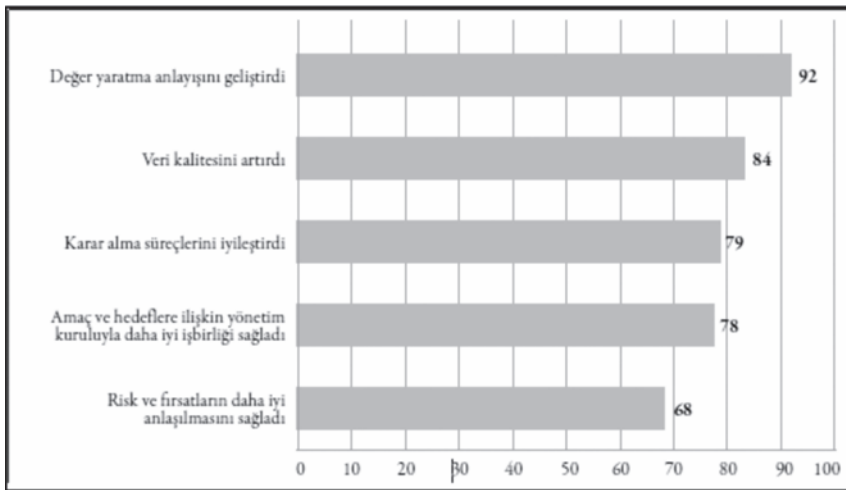
Şekil 4: Değer Yaratma Süreci



Kaynak: IIRC, 2013: 13

Şekil 5’de görüldüğü gibi entegre raporlamanın faydalarının araştırıldığı bir başka araştırmada ise, araştırmaya katılanların yüzde 92’si entegre raporlamanın değer yaratma anlayışını geliştirdiğini, yüzde 79’u yönetim kurullarının işletmenin nasıl değer yarattığını daha iyi anladığını belirtmiştir. Araştırma, değer yaratmaya ilişkin daha geniş bir perspektifin aynı zamanda kuruluşun stratejisi, kaynak dağılımı ve yönetim sistemlerinde de değişikliklere yol açtığını ortaya koymuştur (TÜSİAD, 2015: 79-81).

Şekil 5: Entegre Raporlamanın Faydaları



Kaynak: TÜSİAD, 2015: 81

4. İLKELER VE ÖĞELER

Bir raporun hazırlanmasında belli bir mevzuata bağlı ya da uluslararası normlara uygun kurallar silsilesi yoksa söz konusu raporların hazırlanmasında, içeriğinin oluşturulmasında ve sunulmasında bazı ilkeler ilk olarak uygulayıcılar tarafından ortaya atılmaktadır.

4.1. Entegre Raporlama İlkeleri

Entegre rapor yayınlıyacak işletmelere referans olması amacıyla IIRC tarafından 2013 yılında

yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, temelde Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğelerinden oluşmaktadır. Entegre Raporlama çalışması 7 temel kılavuz ilke üzerinde şekillenmektedir.

a. Stratejik odak ve geleceğe yönelim: İşletmenin yakın ve uzak plandaki değer yaratma kapasitesiyle ve sermaye öğeleri ile etkileşimiyle nasıl bir ilgisi olduğu hakkında bilgi sağlamalıdır.

b. Bilgiler arası bağlantı: Bilgiyi arama, erişim, birleştirme, bağlantı kurma, kişiselleştirme, tekrar

kullanma veya analiz etme kabiliyetini artırmak için bilgi ve iletişim teknolojisi kullanılmalıdır.

c. Paydaşlarla ilişkiler:

Bir entegre rapor, işletmenin paydaşları ile kurduğu ilişkilerin kalitesi ve etkinliği hakkında bilgi sağlamalı ve isteklerin ne ölçüde anlaşıldığını ve karşılandığını göstermelidir.

ç. Önemlilik: İşletmenin zamana dayalı olarak değer yaratma yeteneği konuları hakkında bilgi vermelidir.

d. Kısa ve öz olma: Bir entegre rapor, kısa, öz ve

anlaşılabilir olmalıdır.

e. Güvenilirlik ve eksiksizlik: İşletme açısından olumlu yada olumsuz tüm hususlar raporda eksiksiz olarak yer almalıdır.

f. Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik: Zamana dayalı olarak değer yaratma etkisini dikkate alarak diğer işletmelerle karşılaştırma yapabilmeye olanağı sunmalıdır.

Bahse konu ilkeler entegre raporun hazırlık ve sunulma aşamalarında temel olarak alınır, içerik hakkında bilgi vererek sunum şeklini gösterir.

4.2. İçerik Öğeleri

Zorlayıcı şekil ve içerik standartları ve yaptırım özelliği olmadığı için entegre raporlama şimdilik kurallara değil, ilkelere dayalı bir raporlama biçimidir. Bir entegre raporda bulunması gereken bilgiler birbirine bağlı ve birbirini dışlamayan içerik öğeleri ile düzenlenmiştir. İçerik öğeleri standardizasyon görevi görmez ve rapor içerik öğelerini belli bir sıraya göre raporlamaz. İçerik öğelerinde 8 ana başlık vardır. Öğeler içinde işletmenin finansal verileri performans başlığında yer almaktadır.

a. Kurumsal genel görünüm ve dış çevre: İşletmenin hangi alanda, hangi şartlar altında faaliyet gösterdiği raporda yer almalıdır.

b. Kurumsal yönetim: Raporda işletmenin yönetim yapısının değer yaratma kabiliyetini ne ölçüde etkilediği bilgisi sunulmalıdır.

c. İş modeli: İşletmenin faaliyet ve iş modeli hakkında yeterli detay verilmelidir.

ç. Riskler ve fırsatlar: İşletmenin zamana dayalı değer yaratma kapasitesini etkileyen/etkileyebilecek risk ve fırsatlar ile bunlara karşı işletmenin duyarlılığı paydaşlara aktarılmalıdır.

d. Strateji ve kaynak aktarımı: Bir entegre raporda, işletmenin hedefi ve bu hedefe ulaşma yolları gösterilmelidir.

e. Performans: İşletmenin hedeflere ulaşma başarısı ve ulaşılan hedeflerin sermaye öğelerini nasıl ve ne ölçüde etkilediğinin bilgisine de raporda yer verilmelidir.

f. Genel görünüş: Karşılaşılabilecek zorluklar ve tehditler ile bunların işletmenin performansına olan etkisinin bilgisi raporlanmalıdır.

g. Sunumun temeli: Raporda yer alacak bilgilerin nasıl belirlendiği ve ölçüldüğü paydaşlara açık ve anlaşılır bir şekilde açıklanmalıdır.

4.3. Sermaye Öğeleri

Entegre raporlamanın en önemli hususu, ortaya çıkarılacak değer yaratma olgusudur. Rapor işletmenin gelecekte nasıl değer yaratacağına ilişkin bilgiler sunmaktadır. İşletmelerin bir ürün veya hizmet üretmek için kullandığı değerler ise sermaye olarak adlandırılmaktadır. Entegre raporlamayı klasik finansal raporlardan ayıran diğer kavramlar ise organizasyon ve paydaşlar için “değer yaratma” ve “sermaye öğeleri”dir. Sermaye öğeleri; finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye ile doğal sermaye olarak 6 farklı anlamda ayrılmaktadır (TÜSİAD, 2015: 53).

a. Finansal sermaye: İşletmenin kullanımına sunulan fon olarak nitelendirilmektedir.

b. Üretilmiş sermaye: İşletmelerin kullandığı üretilmiş fiziksel nesnelere olarak tanımlanmaktadır.

c. Entellektüel/Fikri sermaye: İşletmenin bünyesinde bulundurduğu maddi olmayan duran varlıklardır.

ç. İnsan sermayesi: İşletmenin bünyesinde bulunan insan gücünün yetenekleri, deneyimleri ve işletmenin hedeflerini anlayıp, uyum sağlayıp aynı amaçları desteklemeleri, liderlik etme, grup halinde çalışma ve yönetme kabiliyetleri olarak tanımlanabilmektedir.

d. Sosyal ve ilişkisel sermaye: İlişkisel sosyal sermaye bireylerin diğerleriyle geliştirdikleri ilişkilerin türünü açıklar ve kişilerin sahip olduğu saygı, dostluk ve muhabbet gibi kendi aralarında oluşturdukları özel ilişkilere odaklanır (Turgut ve Begenirbaş, 2014: 148).

e. Doğal sermaye: İşletmelerin mevcut ve gelecekteki tüm süreçlerini etkileyebilecek yenilenebilir ve yenilenemez kaynaklardır.

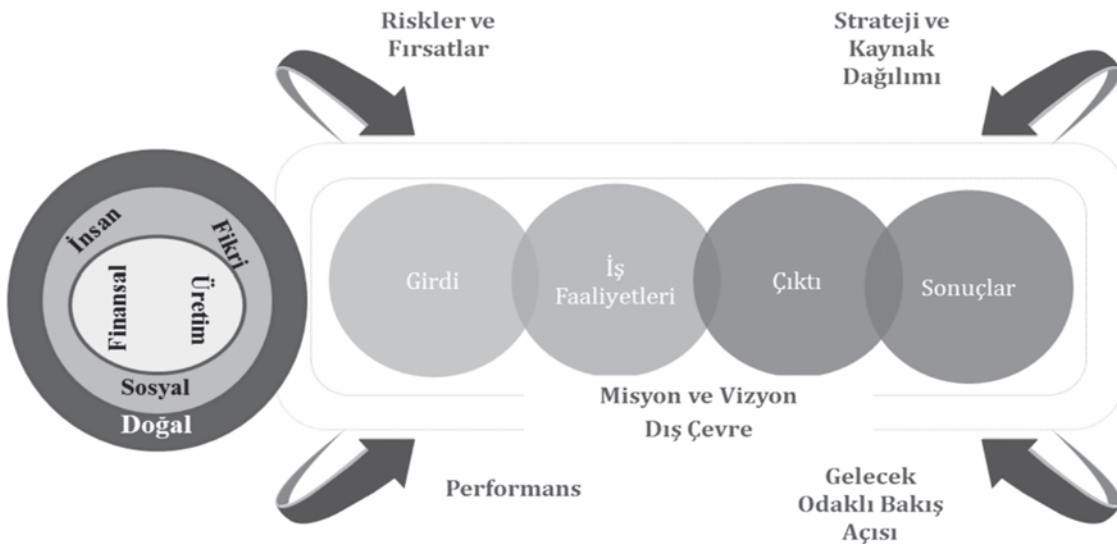
Sermaye öğeleri içerikleri ve amaçları gereği

birbirlerinden bağımsız olarak düşünülmemelidir. Tüm sermaye öğeleri birbirlerini aynı yönde ya da diğer yönde olumlu veya olumsuz olarak etkileyebilirler. Örneğin üretilmiş sermayenin artması ile finansal sermayenin azalacağı gibi, sermaye öğelerinin etkileşim içinde oldukları ve aynı zamanda diğer unsurlarla da birleşerek değer yaratma sürecine katkıda buldukları Şekil 6'da da gösterilmektedir.

yer almasının nedeni hükümet veya borsaların düzenlemeler yoluyla raporlamayı zorunlu hale getirmeleri veya teşvik etmeleridir (TÜSİAD, 2015: 73).

Eylül 2014 tarihinde Avrupa Birliği'nde (AB) büyük şirketlerin finansal olmayan bilgilerinin halka açıklanmasına ilişkin yeni bir direktif kabul edilmiştir. Bu kapsamda entegre raporlama formatında olmasa da finansal olmayan verilerin

Şekil 6: Sermaye Öğeleri ve Değer Yaratma Süreci



5. ENTEGRE RAPORLAMA UYGULAMALARI

Entegre raporlamanın artık işletmelerin günlük hayatlarına girmesi konusunda 2010 yılında Johannesburg Borsası ilk adımı atmış ve borsaya kote tüm şirketlerin entegre rapor yayımlamasını zorunlu kılmıştır. Böylelikle Güney Afrika, entegre raporlamayı borsaya kote şirketlere zorunlu hale getiren ilk ülke olmuştur.

Raporlama sayısında Güney Afrika Cumhuriyeti'ni Hollanda, Brezilya ve Avustralya takip etmektedir. Bu ülkelerin entegre raporlamada ön sıralarda

açıklanma zorunluluğu getirilen Danimarka, Portekiz, Fransa'da da entegre raporlamaya doğru adım atılmıştır. Bu ülkelerin yanı sıra Finlandiya, İsviçre, İspanya, ABD, İsveç, Kanada, Almanya ve İngiltere de entegre raporlama yapılan ülkeler arasındadır.

Türkiye'de henüz entegre raporlama yapan bir şirket bulunmamasıyla birlikte, iki şirket IIRC'nin pilot programına katılmış, birçok şirket de ilerleyen dönemde entegre raporlamayı planladıklarını açıklamıştır. Türkiye'de geçerli mevzuatlar uyarınca detaylı faaliyet raporu hazırlama zorunluluklarının bulunduğu entegre rapor hazırlanması

durumunda bile diğer raporların hazırlanma ve yayınlanma yükümlülüklerini ortadan kaldırmadığı gerçeği bulunmaktadır. Hali hazırda ülkemizde entegre raporlamadan ziyade sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporlaması gündemde bulunmaktadır. Ancak söz konusu raporlama sistemine yönelik olarak da henüz yasal bir düzenleme ve yaptırım bulunmamaktadır. Son yıllarda paydaşların baskısı sonucu işletmeler tarafından gönüllü olarak sürdürülebilirlik raporlaması yapılmaktadır. Halen gönüllü olarak toplam 200'ün üzerinde sürdürülebilirlik raporu yayınlanmıştır (<http://www.kurumsalsurdurulebilirlik.com/tr-tr/anasayfa.aspx>).

SONUÇ

Finansal krizlerle birlikte küresel çapta tüm yatırımcıların istediği, iyi yönetilen paydaşları ile arasındaki iletişimde şeffaflık ve hesap verilebilir olmayı ve sosyal sorumluluk içerisinde faaliyetlerini yürütmeyi kendisine ilke edinmiş, kısa, orta ve uzun vadeli gelecekte değer yaratabilecek ve yaratılacak değer nasıl yaratılacağına dair bilgiler sunabilen işletmelerin çoğalmasındır. Bu süreçte de yatırımcılar başta olmak üzere işletmelerin etkilediği/etkilendiği tüm paydaşlar işletmeler hakkında söz konusu bilgileri anlaşılabilir, öz ve sade bir şekilde raporlardan elde etmek istemektedirler.

Finansal raporlamadan sürdürülebilirlik raporlamasına ve günümüzde entegre raporlamaya uzanan süreçte işletmeler, sadece raporlama şekillerini değil, iş yapma biçimlerini, rol ve sorumluluklarını da yeniden tanımlamaktadırlar. İşletmelerin pazar değerlerine bakıldığında finansal olmayan varlıkların önemi her geçen yıl artmaktadır. Günümüzde işletmelerin piyasa değerinin esas belirleyicisi haline gelmiştir. Finansal olmayan değerlerin önemindeki bu artış göstermektedir ki, finansal raporlama yaklaşımı yakın gelecekte kendini finansal olmayan bilgileri de içeren entegre raporlamaya dönüştürecektir. Ancak en-

tegre raporlama halen yapılan bazı çalışmalarda klasik finansal raporlar ile son zamanlarda gündemde olan sürdürülebilirlik raporlarının bileşkesi olarak görülse de işletme ve paydaşları için değer yaratma sürecine odaklanması ile farklı bir konumda yer almasını gerektirmektedir. Entegre raporlamanın dayandığı temel düşünce işletmeye sermaye sağlayan tüm paydaşlara zaman içinde nasıl değer yaratacağını açıklamaktır. Aynı zamanda entegre raporlama yalnızca finansal sermayeyi değil aynı zamanda beşeri, sosyal ve entelektüel sermayeyi de kapsamaktadır (IIRC, 2013). Entegre raporlama ile ilgili olarak bilinmesi gereken en önemli husus; entegre rapor, sürdürülebilirlik raporu ile finansal raporun birleşimi değildir. Entegre raporlama ile işletmenin gelecekteki değerini ortaya koyması hedeflenmektedir.

Entegre raporlama için çevresel ve sosyal etkiler, finansal olmayan varlıklar sayısallaştırılmalıdır. Bu sayısallaştırmalar ile mevcut diğer sayısal veriler birleştiğinde işletmenin gerçek değeri ortaya çıkmaktadır. Ancak tüm olumlu yanlarının yanı sıra entegre raporlama uygulamasının en azından şimdilik en önemli eksikliği, test edilmiş standartlarının olmamasıdır. Standartların olmaması şirketler arasında uygulama farklılıklarına neden olmaktadır. Standartların oluşturulması durumunda bile mevcut yasal mevzuatlar düzenlenmeden, getirilecek yeni standartlar beklenen verimi sağlayamayacaktır.

Özetle öncelikle yatırımcılar ve diğer paydaşlar için sadece finansal değil aynı zamanda da finansal olmayan, önemli ve değer yaratabilecek bilgilere anlaşılabilir bir şekilde ulaşabilmek önemlidir. Bu kapsamda yasal mevzuat tam olarak düzenlenerek, yani işletmelere ilave yük değil, etkili ve verimli olabilecek bir yol sunarak oluşturulması, ulusal ve uluslararası standartların belirlenmesi ile entegre raporlama yapan işletmelerin geleceğini bulanık değil net olarak görmek mümkün olabilecektir.

KAYNAKÇA

- BM (2008), Kalkınma Programı: Türkiye’de KSS Değerlendirme Raporu.
- Dahms, D. (2012), Investigating The Relevance of Selected Aspects Of Integrated Reporting in The Banking Industry.
- Deloitte (2012), Integrated Reporting – Navigating Your Way To A Truly Integrated Report. Second Edition.
- Eccles, R.G. ve Krzus M.P. (2010), **One Report: Integrated Reporting For A Sustainable Strategy**, Hoboken, NJ: Wiley.
- International Integrated Reporting Committee (IIRC) (2011), Towards Entegrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century, http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf.
- International Integrated Reporting Committee (IIRC) (2013), Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi.
- Integrated Reporting Committee of South Africa (IRCSA) (2011), Framework For Integrated Reporting And The Integrated Report. Discussion Paper.
- Kağnıcıoğlu, D. (2007), **Endüstri İlişkileri Boyutuyla Sosyal Sorumluluk**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Kanzer, A.M. (2010), Towards a Model for Sustainable Capital Allocation: 45-57; Edited by: Eccles, R.G., B. Cheng ve D. Saltzman. The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps, Harvard Business School
- Kargın, S., Aracı, H. ve Aktaş, H. (2013), “Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 6 (1), 27-46.
- Krzus, M. P. (2011), Integrated Reporting, <https://www.mikekrzus.com/downloads/files/IRZ-Integrated-reporting.pdf>.
- Kuşat, N. (2013), “Yeşil Sürdürülebilirlik İçin Yeşil Ekonomi: Avantaj Ve Dezavantajları-Türkiye İncelemesi”, **Journal of Yasar University**, 29 (8): 4896-491.
- OECD (2015), Kurumsal Yönetim İlkeleri, OECD’nin G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu.
- Onat, O. K. (2015), “Ara Kazanç Ticareti İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt-Sayı: 8 (4), 149-157.
- TÜSİAD (2015), Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama, İstanbul.
- TOBB (2015), Birleşmiş Milletler Sorumluluk Bildirimi Raporu, 2015.
- Turgut, E. ve Begenirbaş, M. (2014), “İlişkisel Sosyal Sermayenin Yenilikçi Davranışa Etkisinde Örtülü Bilgi Paylaşımı Davranışının Aracılık Rolü”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 146-160.
- White, A. L. (2010), The Five Capitals of Integrated Reporting: Toward a Holistic Architecture for Corporate Disclosure: 29-32; Edited by: Eccles, R.G., B. Cheng ve D. Saltzman. 2010. The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps, Harvard Business School.
- www.atonet.org.tr
- www.globalreporting.org/resource/library/Turkish-G3-Reporting-Guidelines.pdf
- www.iso.org
- www.joomag.com/magazine/inmagazine-say%C4%B1-1-1-ocak-%C5%9Eubat-mart/0930821001441205920?page=54
- www.kurumsalsurdurulebilirlik.com/tr-tr/anasayfa.aspx
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/muhasebe_direktifi.pdf (2013/34 sayılı AB direktifi)
- www.toplumsalanaliz.net/2012/08/greenpeace-nedir-kurulusu-ve.html

TÜRKİYE AÇISINDAN İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ*

Dr. Özgecan ÖZER**

Makale Gönderim Tarihi : 09.03.2017 / Kabul Tarihi : 30.03.2017

ÖZ

Bu çalışma, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları altında yer alan GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi standardı çerçevesinde işletme yönetimi ve meslek mensuplarının bu süreçteki rol ve sorumluluklarını belirlemeyi amaçlamaktadır. Buna göre, meslek mensuplarının bu çerçevedeki rolü ile ilgili çeşitli konularda tartışmalar incelenmiş ve ileriye yönelik finansal bilgilerin doğal yapısı gereği daha detaylı tanımlamalar içeren kılavuzların geliştirildiği gözlenmiştir. Çalışmada, Türkiye’de genel olarak ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi konusuna meslek mensuplarının yaklaşımlarını ve ileriye yönelik beklentilerini araştırmak amacıyla uygulanan anket çalışması ile mevcut durumunun tespiti yapılmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Güvence Denetim Standartları, GDS 3400, İleriye Yönelik Finansal Bilgi, Türkiye

THE EXAMINATION OF PROSPECTIVE FINANCIAL INFORMATION IN TURKEY

ABSTRACT

This research investigates the role and responsibilities of company managements and auditors within the scope of ISAE 3400: The Examination of Prospective Financial Information under International Auditing and Assurance Standards (IAAS). Accordingly, the research finds out that many countries have been developed a more detailed introductory guide for the examination of PFI especially for the practitioners. This study additionally undertakes a survey to the auditors that will take role in examining the PFI in order to determine their opinions and expectations about the audit of future-oriented information in Turkey.

Keywords: Assurance Standards, ISAE 3400, Prospective Financial Information, Turkey

* Bu çalışma, Dr. Özgecan Özer’in “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Çerçevesinde Geleceğin Denetimi” adlı doktora tezinin Dünya ve Türkiye Açısından Geleceğe Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi ilişkin bölümünden üretilmiştir.

** Çankaya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ozerozgecan@gmail.com

1. GİRİŞ

İleriye yönelik finansal bilgiler (İYFB); hazırlama, raporlama ve inceleme süreçlerine olmak üzere 3'e ayrılarak teorik olarak belli bir çerçeveye yerleştirilmiştir. Özellikle ABD ve Avrupa ülkelerinde halka açık şirketlerin bu bilgileri yatırımcılara sunuyor olmasıyla birlikte mevzuatta birçok ekleme yapılmış ve çeşitli kılavuzlar düzenlenmiştir.

Genel olarak akademik kaynaklar incelendiğinde, kuramsal ve deneysel olarak güvence seviyelerini etkileyen faktörler ve özellikle İYFB'lerin incelenmesi üzerine yapılan çalışmaların yetersiz olduğu gözlenmektedir. Genellikle mevcut çalışmalar, güvence seviyelerinin belirlenmesi ve raporlanması ile ilgili olup, bir kısmı da finansal bilgi kullanıcıların ve hazırlayıcıların bu raporlara ithaf ettiği güvence seviyelerini araştırmıştır. Finansal tablo kullanıcılarının raporlarda, daha güncel ve ilgili muhasebe bilgisi beklediği günümüzde, ileriye yönelik finansal tablo bilgilerinin çalışılması önemlidir. Özellikle son dönemde yatırımcılar ve kredi verenler tarafından bu hizmete artan talep ile bu konu daha fazla ilgi toplamaktadır (Bell and Wright, 1995).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarına (UDGS) baktığımızda, ileriye yönelik finansal tahminler veya projeksiyonlar üzerine meslek mensuplarının inceleme yapması ve rapor vermesi konularıyla ilişkili temelde Uluslararası Güvence Denetim Standardı (GDS) 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi standardı yer almaktadır. Bu standardın amacı, bu bilgileri inceleme ve rapor verme yükümlülükleri konularında kılavuz olmaktır. Ayrıca bu standart, en iyi tahmin ve hipotetik varsayımların inceleme süreçleri ile ilgili yükümlülüklerle de yer vermektedir.

Bu çalışma, çeşitli ülkelerin standartlara yakınsama çalışmaları doğrultusunda düzenledikleri mevzuatlar ve tartışma raporlarını inceleyerek, bu

süreçteki rol ve sorumlulukları belirlemeyi amaçlamaktadır. Ayrıca, Türkiye'de genel olarak ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi konusuna meslek mensuplarının yaklaşımlarını ve ileriye yönelik beklentilerini araştırmak amacıyla uygulanan anket çalışması ile mevcut durumunun tespiti yapılmaktadır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

İYFB doğrultusunda bugüne kadar yapılan akademik araştırmalar incelendiğinde, bu bilgilerin yatırımcılar için ne derecede önem arz ettiği ile ilgili çeşitli çalışmalara rastlanmaktadır. Araştırmalarda öncelikli olarak, tahminlerin doğruluk ve güvenilirliği gerçek rakamlarla, finansal analistlerin göstergeleriyle ve zaman serisi modelleriyle karşılaştırılmış, daha sonra birçok çalışma işletme tahminlerinin yatırımcılar açısından önemli olduğunu ve bu tahminlerin kazanç sağlamada etkili rolü olduğunu saptamıştır.

Schelluh ve Gay (2006), çalışmalarında ileriye yönelik finansal bilgilerin beklenti boşluğuna olası etkilerini araştırmışlardır. Berlinger ve Robbins (1986) bu bilgilerin güvenilirlik açısından riskli olması nedeniyle harici kullanımının uzun zaman boyunca uygun bulunmadığını belirtirken, Dev ve Webb (1972) tahminlerin önceden doğrulanmasının mümkün olamayacağını tartışmışlardır. Ancak, Berlinger ve Robbins (1986) her zaman firmalar hakkında en uygun tahminlerin, en az geçmiş finansal bilgiler kadar kabul gördüğünü önermişlerdir. Bunun dışında, meslek mensuplarının İYFB'lerin güvenilirliğini artırma kabiliyeti ile ilgili de çalışmalar yapılmıştır. Corless and Norgaard (1974) denetçilerin kar tahminleri üzerinde kullanıcılar açısından az oranda güven artırdığını ancak bunun temel nedeninin denetçiler değil, tahmini bilgilerin niteliği olduğunu göstermişlerdir. Bunun aksine, Johnson and Pany (1984) denetçi ve kredi veren kuruluşların denetim şirketlerinin tahmini finansal bilginin olasılığını arttıracaklarını ve hata payını düşürerek

daha doğru olmasını sağlayacağını araştırmışlardır. Mak (1990), İYFB'lerin bağımsız denetim şirketleri tarafından incelenmesinin bu bilgilerin doğruluğunu arttırarak kullanıcılara güvence vereceğine dikkat çekmiştir. Rodgers ve Housel (2004) ise, meslek mensuplarının firmalar hakkında çevresel risk bilgisini, yönetimin tahmini finansal bilgilerini destekleyen inceleme raporlarında nasıl kullandığını incelemiştir ve karar alma sürecinden sonra denetçi görüş aşamasında finansal bilgiyi incelemeye daha çok ihtiyaç duyulmakta olduğunu, çünkü bu noktada artık algısal yöntemlerin yetersiz kaldığını tespit etmişlerdir. Ayrıca, denetçilerin geleneksel olmayan bilgi karşısında algılarının karşılaştırma ölçütlerinin eksikliği nedeniyle dengeli olamayacağı görüşü de savunulmaktadır (Groot, 2001; Rodgers and Housel, 2001). Ruhnke ve Lubitzsch (2010) çalışmalarında denetlenen finansal bilgilerin güvenilirliğini kısıtlayıcı olası faktörleri araştırmış ve bu faktörlerin maksimum güvence seviyesine olan etkisinin ne derecede olduğunu incelemiştir. Bunlara ek olarak, Mcconomy (1998) İYFB denetiminin başlamasıyla, bir başka deyişle denetim seviyesinde güvence sözleşmelerine geçişten sonra, pozitif (iyimser) yönde gerçekleşen sapmalarda gözle görülür azalmaların olduğunu tespit etmiştir.

Güvence hizmetleri kapsamında önde gelen araştırmalar arasında Brackney ve Helms (1996), Shafer ve Morris (1998), Rankin ve Sharp'ın (2000) ve Reed (2001) karşımıza çıkmaktadır. Brackney ve Helms (1996), tasdik hizmetlerinin yapısını ve kapsamını belirlemek amacıyla AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)'ya kayıtlı meslek mensuplarına anket uygulamış ve verilen en yaygın güvence hizmeti türünün üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri olduğunu tespit etmişlerdir. Shafer ve Morris (1998) çalışmalarında meslek mensuplarına anket uygulayarak, meslek mensuplarının güvence hizmetleri hakkındaki bilgilerini, bu hizmetleri

ne kapsamda verdiklerini ve bu hizmetler çerçevesindeki bazı konularla ilgili tutumlarını değerlendirmeyi amaçlamışlardır. Araştırmada öne çıkan sonuçlar arasından, meslek mensuplarının güvence hizmetleri nedeniyle ortaya çıkabilecek dava riskinden endişe etmelerine rağmen bu riskin finansal tabloların denetiminde karşı karşıya oldukları dava riskinden daha az olacağına inanıyor olmaları dikkat çekmektedir. AICPA'nın uyguladığı bir anket çalışmasının özetlendiği ve sonuçlarının açıklandığı araştırmalarında Rankin ve Sharp (2000), AICPA'in belirli güvence hizmetleriyle ilgili rehberlik etmesi, eğitim vermesi ve tanıtım yapmasının denetim şirketlerinin bu hizmetlerle ilgili planlamalarını etkilediğini ortaya çıkarmıştır. Son olarak Reed (2001) ise küçük denetim şirketlerine uyguladığı anket ile tasdik ve güvence hizmetlerini olumsuz yönde etkileyen faktör sıralamalarında, meslek mensuplarının hizmet konusuyla ilgili bilgi ve eğitimlerinin eksik olduğu sonucuna varmış ve meslek mensupları tarafından en çok istenen ve ihtiyaç duyulan yardımın ise eğitim alanında olduğunu tespit etmiştir.

Son dönemde tartışmalarda yer alan bir başka önemli konu Bütünleşik (Entegre) Raporlama'dır. Bu kavram, kullanıcılara şeffaf ve güvenilir raporlama sunma amacıyla çevre muhasebesi, sosyal sorumluluk muhasebesi, kurumsal yönetim ve stratejik yönetim ile sürdürülebilir raporlamayı kapsamak amacıyla ortaya çıkmıştır (Yanık ve Türker, 2012). Yıllık faaliyet raporları gelecekte, işletmelerin sürdürülebilirliği doğrultusunda geliştirilecek raporlama modeli için önem teşkil etmektedir (Esendemirli, 2013). Bu kapsamda, entegre raporlama, yönetimin riskleri kontrol edebildiği, değişen piyasa ortamında stratejilerin belirlendiği ve stratejik önceliklerin temel kaynaklar, ilişkiler ve kilit performans göstergelerini kapsadığı durumlarda başarılı olmaktadır. Mevcut finansal raporlamadan en önemli farklılıkları; geçmiş değerlerin ötesinde

gelecekle bağlantısı olan stratejik raporlama olarak ifade edilmektedir (PwC, 2011). AICPA (2009: 15.29-d), tarihi finansal bilgilerin güvenilirlik açısından ileriye yönelik bilgilerden ayrılması gerektiğini öne sürmektedir. Buna göre, İYFB eğer tarihi finansal sonuçları içeriyorsa ve kapsanan süre raporlar için önem teşkil ediyorsa, meslek mensubu tarihi finansal bilgileri de aynı standartlar çerçevesinde incelemelidir. Bunun nedeni, işletmenin güvenilirliğini korumak ve sürdürülebilirliğini sağlamaktır. Ancak, entegre raporlama ile şeffaflığı ve tutarlılığı sağlamak daha önemli ve dikkat edilmesi gereken bir husus olacaktır.

3. ÜLKELERİN YAKLAŞIMLARI

Günümüzde İYFB'lerin uygulama süreçlerinde daha detaylı açılımlara ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bu durumu en kapsamlı şekilde, İngiltere ICAEW (İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü) tarafından yayınlanan Denetim Uygulamaları Kurulu - APB (Auditing Practices Board) ve FEE (Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu)'nin tartışma raporları göstermektedir. Ayrıca ABD'nin uygulamalar için detaylı kılavuzlarla birlikte, kitaplar ve raporlar yayınlamış olması da yine bu ihtiyaçtan ortaya çıkmıştır. Bu çalışmalar, meslek mensuplarının konu ile ilgili görüşlerinin belli bir platformda bir araya getirmeyi ve standartların oluşturulmasına katkı sağlamayı amaçlamıştır. Finansal sektörde yer alan birçok ülkenin düzenleyici kurumları ve denetim şirketleri bu tartışmalarda yer alarak, bu bilgilerin incelenmesi konusunda standartlar ile ilgili görüş bildirmişlerdir.

İlk olarak İngiltere'de 1998 yılında, Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board) öncülüğünde İYFB'lerin incelenmesi ile ilgili bir tartışma raporu yayınlanmış ve konu ile ilgili daha sonra detaylı bir kılavuzun geliştirilmesi için ilk adım atılmıştır. Bu rapor, raporlama ge-

reksinimlerinde önerilen değişiklikler ve meslek mensuplarının karışılacağı olası zorluklar hakkında meslek mensupları ve düzenleyici kurumlardan görüşler olarak standardın uygulaması konusunda çok önemli başlıkların altını çizmektedir. FEE (Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu) ise 2004 yılında AB ülkelerinde yer alan çeşitli kurumlara bazı sorular yönelterek İYFB'nin incelenmesi standardının genel durumunu ve bu standarda yönelik öneri ve görüşleri bir araya getirmiştir.

GDS 3400 kapsamı açısından ülkelerin mevzuatlarında şekil değiştirdiği gözlemlenmektedir. Özellikle gelişmiş ülkelerde uygulamalar sırasında karşılaşılan mevzuat boşluklarını doldurmak amacıyla bu sonuç ortaya çıkmıştır. Genel olarak, meslek mensuplarının İYFB çerçevesindeki rolü ile ilgili çeşitli konularda tartışmaların süregeldiği tespit edilmiştir. Bu bilgilerin güvenilirliği ve meslek mensubunun önceden tahmin edilmiş bu bilgilerin güvenilirliğini artırma beceresi gibi konularda çeşitli endişeler süregelmektedir.

İYFB için en kritik unsur bu bilginin altında yatan varsayımlardır. Dünya piyasalarındaki ortak görüş, tahminlerin dayandığı varsayımların işletme yönetimi tarafından finansal raporlarda açıklanması gerektiği üzerinedir. Tahmin üzerinde etkisi olan ve işletme yönetiminin kontrolündeki faktörlerin açıklamalarda yer alması gerektiği düşünülmektedir (Morris, 1998). Meslek mensupları, İYFB'nin belirli varsayımlar bazında işletme tarafından doğru bir şekilde hazırlandığına dair rapor düzenlemekle yükümlüdür ve uygulanan muhasebe politikalarının tarihi finansal bilgilerde kullanılan muhasebe politikaları ile istikrarlı olması beklenmektedir. Ancak, varsayımlarının doğruluğu veya kabul edilebilirliğini değerlendiren ileriye yönelik finansal raporların kullanıcılara olduğundan daha yüksek veya daha az bir güvence vermesi tehlikesine dikkat çekilmektedir. Bu nedenle, inceleme raporlarında İYFB'nin kapsa-

mından ve yalnızca belli düzeyde güvence verebileceğinden söz edilmesi ve böylece kullanıcıların bilgilendirilmesi gerekmektedir (APB, 1998).

AB ülkelerine ait görüşlerdeki farklılıklar ortak bir düzenleme yapılandırılmasında zorlukların olduğunu açıkça göstermektedir. Bu nedenle, FEE öncülüğünde AB düzenlemeleri, “uygun düzenleme”nin sadece matematiksel doğruluk olmadığını bilerek, İYFB’nin temelinde var olan varsayımların incelenmesi ve raporlanmasının meslek mensuplarına zorunlu kılmamıştır. Ayrıca, denetim raporlarında varsayımların tam ve kabul edilebilir olup olmadığına dair bir değerlendirmeye yer verilmemesi gerektiği önerilmiştir. Ancak bu raporlarda uygun bir dil kullanılarak İYFB’nin gerçek sonuçlardan farklı olabileceğine dair bir uyarının mutlaka yer alması genel olarak kabul edilen bir görüş olmaktadır (FEE, 2005).

İleriye yönelik finansal bilgiler ve bu bilgilerin incelenmesi süreçlerinde uygulamada karşılaşılan zorluklar bu bilgilerin raporlama ve inceleme sürecinde yaşanmaktadır. Bu nedenle, bu bilgiyi çeşitli sınıflara ayırarak daha detaylı tanımlamalar yapan kılavuzlar ile karşılaşılabilecek zorluklara önlem alınmaktadır.

4. TÜRKİYE’NİN MEVCUT DURUMU

Ülkemizde, Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın yürürlüğe girmesiyle uygulamaya giren ve bağımsız ve etkin olarak çalışan Kamu Gözetim Kurumu (KGGK) tarafından düzenlenen Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları (UDGS) bağımsız denetimin kalitesini yükseltmektedir.

Bu bölümde, ülkemizde özellikle GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi standardının uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi yer almaktadır. Bu bilgilerin incelenmesi üzerine mevcut uygulamaların neler olduğu ve özellikle meslek mensuplarının konuyla ilgili görüşleri incelenmektedir.

4.1. Türkiye’de İleriye Yönelik Finansal Bilgiler

4.1.1. Bütçeleme

Ülkemizde İYFB’lerin incelenmesi ile paralellik oluşturan ilk uygulama bütçeleme olarak nitelendirilebilir. Bütçeler, işletmelerde planlama süreçlerinin verimliliğini arttırmak amacıyla geleceğe uzanan hedeflerin gerçekleşmesi için hazırlanmaktadır. Bir çeşit finansal tahmin olan bütçelerin işletmeler tarafından aylık, yıllık veya uzun vadeli süreçler için hazırlandığı bilinmektedir. Ancak genellikle kısa süreler için işletmenin ana hedef ve uygulamaları dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Proforma finansal tablolar ise finansal tablo bütçeleridir. Proforma gelir tablosu (gelir tablosu bütçesi) işletmenin bütçe döneminde elde edeceği karı veya zararı göstermektedir. Proforma bilanço ise planlanan faaliyetlerin işletmenin varlık ve kaynak yapısına etkilerini yansıtmaktadır. Aynı zamanda işletmenin genel bütçesini oluşturmaktadır (Akdoğan, 2009: 682, 685). Bütçe işletmelerin iç kontrol aracıdır ve bazı işletmelerde performansı yansıtan işletme yönetimine ait makul bir tahmini gösterirken, bu rakam genellikle bir hedeften öteye gidememektedir (Davey, 2001). Bu rakamlar, işletme içindeki amaçlara hizmet eden bilgiler olarak sınıflandırılmaktadır ve dış kullanıcılara raporlanmamaktadır. Bu nedenle, GDS 3400 kapsamında olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

4.1.2. Tarihi Finansal Tablolarda Kullanılan Finansal Tahminler

İşletmeler tarihi finansal tabloları hazırlarken bilanço tarihi itibarıyla raporlanan varlıklar ve yükümlülüklerin tutarlarını, koşullu varlıkların ve yükümlülüklerin açıklamasını ve hesap dönemi boyunca raporlanan gelir ve giderlerin tutarlarını etkileyebilecek geleceğe yönelik tahmin ve varsayımlarda bulunmaktadır. Muhasebe tahminleri

işletme yönetimlerinin mevcut olaylar ve işlemlere ilişkin en iyi bilgilerine dayanmasına rağmen İYFB'lerden farksız olarak fiili sonuçlarla nadiren birebir aynı sonuçları vermektedir. Borsa İstanbul (BIST) 30 Endeksi içerisinde rastgele seçilen

10 adet şirketin 1 Ocak - 31 Aralık 2012 hesap dönemine ait faaliyet raporlarına göre ülkemizde tarihi finansal tablolarda kullanılan bazı önemli tahmin, varsayım ve projeksiyonlar aşağıda belirtilmiştir¹:

Tablo 1. Tarihi Finansal Tablolarda Kullanılan Tahminler

Faydalı ömür: Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar tahmini faydalı ömürleri boyunca itfaya tabi tutulmaktadır. Amortismanına tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır².

Varlıklarda değer düşüklüğü: İşletmeler tarafından genellikle yılda bir kez veya şartların değer düşüklüğünü işaret ettiği durumlarda daha sık aralıklarla maddi duran varlıklar (özel maliyetler vs.) ve maddi olmayan duran varlıklar (haklar, marka değeri, şerefiye vs.) değer düşüklüğü tespit çalışmasına tabi tutulmaktadır. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair herhangi bir belirtinin bulunması durumunda, söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir değeri kullanım değeri hesaplamalarına veya satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer hesaplamalarına göre tespit edilebilmektedir³. Bu hesaplamalar tahmini nakit akımlarını bugünkü değerine indirgeyen iskonto oranı, brüt kar marjı, beklenen büyüme oranı gibi tahmin ve varsayımları içermektedir.

Stoklar: Net gerçekleştirilebilir değer olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutar olarak ifade edilmektedir⁴.

Karşılıklar: İşletmelerin geçmiş olaylar sonucunda, elinde bulundurduğu yasal ya da yaptırıcı bir yükümlülüğün mevcut bulunması ve bu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla geleceğe yönelik bir kaynak çıkışının muhtemel olduğu, ayrıca ödenecek miktarın güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda ayrılmaktadır⁵. İşletme yönetimleri tarafından burada en iyi tahmin hesaplanmaktadır. Örneğin kıdem tazminatı karşılığı hesaplamalarında işletmelerin ana varsayımı her hizmet yılı için olan azami yükümlülük tutarının enflasyona paralel olarak artacak olmasıdır. Bu nedenle, ilgili bilanço tarihi itibarıyla karşılıklar, geleceğe ilişkin çalışanların emekliliğinden kaynaklanacak muhtemel yükümlülüğün bugünkü değerini enflasyon baz alınarak tahmin edilen iskonto

1 BIST 30'dan seçilen şirketler: Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş., Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı ve Bağlı Ortaklıkları, Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, Migros Ticaret Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları, Koç Holding A.Ş., Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş., Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, Arçelik A.Ş., Türk Telekomünikasyon A.Ş.

2 TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, prg. 6 ve prg. 75; TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, prg. 88

3 TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, prg. 10-a, prg. 66 ve prg. 74

4 TMS 2 Stoklar Standardı, prg. 6

5 TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, prg. 14-a/b/c

oranı ile hesaplanmaktadır. Bu oranın dışında işten ayrılma oranı, emeklilik olasılığı gibi çeşitli değerlerin tahminleri de hesaplamalarda kullanılmaktadır.

Ertelenmiş vergi: Vergilendirilebilen gelirin oluşmasının muhtemel olduğu durumlarda ertelenmiş vergi aktifi her türlü geçici farklar üzerinden hesaplanmaktadır⁶. Söz konusu farklılıklar genellikle bazı gelir ve gider kalemlerinin vergiye esas tutarlarının UFRS'ye göre hazırlanan konsolide finansal tablolarda farklı dönemlerde yer almasından kaynaklanmaktadır. Gelecekteki kar projeksiyonları, cari dönemlerde oluşan zararlar, kullanılmamış zararların ve diğer vergi varlıklarının kullanılabilceği tarihler ve gerektiğinde kullanılabilcek vergi planlama stratejileri gibi değerlendirmeler bu süreçte yer almaktadır.

Finansal araçların gerçeğe uygun değerleri: Finansal araçların tahmini gerçeğe uygun değerleri, işletmeler tarafından o döneme ait erişilebilir piyasa verileri ve uygun değerlendirme yöntemleri kullanılarak tespit edilmektedir. Özellikle finansal varlıklar ve finansal yükümlülükler için gerçeğe uygun değer hesaplama modeli oluştururken çeşitli varsayımlar baz alınarak iskonto oranı ve brüt kar marjı gibi değerler hesaplamalarda kullanılmaktadır.

Bağımsız denetim raporları, finansal tablolarla ilgili olarak muhasebe tahminlerinin yapılması ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesinden işletme yönetiminin sorumlu olduğuna dair bir beyan içermektedir. Ayrıca bağımsız denetim, işletmenin muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir. Sonuç olarak, ileriye yönelik finansal tabloların incelenmesi süreciyle paralel olarak, raporlarda işletme yönetiminin sorumlu olduğuna dair bir beyan bulunmakta ve bağımsız denetçinin konuyla ilgili yetkileri açıklanmaktadır.

Bunların dışında, BIST 30 Endeksi içerisinden rastgele seçilen 10 adet şirket; enerji, telekomünikasyon, perakendecilik, otomotiv, medya turizm ve sivil havacılık gibi çeşitli sektörlerde hizmet vermektedir. Yöntem benzerlikleri olmasına karşın, işletmeler varsayımlar geliştirirken özellikle stratejik yapıları ve içinde buldukları sektör

dinamiklerini göz önünde bulundurdıkları tespit edilmiştir. Örneğin bazı durumlarda iskonto oranı yalnızca enflasyon oranına göre belirlenirken, diğer bir durumda projeksiyonlar daha uzun vadeli sektör yapısına göre farklılıklar gösterebilmektedir. Benzer sektörlerde yer alan işletmelerin ise ileriye yönelik aynı grup tahminlerinde nedenlerini açıklayarak farklı varsayım ve tahminler geliştirdiği görülmüştür.

Tarihi finansal tablolara ait bağımsız denetim raporlarında yer alan varsayım ve tahminler bağımsız denetim kapsamında olup, Bağımsız Denetim Standartları altında BDS 540 Muhasebe Tahminlerinin Denetimi ve UFRS altında özellikle TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı çerçevesinde düzenlenmektedir. Bu bilgiler İYFB olarak sınıflandırılmamakta ve geçmiş döneme ait tarihi bir bilgi olması nedeniyle GDS 3400 kapsamında yer almamaktadır.

6 TMS 12 Gelir Vergileri, prg. 34

4.2. İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine İlişkin Bağımsız Denetçilerin Yaklaşımlarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma

Araştırmanın bu bölümünde, GDS 3400 numaralı standardın ülkemizde uygulanabilirliği doğrultusunda mevcut uygulamalar ve meslek mensuplarının görüşleri üzerine değerlendirilmeler yer almaktadır. Türkiye’de denetim standartlarına uyumlaşma açısından önemli aşamalar kaydedilmiştir. UDGS’nin ikinci bölümünü oluşturan güvence standartları meslek adına yeni başlıklar sunmaktadır ve GDS 3400 bunlardan bir tanesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, İYFB’lerin İncelenmesi konusuna meslek mensuplarının yaklaşımları ve bu konudaki eğitim ve hazırlık seviyelerini araştırmak amacıyla anket çalışmasına dayanan bir araştırma yapılmıştır.

4.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amaçları şöyle sıralanabilir:

- Ülkemizde hangi İYFB’lerin mevcut durumda hazırlandığını ve bu bilgilerin bağımsız denetim sürecine ihtiyaç duyup duymadığını tespit etmek,
- İleriye yönelik finansal tabloların raporlanmasının ülkemizde kullanıcılara ne düzeyde fayda sağlayacağını ve bu tablolar için düzenlenen bağımsız denetim raporu ile güvence seviyelerindeki değişimleri saptamak,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi standardı çerçevesinde ülkemizde karşılaşılabilecek zorlukların neler olabileceğini öğrenmek ve
- Bağımsız denetim anlayışına farklı bir bakış açısı getiren güvence sözleşmeleri çerçevesinde yer alan ileriye yönelik finansal bilgilerin in-

celenmesi konusunda meslek mensuplarının görüşlerini ortaya koymaktır.

4.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın amaçları doğrultusunda hazırlanan anket, ülkedeki çeşitli bağımsız denetim, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik firmalarında görevli SMMM, YMM veya SPK Lisanslı Bağımsız Denetçilerden oluşan meslek mensuplarına uygulanmıştır. Ankette e-posta ve yüzyüze görüşme yöntemleri kullanılmıştır ve genellikle kapalı uçlu sorulara yer verilmiştir. Ancak bazı sorular meslek mensuplarının yorumlarını gerektirdiğinden açık uçlu cevaplara da ihtiyaç duyulmuştur. Anketi toplam 114 meslek mensubu cevaplandırmıştır ve elde edilen veriler, SPSS 20.0 paket programı yardımıyla analiz edilmiştir. Anket sorularının güvenilirliğini ölçmek amacıyla güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach Alpha⁷ katsayısı 0,717 olarak hesaplanmıştır.

4.2.3. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Anket çalışmasından elde edilen bulgular aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır.

- Meslek mensuplarına ilişkin genel bilgiler Tablo 2’de gösterilmektedir. Meslek mensuplarından % 81,6’sı erkek, % 93’ü 35 yaş ve üstü, % 69,3’ü lisans mezunu, % 54,4’ü YMM ve % 43’ü bağımsız denetçidir. Ayrıca, anket sonuçlarına göre katılımcıların görev yaptıkları denetim firmalarının % 43,9’u YMM şirketi, % 21,9’u Bağımsız denetim ve YMM şirketi ve % 18,4’ü uluslararası bağlantısı olan denetim şirkettir. Buna ek olarak, bu şirketlerin % 69,3’ü 1 ile 19 kişi arasında elemanla çalışmaktadır.

7 Cronbach alpha katsayısı 0 ile 1 arasında bir dağılım gösterir ve bu değerinin düşük çıkması testin homojen olmadığı anlamına gelir α . Değerlendirmede, $0,00 \leq \alpha \leq 0,40$ arası güvenilir değil, $0,40 \leq \alpha \leq 0,60$ arası düşük güvenilirlikte, $0,60 \leq \alpha \leq 0,80$ arası oldukça güvenilir ve $0,80 \leq \alpha \leq 1,00$ arası yüksek derecede güvenilir olarak kabul edilir.

Tablo 2. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarına İlişkin Genel Bilgiler

1. Cinsiyet	Sayı	Yüzde
Kadın	21	18.4
Erkek	93	81.6
2. Yaş		
34 ve altı	8	7
35 ve üstü	106	93
3. Eğitim Durumu		
Meslek Lisesi	0	0
Lisans	79	69.3
Yüksek Lisans	32	28.1
Doktora	3	2.6
4. Görev Yapılmakta Olan Denetim Firmasının Türü		
SMMM Şirketi	4	3.5
YMM Şirketi	50	43.9
Bağımsız Denetim ve SMMM Şirketi	14	12.3
Bağımsız Denetim ve YMM Şirketi	25	21.9
Uluslararası Bağlantılı Denetim Şirketi	21	18.4
5. Görev Yapılmakta Olan Denetim Firmasında Çalışan Eleman Sayısı		
1 - 19	79	69.3
20 – 39	13	11.4
40 ve daha fazla	22	19.3
6. Denetim Sırasında Kullanılan Unvan		
SMMM	9	7.9
YMM	62	54.4
SPK Lisanslı Bağımsız Denetçi	43	37.7
Toplam	114	100

- Ankete katılan meslek mensuplarının GDS 3400 Standardı ile daha önce karşılaşma oranı yalnızca % 21'dir. Bununla birlikte bu standart çerçevesinde ileriye yönelik finansal tablo denetimi ülkemizde katılımcılar tarafından bugüne kadar hiç uygulanmamıştır. Buna kar-

şın, meslek mensuplarının bu bilgilerin incelenmesi ile ilgili görüşlerine göre, ileriye yönelik finansal tablolar açısından bağımsız bir denetim mekanizmasına meslek mensuplarının % 81,6'sı ihtiyaç olduğu görüşünü savunmuştur.

- “İleriye yönelik finansal tabloların raporlanması kullanıcılara hangi düzeyde fayda sağlar?” sorusunda katılan 114 meslek mensubundan 36’sı çok fayda sağlayacağını, 61’i fayda sağlayacağını, 15’i kararsız olduğunu, 2’si ise fayda sağlamayacağını belirtmiştir. Bu soruya paralel olarak “İleriye yönelik finansal tabloların bağımsız denetimden geçerek ayrı bir bağımsız denetim raporuyla sunulması kullanıcılara hangi düzeyde fayda sağlar?” sorusuna ise 30’u çok fayda sağlayacağını, 58’i fayda sağlayacağını, 16’sı kararsız olduğunu, 10’u ise fayda sağlamayacağını belirtmiştir. Meslek mensupları tarafından her iki sorunun yanıtında ifade edilen faydalar Tablo 3’de özetlenmiştir.

Tablo 3. İleriye Yönelik Finansal Tabloların Raporlanmasının ve Bağımsız Denetimden Geçmesinin Sağlayacağı Faydalar – Denetçi Görüşleri

İşletmeye şeffaflık getirir.
İşletme stratejisinin belirlenmesine katkı sağlar.
Finansal tabloların UDGS’ye uygun hazırlandığını göstererek, özellikle şirket yönetimi düzeyinde mevcut ortaklara ve gelecekteki olası ortaklara yararlı olur.
İşletmeye ait geleceğe yönelik projelerden beklentilerin daha gerçekçi değerlerle ifade edilmesine neden olur.
Erken uyarı görevi yaparak, işletmeleri disipline eder ve böylece yöneticilerin vizyonunu genişletir.
Fiili sonuçlardan sapma nedenlerinin analiz edilmesi ve gerekiyorsa muhasebe politikalarında değişikliğe gidilmesi gibi kararların alınmasına yardımcı olur.
İşletmenin sürekliliği ve güvenilirliği açısından kurumsal yapısına önemli faydalar getirir.
Kredi ve yatırım kararlarına önemli etkileri olur ve yatırımcılara ışık tutar.
İşletme hakkında kullanıcılara ileriye yönelik karlılık ve harcamalar ile ilgili önemli bilgiler aktarılmış olup, daha güvenilir ve daha objektif öngörüler yapılmasına yardımcı olur.
Finansal tabloların UDGS’ye uygun olarak incelendiği gösterilmiş olur.
İYFB’ler için sunulan bağımsız denetim raporuyla, kullanıcılara makul düzeyde güvence verilebilir.
Hile ve hataların önlenmesinde yardımcı olur.
İşletmenin gelecek dönemde aldığı riskler kullanıcılar tarafından incelenebilir.
Finansal tabloların hazırlanma sürecinde uygulayıcıların daha detaylı, titiz ve ciddi çalışmasına sebep olur.
Tarihi finansal tablolarda yer alan tahmin ve projeksiyonların geliştirilmesine katkı sağlar. Örneğin, değer düşüklüğü testlerinde kullanım değeri hesaplamasında yapılacak projeksiyonlar bakımından faydalı olur.
Sermaye piyasalarının daha geniş bir tabana yayılmasına katkıda bulunur.

- Meslek mensuplarına yöneltilen bir diğer soru UDGS çerçevesinde İYFB'lere ilişkin güvence seviyesi ile ilgilidir. İleriye yönelik finansal tablolar için düzenlenen bağımsız denetim raporu ile kullanıcılara bu finansal bilgilere ilişkin % 75 oranında belli düzeyde bir güvence sağlanacağı görüşü ortaya çıkmıştır. Sorunun yanıtı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 4. İleriye Yönelik Finansal Bilgilere İlişkin Güvence Seviyesi

İleriye yönelik finansal tablolar için düzenlenen bağımsız denetim raporu ile kullanıcılara hangi düzeyde güvence sağlanır?	Sayı	Yüzde
Daha az güvence sağlar	1	0.9
Hiçbir güvence sağlamaz	3	2.6
Belli düzeyde güvence sağlar	75	65.8
Çok güvence sağlar	28	24.6
Güvence düzeyinde bir değişim olmaz	7	6.1
Toplam	114	100

- Meslek mensuplarına ileriye yönelik finansal tabloların denetlenmesi durumunda finansal raporlarda ihtiyaç duyulabilecek bilgiler sıralanarak, bu bilgilerin önem derecelerinin (1: en önemsiz, 6: en önemli) belirtilmesi istenilmiştir. Tablo 5’de görüldüğü üzere meslek mensupları, % 47,40 oran ile kapsanan dönemde elde edilen fiili sonuçların sunulan verilerden farklılık gösterme ihtimalinin ol-

duğunu ve bu farklılıkların önemli olabileceğini belirten bir uyarı notunun finansal raporlarda bulunması gereken en önemli bilgi olarak öngörmüştür. Bunu takiben, İYFB ve bu bilginin dayandığı varsayımlara ilişkin işletme yönetiminin sorumlu olduğunu gösteren bir beyannamenin finansal raporlarda yer alması meslek mensuplarının %41,20’si tarafından gerekli görülmüştür.

Tablo 5. İleriye Yönelik Finansal Raporlara Eklenmesi Gereken Bilgilerin Önem Dereceleri

	Önem Dereceleri (%)					
	(1: en önemsiz, 6: en önemli)					
	1	2	3	4	5	6
İYFB ve bu bilginin dayandığı varsayımlara ilişkin işletme yönetiminin sorumlu olduğunu gösteren bir beyan	15.80	9.60	7.00	2.60	41.20	23.70
İYFB'nin amacı ve/veya sınırlı kullanımına atıfta bulunma	15.80	19.30	11.40	36.80	13.20	3.50
Bilginin kalitesini etkileyen önemli, uygun ve duyarlılığı yüksek olan varsayımların özeti	35.10	12.30	21.10	9.60	7.00	14.90
Önemli muhasebe politikalarının bir özeti	10.50	39.50	19.30	11.40	8.80	10.50
İYFB'nin kapsadığı süre	11.40	12.30	35.10	18.40	18.40	4.40
Kapsanan dönemde elde edilen fiili sonuçların sunulan verilerden farklılık gösterme ihtimalinin olduğunu ve bu farklılıkların önemli olabileceğini belirten bir uyarı notu	7.90	7.00	5.30	18.40	14.00	47.40

Kendilerine sunulan tabloda listelenen bu bilgiler arasından, bilginin kalitesini etkileyen önemli, uygun ve duyarlılığı yüksek olan varsayımların ve önemli muhasebe politikalarının özeti gibi bilgiler anket katılımcıları tarafından % 35,1 ve % 39,5 oranında en önemsiz olarak işaretlenmiştir. Bunun nedeni olarak meslek mensupları, bu gibi bilgilerin mevcut tarihi finansal raporlarda yer alan finansal tahminler için zaten sunuluyor ol-

duğunu, dolayısıyla ileriye yönelik finansal raporları için ayrı bir özel nitelik taşımadığını belirtmiştir.

- Anket katılımcılarının ileriye yönelik finansal tabloların incelenmesi standardı çerçevesinde ülkemizde karşılaşılabilecek zorlukların neler olabileceğine dair görüşleri ise Tablo 6'da gösterilmektedir:

Tablo 6. İleriye Yönelik Finansal Tabloların İncelenmesi Sürecinde Karşılaşılabilecek Zorluklar

Zorluklar	Sayı	Yüzde
İşletme yönetiminin bu konuda bilgi eksikliği	82	% 71.9
Denetçilerin konuyla ilgili bilgi/egitim eksikliği	39	% 34.2
Denetçilerin uygulamada tecrübe eksikliği	53	% 46.5
Risk ve belirsizliklerin yönetim güçlüğü	63	% 55.3
Varsayımların makul düzeyde kabul edilebilir olmasının sağlanmasındaki güçlülük	39	% 34.2
İşletme yönetiminin bu bilgileri raporlamaya istekli olmaması	57	% 50.0
Kullanıcıların (yatırımcılar, kreditorler vs.) bu bilgilere ihtiyaç duymuyor olması	22	% 19.3

Buna göre, GDS 3400 standardının ülkemizde uygulama sürecinde karşılaşılabilecek en büyük zorluk işletme yönetimlerinin konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmamasıdır. Katılımcılardan 82 meslek mensubu bu görüşü paylaşmaktadır. Ayrıca, %55,3 oranında katılımcı ise risk ve belirsizliklerin bu süreçte yönetilmesi konusunda güçlüklerin ortaya çıkabileceğini düşünmektedir. Buna karşın, finansal tablo kullanıcılarının bu bilgilere ihtiyaç duymuyor olması karşılaşılabilecek bir zorluk olarak nitelendirilmemektedir, çünkü bu ihtiyacın var olduğu katılımcılar tarafından önceki soruların yanıtlarında belirtilmiştir.

- Dönem sonu finansal tablolarda yer alan finansal tahminler, kapsadığı dönem dışında İYFB'ler ile aynı özellikleri paylaşmaktadır. Bu nedenle, meslek mensupları dönem sonu finansal tabloların bağımsız denetiminde bu bilgilerle karşılaşmakta ve denetim standartlarına uyumlu şekilde incelemektedir.

Meslek mensuplarının bu konu ile ilgili görüşlerini

almak amacıyla GDS 3400 Standardı gözönünde bulundurularak, dönem sonu mevcut finansal tablolarda kullanılan finansal tahminlerin raporlanması hakkındaki düşünceleri sorulmuştur. 11 kişi dönem sonu finansal raporlarda yer alan tahminlerin zaten denetlenmekte olduğunu, ayrıca raporlamaya ihtiyaç olmadığını belirtmiştir. Buna karşın, 24 kişi dönem sonu finansal raporlarda yer alan tahminlerin sonucu etkilediğini, bu nedenle ayrıca raporlanıp denetlenmesi gerektiğini söylemiştir. 31 kişi ise finansal tablolarda yer almayan ileriye yönelik finansal tahminlerin, bir başka deyişle güvence standartları kapsamına giren bilgilerin de raporlamaya dâhil edilmesi gerektiğini savunmuştur. 48 kişi ise, İYFB'lerin bir bütün olduğunu, bu nedenle bu bilgilerin bir bütün olarak standartlar çerçevesinde raporlanması gerektiğini düşünmektedir.

- Ankette meslek mensuplarından, yayınlanmasa da ülkemizde işletmeler tarafından hangi ileriye yönelik finansal bilgilerin hazırlandığına dair görüş almak istenmiştir. Sonuçlara göre işletmelerin hazırladığı İYFB'ler şunlardır:

Tablo 7. İşletmelerin Düzenlediği İYFB'ler

İYFB	Sayı	Yüzde
Önemli varsayımların özetleri ve önemli muhasebe politikaları	38	33.3
Bilanço kalemleri	62	54.4
Gelir tablosu kalemleri	62	54.4
Nakit akış tablosu kalemleri	51	44.7
Çalışma sermayesi raporları	17	14.9
Fon ihtiyaçları tahminleri	33	28.9
Kâr tahminleri	57	50.0
Birleşme kazançları raporları	9	7.9
Açıklayıcı finansal projeksiyonlar/duyurular	21	18.4
Satış, harcama seviyeleri ve kârlılık ile ilgili finansal bilgi tahminleri	38	33.3

İşletmelerin mevcut durumda düzenlediği ancak kullanıcılara raporlamadığı İYFB'lerin bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablosu kalemleri olduğu ve kar tahminlerinin işletme içinde hazırlandığı sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak bazı anket katılımcılarına göre, işletmeler önemli varsayımların özetleri ile önemli muhasebe politikaları; satış, harcama seviyeleri ve kârlılık ile ilgili finansal bilgi tahminleri ve fon ihtiyaçları tahminleri gibi İYFB'ler de düzenlemektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İleriye yönelik finansal bilgi için denetçi tarafından verilecek güvence, Uluslararası Güvence Denetim Standardı (GDS) 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardı ismiyle ayrı bir başlık altında incelenmektedir. Bu standart, uygulayıcılara geleceğin denetimi ile ilgili inceleme ve raporlama ilkelerini tanımlamaktadır. İleriye

yönelik bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına sunulması, özellikle finansal araçların değerlendirilmesi, işletme risklerinin belirlenmesi ve diğer tüm ilgili tarafların işletme ile ilgili çeşitli kararlar alabilmeleri açısından önem kazanmıştır.

Türkiye'de güvence sözleşmeleri Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) önderliğinde, UDGS çerçevesinde ulusal denetim ve güvence standartları düzenlenmektedir. Bu bağlamda, çalışmanın meslek mensuplarıyla yapılan görüşmelerinde bu konudaki gelişmelerin ülkemiz düzenlemelerine yansıtılması önemlidir. İYFB'lerin incelenmesi konusunda Türkiye'deki beklentilerin ve mevcut uygulamaların neler olduğunu tespit etmek amaçlı düzenlenen ankete dayalı araştırma sonucunda çeşitli türde denetim firmaları ve meslek mensuplarından görüşler alınarak, güvence standartlarına ülke yaklaşımının nasıl olduğu incelenmiştir.

Öncelikli olarak, ülkemizde UDGS altında GDS 3400 standardı çerçevesinde bağımsız denetçiler tarafından İYFB'lerin incelenmesinin bugüne kadar henüz yapılmadığı gözlemlenmiştir. Ancak birçok meslek mensubunun konu ile ilgili olması ve ülkede ileriye yönelik finansal tabloların bağımsız denetim sürecine tabi olması gerektiğini düşünüyor olması elde edilen olumlu bir sonuç olarak yorumlanabilir. Buna paralel olarak, bu çeşit finansal bilgilerin denetim mekanizmasından geçmesinin kullanıcılara birçok yönden faydalar sağlayacağı görülmektedir. Bu bilgilerin ve varsayımların makul düzeyde kabul edilebilir ve güvenilir olduğunun kullanıcılara ayrı bir bağımsız denetim raporuyla sunulması verilen güvence seviyesini belli oranda arttıracaktır. Böylece, meslek mensupları bu bilgilerin hazırlanmasından raporlanmasına kadar olan süreçte vereceği çeşitli hizmetler (düzenleme, inceleme, danışmanlık vs.) ile etkili bir role sahip olacaktır.

Genel olarak Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, muhasebe ve denetim mesleğine rehber olarak, kullanıcılar için belli düzeyde beklenti seviyesini karşılamayı ve sunulan hizmetlerde istikrarlı bir kalite kazanmayı sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Bu standartlar ve denetim olgusunun ileriye yönelik bilgilerle bir araya gelmesiyle birlikte, işletme yönetimlerine ait tahminlerin gelişmesi ve bununla beraber de genel olarak finansal raporlamanın kalitesinin artması beklenen bir sonuç olarak karşımıza çıkacaktır. Örneğin, gereğinden fazla iyimser olan tahminler nedeniyle finansal bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili yanlış yönde olumlu karar almalarına meslek mensubunun bu süreçte yer alması ile engel olunacaktır. Bu gibi sapmaları sınırlandırarak meslek mensubu aynı zamanda matematiksel hataları, varsayımlardaki istikrarsızlığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelelerinden doğan ayrılıkları belirleyebilecektir.

Meslek mensupları standarda göre raporlarda yer alması gereken bilgiler arasından kullanıcılara

uyarı niteliği taşıyan sorumluluk ile tahminlerin elde edilebilirliği konularını ön plana çıkarmaktadır. İYFB'lere ait tüm sorumluluğun işletme yönetiminde olması, özellikle yönetim düzeyinde bilginin hazırlanma ve sunum süreçlerinde planlanmasını gerektirmektedir. İşletme yönetiminin yalnızca İYFB'ler ile değil, tüm faaliyetler, ürünler ve endüstri ile ilgili bilgi ve tecrübesi bu süreçte çok önemlidir. Buna karşın araştırma sonuçlarına göre ileriye yönelik finansal tabloların incelenmesi çerçevesinde ülkemizde karşılaşılabilecek başlıca zorluğun işletme yönetimlerinin bu konuda yeterli bilgiye sahip olmaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu bilgiler çerçevesinde doğacak risk ve belirsizliklerin yönetimi konusunda da zorluklarla karşılaşılacağı düşünülmektedir.

Meslek mensuplarının özellikle sorumlu taraf olarak nitelendirilen işletme yönetimleri ile ilgili genel görüşleri dikkat çekicidir. Günümüzde UFRS ve UDGS ile ilgili tüm eğitim, konferans, kongre ve sempozyumların genellikle meslek mensupları düzeyinde olduğu gözlenmektedir. Ancak güvence sözleşmeleri ve ilgili standartlar konusunda bu eğitimler yeterli kalmayacaktır. Ülkelerde bu konuda yaşanan ihtiyaç ülkemizde de aynı ihtiyacı gelecekte gündeme getirecektir ve düzenleyici kurumların ileriye yönelik finansal tablo hazırlanması, incelenmesi ve analizi süreçleri için ülke koşullarına uyumlaştırılmış özel rehberler yayınlamaları ve çeşitli eğitimler vermeleri gerekebilecektir.

Çalışmanın önemli sonuçlarından bir diğeri ise meslek mensuplarının çoğunluğunun ileriye yönelik finansal bilgilerin tümünü finansal tablolarda bir bütün olarak görüyor olmalarıdır. Bu nedenle tarihi veya ileriye yönelik şekilde ayırma gitmeden tüm finansal tahmin ve projeksiyonların varsayımlarla birlikte standardın öngördüğü şekilde incelenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Buna paralel olarak tarihi finansal tablolar dışında raporlanmayan İYFB niteliğindeki

tüm bilgilerin inceleme ve raporlama sürecine dahil edilmesi gerektiği savunulmaktadır.

Birçok ülkenin kendi sermaye piyasa yapılarına ve raporlama esaslarına göre detaylı kılavuz düzenlemeleri ülkemiz için örnek teşkil etmelidir. Bununla birlikte, birebir standardı uygulamaya geçirmekten ziyade konu ile ilgili detaylı mevzuatın meslek odaları tarafından uygulamadan birçok katılımcı ile birlikte düzenlenmesi çok daha fazla fayda sağlayacaktır. Elliot ve Pallais (1984) AICPA'nın konuyla ilgili ilk kılavuzu geliştirdiği yıllardaki araştırmalarında, bu kılavuzun mesleğe ve kamuoyuna çok önemli etkisi olacağını belirtmiş, ancak süreçte yer alan ilgili tarafların kılavuzun hazırlanma sürecinde görüş vermeleri gerektiğini savunmuştur. Bu şekilde, meslek için en iyi kılavuzun oluşturulabileceğini öngörmüşlerdir. Hodgkinson (2003) ise ICAEW'in daha iyi piyasalar için ilk geliştirdiği İYFB kılavuzu ile daha sağlıklı sermaye piyasalarının varlığından bundan sonra söz edilebileceğini belirtmiştir. Ayrıca, uluslararası düzeyde etkili olma ve özellikle AB finansal piyasalarına uyumun sağlanmasında bu kılavuzun önemli bir rol üstlendiğinin altını çizmiştir.

Bu çalışmanın literatüre olan katkılarının yanı sıra uygulamaya sağlayacağı birçok katkıdan söz edilebilir. Ülkemizde meslek mensuplarının bir güvence hizmeti olan ileriye yönelik finansal

bilgilerin incelenmesi konusundaki görüşlerinin belirlenmesi sonucunda, denetim şirketlerinin ön bir planlama yaparak eğitim ve bilgi seviyelerini bu hizmetler kapsamında genişletmelerine yardımcı olacaktır. Benzer şekilde, İYFB'lerle ilgili sorumlu tarafın işletme yönetimi olması, işletmelerin özellikle yönetim düzeyinde eğitim ve bilgi düzeyine yatırım yapmalarına olanak sağlayacaktır. Aynı zamanda, ülkelerin kendi düzenlemelerini geliştirmiş olması sonucunda kamu gözetim kurumu ve meslek odalarının meslek mensuplarıyla ortak yürütecekleri kapsamlı çalışmalar başlatmasında yol gösterici olacaktır. Literatürde gelecekte bu konuyla ilgili araştırmalara ihtiyaç devam edecektir. Örneğin, bu çalışmada yalnızca meslek mensuplarının konu ile ilgili görüş ve tespitleri ele alınmış olup, gelecek araştırmalarda ülkemizde bu hizmetleri meslek mensuplarından talep edecek ve sorumlu taraf olan işletme yönetimlerinin görüşlerine de başvurmak yararlı olacaktır. Son olarak ise bu çalışma doğrultusunda finansal tahminlerin yer aldığı tarihi veya ileriye yönelik finansal tabloların bir bütün olması görüşünün ortaya çıkması ile bağımsız denetim raporlarının kullanıcılara ne şekilde sunulacağı gelecekte araştırmalara konu olabilir. Finansal raporlama ile ilgili önemli bir araştırma konusu olan entegre raporlama ile birlikte sürdürülebilirlik, stratejik yönetim gibi konular İYFB'lerin raporlanması doğrultusunda incelenebilir.

KAYNAKÇA

- AICPA, Prospective financial information: with conforming changes as of March 1, 2009, New York: AICPA, 2009.
- APB, Prospective financial information- a discussion paper; responses received, London: Auditing Practices Board, 1998.
- Akdoğan, Nalan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 8. Baskı, 2009.
- Bell, T. ve Wright, A. M., Auditing practice, Research, and Education: A Productive collaboration, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1995.
- Berlinger, R. W. ve Robbins, W. B., Using forecasts and projections to raise capital, Journal of Accounting, Auditing and Finance, 1: 347–352, 1986.
- Brackney, K. S. ve Helms, G. L., Practice Notes: A Survey of Attestation Services, Auditing: A Journal of Practice and Theory, C:XV, 2: 85-98, 1996.
- Corless, J. C. ve Norgaard, C. T., User reactions to CPA reports on forecasts, Journal of Accountancy, 46–54, 1974.
- Davey, A., Working with prospective financial information, Corporate Finance Guideline, London: ICAEW Corporate Finance Faculty, 23: 1-15, 2001.
- Dev, S. ve Webb, M., The accuracy of company profit forecasts, Journal of Business Finance, 4:26–39, 1972.
- Elliott, R. K. ve Pallais, D. M., Prospective Financial Statements: Guidelines for a Growing Practice Area. Journal of Accountancy, 157: 56-69, 1984.
- Esendemirli, E., Annual Reports: A Bridge between Past and Future, MODAV 10. Uluslararası Muhasebe Konferansı, İstanbul, 2013.
- FEE, Analysis of responses to FEE discussion paper on the auditor's involvement with the new EU Prospectus Directive, Brussels: FEE, 2005.
- Groot, T. L. C. M., Environmental strategy, corporate strategy, performance measurement and the creation of economic value, European Accounting Association Annual Congress, Refereed Conference Proceedings, April, 2001.
- Hodgkinson, R., The Future of Reporting, www.accountancymagazine.com, 2003.
- ICAEW, Prospective financial information - guidance for UK directors, London: ICAEW. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm/pfi.ashx>, 2003.
- Johnson, D. A. ve Pany, K., Forecasts, auditor review and bank loan decisions, Journal of Accounting Research, 22: 731–743, 1984.
- Mak, Y. T., The accuracy and bias of profit forecasts in New Zealand prospectuses, Accounting Forum, 14: 43–65, 1990.
- Mcconomy, B. J., Bias and Accuracy of Management Earnings Forecasts: An Evaluation of the Impact of Auditing, Contemporary Accounting Research, 15: 2, 1998.
- Özer Tamer, Ö., Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Çerçevesinde Geleceğin Denetimi, Basılmamış Doktora Tezi, 2013.
- PwC. Corporate Reporting: From Compliance to Competitive Edge, http://www.pwc.com/en_GX/gx/corporate-reporting/assets/pdfs/Thought.piece_survey.Competitive.Edge.2011.pdf, 2011.
- Rankin, L. J. ve Sharp, F. C., Are CPA Firms Jumping on the New Assurance Services Bandwagon?, The Ohio CPA Journal, Ekim-Aralık, 15-19, 2000.

- Reed, R. O., Assurance Services: The Expansion of the CPAs' Traditional Services in Local CPA Firms, *The Journal of Applied Business Research*, C:XVII, 1: 15-28, 2001.
- Rodgers, W. ve Housel, T., Investment decision making in the high technology industry: implications for the accounting profession, *European Accounting Association Annual Congress, Refereed Conference Proceedings*, April, 2001.
- Rodgers W. ve Housel, T. J., The effects of environmental risk information on auditors' decisions about prospective financial statements, *European Accounting Review*, 13(3): 523-540, 2004.
- Ruhnke, K. ve Lubitzsch, K., Determinants of the maximum level of assurance for various assurance services, *International Journal of Auditing*, 14: 233-255, 2010.
- Schelluch, P. ve Gay, G., Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the expectation gap. *Accounting and Finance*, 46: 653-676, 2006.
- Shafer, W.E. ve Morris, R.E., Small Practitioners' Views on New Assurance Services, *National Public Accountant*, C:XLIII, 10: 26-29, 1998.
- KGK, TMS 12 Gelir Vergileri, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS12.pdf>, 2013a.
- KGK, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS16.pdf>, 2013b.
- KGK, TMS 2 Stoklar, Türkiye Muhasebe Standartları, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf, 2013c.
- KGK, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS36.pdf>, 2013d.
- KGK, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS37.pdf>, 2013e.
- KGK, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS38.pdf>, 2013f.
- KGK, GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi, Türkiye Denetim Standartları, https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/GDS_3400.pdf, 2014.
- Yanık, S. ve Türker, İ., Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama), *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 47: 291-308, 2012.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide basılması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine gönderilmelidir. Dergide yayınlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır. Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir. Yayınlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 3- Dergide yayınlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

YAZIM KURALLARI

- 1- Yazılar, Microsoft Windows Word veya Mac OS programla yazılmalı ve CD - DVD veya Flash diske kaydedilerek yada e-mail ile dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. Başlığın sağ alt tarafında yazarın ünvanı ve adı gösterilmelidir.
 - iii. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
 - iv. İlk sayfada, makelenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) Öz'leri yer almalıdır.
 - v. Öz'lerin altında anahtar sözcükler (keywords) bulunmalıdır.

- 4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.
- 5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil” olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.
- 6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynakça bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 7- Kaynakça gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, KAYNAKÇA başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4th Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, “An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations”, The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

- 8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.
- 9- Makale başlangıç sayfasında gönderim tarihi gün-ay-yıl olarak yazılmalıdır.
- 10- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için “basıla” verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.
- 11- Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de iletişim adresi, T.C.Kimlik no, telefon bilgileride yer almalıdır.

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

İncek Kızılcaşar Mah. 2669. Sk. No:19 06830 **Gölbaşı/ANKARA**

Tel : (0.312) 586 00 00

Faks : (0.312) 586 00 17

e-posta : alid@turmobil.org.tr

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ Dergisi, yılda dört sayı olarak yayınlanan hakemli bir dergidir.

Dergide yer alan yazılarda öne sürülen fikirler, yazarların kişisel görüşleridir.

Copyright ©

Dergide çıkan yazılar, diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından kısmen dahi olsa çoğaltılamaz ve yayınlanamaz. Yazıların başka yayın organlarınınca yayınlanması ancak Yayın Kurulu'ndan alınacak yazılı izin ve kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.

