

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 12 • Sayı/Issue : 37 • Eylül/September 2012 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



- ✍ **Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama**
Prof. Dr. Şelim BEKÇIOĞLU - Dr. Çağrı KÖROĞLU
- ✍ **Özel Bütçeli İdarelerden Üniversitelerin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma**
Prof. Dr. Durmuş ACAR - Dr. Özen AKÇAKANAT
- ✍ **Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma**
Doç. Dr. Azzem ÖZKAN - Arş. Gör. Filiz ÖZŞAHİN
- ✍ **Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 "İnşaat Sözleşmeleri Standardı" Açısından Değerlendirilmesi**
Doç. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ
- ✍ **İşletmelerin Muhasebeye Bakışı ve Muhasebecilerden Beklentileri Üzerine Bir Araştırma**
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin DALGAR
- ✍ **Enron Olayı'nı Doğru Okumak-I : Bir Çözümleme Denemesi**
Yrd. Doç. Dr. Canol KANDEMİR
Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR
- ✍ **Önemlilik Değerlendirmesinde Bulanık Mantık Yönteminin Kullanımı ve Bir Uygulama**
Dr. Serkan TERZİ



MUHASEBE VE DENETİME BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:12 Sayı/Issue: 37 Eylül/September 2012

TÜRMOB ADINA SAHİBİ
Owner on behalf of TURMOB
Nail SANLI

&
Genel Yayın Yönetmeni
Executive Editor
Yücel AKDEMİR

&
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. Yüksel Koç YALKIN

&
Yayın Kurulu / Editorial Board
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN
Erdoğan ARSLAN

Hakan AY
Garip AYZ
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL
Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&
Hakemli Dergi / Refereed Journal
Yayın Türü : Süreli Yaygın
Publication Type : Periodical issue

&
TÜRMOB MU-DEN A.Ş. tarafından yayınlanmaktadır
İdari Merkez / Administrative Office
Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA
Tel: (0.312) 232 50 60
E-mail : alid@turmob.or.tr

&
Basım Yeri / Published In : ANKARA
Basım Tarihi / Published date : 27.08.2012
Üç 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

Fersa Matbaacılık Paz.San.Tic.Ltd.Şti.
Ostim 36. Sk. No:5/C-D Yenimahalle/ANKARA
Tel: (0.312) 386 17 00 (pbx)

&
ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan

Prof. Dr. Nalan Akdoğan

Doç. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Osman Arıoğlu

Erdoğan Arslan

Doç. Dr. Sinan Aslan

Hakan Ay

Garip Ayaz

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan

Doç. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazıtlı

Prof. Dr. Selim Bekçioğlu

Recep Bıyık

Kadir Boy

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Mehmet Ali Canoğlu

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Doç. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Doç. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. N. Cömert Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Dr. Fatih Kemal Ebiçlioğlu

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

M. Nazmi Esen

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Doç. 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. Sait Yüksel Kaygusuz

Sami Kazıcı

Prof. Dr. Sadık Kırbax

Prof. Dr. Şükrü Kızılot

Özcal Korkmaz

Doç. Dr. Güray Küçükkocaoğlu

Doç. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Prof. Dr. Can Şımga Mugan

Prof. Dr. Rifat Ortaç

Mehmet Ferudun Ökten

Derya Özalp

Mustafa Özdil

Prof. Dr. Salih Özel

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Bülent Pamukçu

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Alparslan Peker

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Prof. Dr. Cevat Sarıkamış

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Doç. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Doç. Dr. Macide Şoğur

Prof. Dr. Hülyla Talu

Prof. Dr. Selahattin Tuncer

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzun

Bülent Üstünel

Mahmut Vural

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılcancı

Prof. Dr. Göksel Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükcü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Doç. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

Prof. Dr.
Selim BEKÇİOĞLU
Dr. Çağrı KÖROĞLU

Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi
ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama

1

Prof. Dr.
Durmuş ACAR
Dr. Özen
AKÇAKANAT

Özel Bütçeli İdarelerden Üniversitelerin Muhasebe
Birimlerinin İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik
Bir Araştırma

25

Doç. Dr.
Azzem ÖZKAN
Arş. Gör.
Filiz ÖZŞAHİN

Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal
Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin
Tespitine Yönelik Bir Araştırma

47

Doç. Dr.
Özgür ÇATIKKAŞ

Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve
TMS-11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” Açısından
Değerlendirilmesi

69

Yrd. Doç. Dr.
Hüseyin DALĞAR

İşletmelerin Muhasebeye Bakışı ve Muhasebecilerden
Beklentileri Üzerine Bir Araştırma

85

Yrd. Doç. Dr.
Canol KANDEMİR
Yrd. Doç. Dr.
Şenol KANDEMİR

Enron Olayı'nı Doğru Okumak-I :
Bir Çözümleme Denemesi

103

Dr. Serkan TERZİ

Önemlilik Değerlendirmesinde Bulanık Mantık
Yönteminin Kullanımı ve Bir Uygulama

125

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAPSAMINDA SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ANALİZİ ve BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU*

Dr. Çağrı KÖROĞLU**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Marmaris'deki bir otel işletmesinin faaliyette bulunduğu Mayıs-Ekim ayları arasında katlandığı maliyetlerin sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle hesaplanmasının, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, doğuracağı farklılıkları analiz ederek belirlemektir.

Çalışmada temel hipotez, "sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, daha doğru maliyet bilgisi sağladığı" şeklinde belirlenmiştir. Yöntem olarak örnek olay yöntemi benimsenmiş olup, çalışmanın materyalini birincil ve ikincil veriler oluşturmaktadır. Birincil veriler, uygulamanın gerçekleştirildiği otelde çalışan yönetici ve işgörenler ile doğrudan yapılan görüşmelerdir. İkincil veriler ise, konuyla ilgili olarak, literatürde yer alan yerli ve yabancı kaynaklardan sağlanan bilgilerdir.

Anahtar Kelimeler: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet, Maliyet Dağıtımı, Otel.

ABSTRACT (THE ANALYSIS of THE TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING METHOD UNDER the SCOPE of THE STRATEGIC COST MANAGEMENT and A CASE STUDY in A HOTEL BUSINESS)

The aim of study is to analyse and determine the possible differences between the costs incurs according to the time-driven activity based costing method versus activity-based costing method. in a Four Stars hotel in Marmaris which runs only during the tourism season between May-October. The main hypothesis of the study is put forward as "The cost information procured by time-driven activity based costing is more precise than the information provided by activity based costing method."

The method adopted for this study is the "case study method. The materials of the study are made up of the primary and the secondary data. The primary data has been derived directly by interviewing the managers and staff working in the hotel in which the study was done. The secondary data has been obtained from the domestic and foreign literature sources related to the subject.

Keywords: Time-driven Activity based costing method, Activity, Cost Distribution, Hotel

* Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İ.İ.B.F.

** Muğla Üniversitesi, Datça Kazım Yılmaz M.Y.O.

GİRİŞ

Günümüzde küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucunda, ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet önemli bir unsur haline gelmiştir. Bunun sonucunda, tüm sektörlerde olduğu gibi, turizm sektörü ve işletmelerinde rekabet yoğun bir biçimde yaşanmaktadır. İşletmeler bu yoğun rekabet ortamında kâr sağlayabilmek için, çevresinde meydana gelen çeşitli değişimleri, riskleri ve belirsizlikleri göz önünde bulundurmalı; ve kendisini bu değişimlere uygun bir stratejik biçimde yenilemelidir. Bu yönde izlenecek stratejilerden en önemlisi, işletmelerin belirlemiş olduğu stratejik unsurların çok daha ön plânda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanan ve daha doğru maliyet bilgisi üreten stratejik maliyet yönetimi politikasıdır.

Stratejik maliyet yönetimi, artan rekabet koşullarında muhasebenin işlevini sadece tutulan bilgilerin ilgili kişilere sunulması görevinin dışına çıkarmış, işletmeyle ilgili geleceğe yönelik plân ve stratejilerin oluşturulması ve ortaya çıkabilecek gereksinmelerin önceden belirlenmesine olanak tanıyacak önemli bir araç konumuna getirmiştir. Günümüzde mamul ve hizmet üretimi yapan birçok işletmede stratejik maliyet yönetimi uygulanmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminde beş temel yöntem kullanılmakta olup, işletmeler kendi maliyet yapılarına uygun olarak bunlardan birisini kullanmaktadır. Bu yöntemlerden birisi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, mamul, hizmet veya faaliyetlerin maliyetlerini doğru bir biçimde hesaplayabilen bir maliyet yöntemi olmasının ötesinde toplam kalite yönetimi için gerekli olan alt yapının kurulmasına da hizmet eden bir sistemdir. Ayrıca bu yöntem, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sis-

temlerinin aksine endirekt maliyetlerin, maliyet öznelerine daha sağlıklı dağıtılmasına yardım eden yararlı bir stratejik maliyet yönetim aracıdır. Ancak, yöntemin çok sayıda faaliyetin olması durumunda doğru sonuç vermemesi, maliyet sürücülerinin bireyler tarafından belirlenmesi sonucu özneliğin ortaya çıkması ve işletmede çalışılmayan veya atıl geçen sürelerin raporlanamaması nedeniyle birçok yönden eleştirilmiştir. Bu eleştirilere belirli açılardan çözüm getirmek amacıyla sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi geliştirilmiştir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, kolay kurulum güncellenebilen, daha gerçekçi maliyet ve kârlılık bilgileri sunan, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin geliştirilmiş şeklidir. Bu yöntem gereksinim duyulan bilgi miktarını azaltmış ve mevcut kapasitenin birim maliyeti ile bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli zamanın hesaplanmasını gerekli kılmıştır. Ayrıca, bu yöntemde atıl kapasite maliyetleri ayrıştırılarak, müşteri-mamul-sipariş bazında kârlılık hesaplanabilmektedir.

Çalışmada, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine geçiş süreci incelenmiştir. Bu amaçla, ilk önce faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin zayıf yönlerine değinilmiş ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde SDFTM yöntemine göre maliyetler hesaplanarak FTM yönteminden ne gibi farklılıklar olduğu değerlendirilmiştir.

1. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN ZAYIF YÖNLERİ

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi, 1980'lerin ortalarında Amerika Birleşik Devleti'ndeki bazı üretim işletmelerindeki tecrübelerle

dayanarak Cooper ve Kaplan tarafından geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerine alternatif olmak üzere geliştirilmiştir (Dalcı ve diğerleri, 2010: 610). FTM yöntemi, işletme kaynaklarını faaliyetlerin, faaliyetleri ise mamul, hizmet, ya da müşterilerin tükettiğini varsayan bir yöntemdir (Max, 2005: 1).

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri, genel üretim maliyetlerini maliyet yerlerinde toplayıp daha sonra çeşitli maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla mamul, hizmet ve benzeri öznelerle yüklerken, FTM yöntemi, genel üretim maliyetlerini maliyet öznelerine uygun faaliyet ölçütleri ile yüklemektedir. FTM yöntemi sayesinde yöneticilerin tüm gelirlerinin iyi gelir olmadığı ve tüm müşterilerinin de kârlı müşteriler olmadığını anladıkları belirtilmektedir. Ancak, gerek işletme kazançlarıyla ilgili gerekse müşteri kârlılıklarıyla ilgili işletmelere çeşitli fırsatları sunan FTM yönteminin özellikle güncellenmesi ve uygulanmasında yaşanan zorlukların sistemin dezavantaj olduğu düşünülmektedir.

FTM yöntemine ilişkin yukarıda verilen bilgiler ışığı altında bu yöntemin zayıf yönlerini şu şekilde özetleyebiliriz (Koşan, 2007a: 81-83 ; Polat, 2008: 28-30 ; Kaplan ve Anderson, 2007: 7):

- Karmaşık bir yöntem olması,
- Ölçümlerden kaynaklanan hatalar,
- Kurulumunun uzun olması,
- Güncellemede yaşanan zorluklardır.

FTM yöntemi ile yaşanan yukarıdaki problemler, 1990'lı yılların başında geliştirilen FTM yönteminin son yıllarda ekonomide ve iş çevrelerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak süreç dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme (SDFTM) yöntemi olarak yenilendiği belirtilmektedir.

Maliyetlerin ve kârlılığın sürekli ve dinamik bir şekilde ölçülebileceğini belirten SDFTM yönteminin etkin bir yönetim sistemi olacağı ve FTM yöntemine yöneltilen eleştiriler içerisinde yer alan çeşitli olumsuzlukları ortadan kaldıracığı savunulmaktadır (Koşan, 2007b: 156-157).

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNDEN SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNE GEÇİŞ

1980'li yıllarda ilk defa kullanıma giren FTM yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinin birçok eksikliğini gidermiş olup, üretim ve hizmet alanlarında işletmelere çok büyük faydalar sağlamıştır (Newman ve Robinson, 1998: 375). İşletmeler, FTM uygulamaları ile kârlılığı arttırıcı birçok fırsat ile birlikte maliyetleri kurumsal anlamda çok daha etkin yönetebilmenin yollarını keşfetmişlerdir (Saban ve İrak, 2009: 99). Ayrıca, FTM yöntemiyle hesaplanan maliyetler yöneticilere verecekleri kararlarda fayda sağlayıp, gelişim fırsatlarını yakalama yönünde çeşitli olanaklar sağlamıştır (Stouthuysen vd., 2010: 84).

FTM yönteminin yukarıda belirtilen çeşitli yararlarına rağmen dinamik ortamlarda temel faaliyetlerin hesaplanmasının, yöntemin kurulmasının ve işletilmesinin çok maliyetli ve zaman alıcı olması nedeniyle birçok işletme FTM yöntemini bırakıp yeni bir yöntem arayışına girmiştir (Everaert vd., 2008a: 176). Böylece, S. R. Anderson ve Acorn Systems ekibi tarafından FTM yöntemine bir alternatif olarak geliştirilen ve FTM yönteminde meydana gelen problemleri çözme konusunda başarılı olan SDFTM isminde yeni bir yöntem geliştirmişlerdir.

SDFTM yöntemi tıpkı FTM yöntemi gibi işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise, ilgili maliyet öznesi tarafından kulla-

nıldığı bir maliyet yöntemidir. Bu yöntemin uygulanması hızlı ve kolay, güncellemesi ucuz, kullanılan kapasiteyi ve etkin süreci görme olanağı daha fazladır. Yöntem gelecekteki kaynak talebini siparişlerin miktarına ve karmaşıklığına dayanarak tahmin etme imkânı da vermektedir. Bu özellikleri ile SDFTM yöntemi, yöneticiler için daha kullanışlı olmaktadır (Saban ve İrak, 2009: 98).

Çalışmanın bu kısmında SDFTM yöntemine ilişkin genel açıklamalara yer verilecektir. Bu bağlamda, SDFTM yönteminin ortaya çıkışı, tanımı, amacı ve temel özelliği, genel yapısı konularına yer verilmiştir.

2.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Ortaya Çıkışı

SDFTM yöntemi, FTM yönteminin zorluk ve kısıtlamalarını ortadan kaldırmak için 1990'lı yılların sonlarına doğru S. R. Anderson ve Acorn Systems ekibi tarafından ortaya atılan yeni bir yöntemdir (www.acornsys.com/time-driven-activity-based-costing.aspx).

Bu yöntemin tarihsel süreci, S. R. Anderson ve Acorn Systems işletmesinin zaman denklemlerini ve ortalama zaman tahminlerini kullanarak daha tutarlı ve etkin model süreçleri konusunda deneyler yapmasıyla başlamıştır. R. S. Kaplan ise yapmış olduğu çalışmalarda tüm maliyet sisteminin nasıl iki parametre (tedarik edilen kapasite için maliyet oranı ve her bir işlemde kullanılan kapasite) üzerine inşa edilebileceğini tanımlayarak SDFTM yönteminin ortaya çıkışının arka plânı vurgulanmıştır. 2004 yılında S. R. Anderson ve R.S. Kaplan bir araya gelerek, bu yöntemi geliştirmeye ve tamamlamaya yönelik yazılar yazarak SDFTM yönteminin, literatürde SMY yaklaşımlarına ilave edilecek etkin bir yöntem olarak kullanılmasını sağlamışlardır (Everaert vd., 2008b: 126).

2.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Tanımı, Amacı ve Temel Özelliği

SDFTM yöntemi en genel anlamıyla işletmelere, maliyetlerin ve kapasite kullanımının belirlenmesi, siparişlerin, mamul, ya da hizmetlerin ve müşteri kârlılıklarının tespiti için hassas ve pratik çözümler oluşturan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı olarak tanımlanabilir (Kaplan ve Anderson, 2007: 4). Ayrıca, SDFTM yöntemi, işletmelere maliyet yönetim sistemlerini geliştirme olanağı sağlayarak süreç geliştirme için öncelikleri belirleme, mamul ve hizmet miktarını belirleme, müşteri siparişlerini fiyatlama ve müşteri ilişkilerini karşılıklı fayda esasına göre yönetmede kendilerine çok fayda yaratacak doğru maliyet ve kârlılık bilgileri sağlamaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

SDFTM yönteminin en temel amacı ise, gereksiz zaman harcanmasına neden olan faaliyetler ve yüksek maliyetli araştırmalar sonlandırılarak FTM yönteminden daha doğru bilgi sağlanmasıdır. Böylece FTM yönteminin yararları çoğaltılmakta ve eksik yönleri azaltılmaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007: 372 ; Barrett, 2005: 2). Yöntemin en önemli özelliği, kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesidir. Bu nedenle, SDFTM yöntemi işletme yöneticilerine daha anlamlı maliyet ve kârlılık bilgilerini, daha hızlı ve daha ucuza sunmaktadır (Demir, 2009: 46).

2.3. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Yapısı

SDFTM yöntemi, FTM yönteminde olduğu gibi kaynakların faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet özneleri tarafından kullanıldığı temel mantığına dayanan bir maliyet hesaplama yöntemidir (Koşan, 2007a: 84). SDFTM yöntemi

mi, faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile mevcut kapasitenin birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, mamul, hizmet, ya da müşterinin kaynak talebinin hesaplanmasında yöneticilere yardımcı olan FTM yönteminin gelişmiş şeklidir. (Saban ve İrak, 2009: 99).

SDFTM yönteminin uygulanması için, yukarıda belirtildiği üzere mevcut kapasitenin birim süre maliyeti ile faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli birim süre olmak üzere iki temel parametreye ihtiyaç duyulmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007: 8). Bu parametrelerden birim süre maliyeti şu formül yardımıyla hesaplanabilir (Kaplan ve Anderson, 2003: 7):

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Faaliyet Merkezinin Toplam Maliyeti}}{\text{Faaliyet Merkezinin Pratik Kapasitesi}}$$

Birim maliyetin hesaplanmasında, yukarıda belirtilen formülde yer alan faaliyet merkezinin toplam maliyetinin hesaplanması, faaliyette bulunan bölümlerle ilgili tüm maliyetlerin toplanmasıyla yapılır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133). Faaliyet merkezinin toplam maliyeti belirlendikten sonra ikinci hesaplanması gereken unsur, faaliyet merkezinin pratik kapasitesidir. SDFTM yönteminde pratik kapasite, çalışılan vardiya sayısına göre hesaplanan yıllık mesai süresinden hafta sonu ve diğer tatiller, yıllık izinler, gün içindeki yemek ve dinlenme molaları, olağan bakım, ayar ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışılması halinde ulaşılacak maksimum faaliyet düzeyi olarak tanımlanabilir (Büyükmirza, 2003: 527).

SDFTM yönteminde tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti hesaplandıktan sonra her birim faaliyeti yerine getirmek için gereken birim zamanın hesaplanması gerekmektedir (Cengiz, 2011: 41). Birim zaman, çalışanlarla

yüz yüze görüşme yapılarak, ya da doğrudan gözlemler yapılarak elde edilebilir. Geleneksel yöntemde olduğu gibi anket yapmaya gerek yoktur. Ancak, SDFTM yönteminin büyük kurumlarda uygulanması sonucu çalışanlarla anket yapmak işe yarayabilir. Birim zamanın belirlenmesinde önemli olan çalışanın bir işi yapmak için örneğin, siparişleri işleme koymak gibi harcadığı zamanın oranı ile ilgili olmayıp o işin bir partisini tamamlamak için (bir siparişi işleme koymak için gereken zaman) harcadığı zaman olduğunun altı çizilmelidir (Gümü, 2007: 112). Burada yüzde yüz doğruluk temel kıstas olmayıp tutarlı bir sonuç yeterli görülmektedir (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

SDFTM yönteminin yapısına ilişkin yukarıda verilen bilgiler kapsamında yöntemin uygulanabilmesi için altı aşamalı bir sürecin tamamlanması gerekmektedir. Bu aşamaları şu şekilde sıralayabiliriz (Bruggeman vd., 2005: 10):

- Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi,
- Her bir faaliyet merkezinin maliyet tespitinin yapılması,
- Her bir faaliyet merkezi için pratik kapasitenin hesaplanması,
- Her bir faaliyet merkezinin birim maliyetlerinin hesaplanması,
- Faaliyetlerin yerine getirilmesi için gerekli birim zamanın hesaplanması,
- Her bir faaliyetin birim maliyetlerinin hesaplanması.

3. SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Uygulamanın yapıldığı otel işletmesi, 2003'de Marmaris ilçesinin Armutalan mevkiinde çam

ormanları içinde kurulmuş dört yıldızlı bir oteldir. Tesisin toplam oda sayısı 426, yatak sayısı ise, 852'dir. Tesiste restoran, balo salonu, bar, sauna, internet gibi müşterilere hizmet sunan genel hizmet alanlarının yanı sıra, çeşitli hizmetler de sunulmaktadır. Otel işletmesine Mayıs-Ekim ayları arasında dört tip müşteri grubu gelmiştir. Bu müşteri gruplarını A, B, C ve D olarak belirlemek gerekirse;

- **A Grubu Müşteriler:** Otelde tam pansiyon olarak konaklayan müşterilerdir.
- **B Grubu Müşteriler:** Otelde yarım pansiyon olarak konaklayan müşterilerdir.
- **C Grubu Müşteriler:** Bu tip müşteri grupları otelde sabah kahvaltısı + konaklama faaliyetlerinden yararlanan müşterilerdir.
- **D Grubu Müşteriler:** Bu tip müşteri grupları otelde sadece konaklama faaliyetinden yararlanan müşterilerdir.

Otel işletmesinde altı aylık dönem zarfında yukarıda belirtilen müşteri gruplarına satılan yatak sayıları aşağıda yer alan Tablo-1'de yer almaktadır.

Tablo-1: Aylara Göre Müşteri Gruplarına Satılan Yatak Sayısı

Müşteri Grupları	Aylara Göre Satılan Yatak Sayısı						Toplam
	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	
A Grubu	10.616	13.053	14.434	13.994	13.262	8.558	73.917
B Grubu	5.408	6.650	7.353	7.129	6.756	4.360	37.656
C Grubu	2.404	2.955	3.268	3.168	3.003	1.938	16.736
D Grubu	1.602	1.971	2.179	2.113	2.001	1.292	11.158
Toplam	20.030	24.629	27.234	26.404	25.022	16.148	139.467

Altı aylık süre zarfında otel işletmesinde meydana gelen giderler ve bunların toplam içindeki payları Tablo-2'de gösterilmiştir.

Tablo-2: X Otel İşletmesinin Gider Kalemleri ve Tutarları

Gider Kalemleri	Tutarlar (TL)	Payı (%)
Personel Ücreti	1.752.000	30,90
Yiyecek Gideri	694.008	12,24
İçecek Gideri	829.521	14,63
Çamaşırhane	243.810	4,3
Mefruşat (Döşeme) Gideri	96.390	1,70
Pazarlama Gideri	174.636	3,08
Temizlik Gideri	373.086	6,58
Bakım-Onarım Gideri	159.327	2,81
Elektrik-Su-Yakıt Gideri	328.860	5,80
Telefon Gideri	27.216	0,48
Amortisman	357.210	6,30
Kırtasiye Giderleri	76.008	1,34
Diğer Giderler	557.928	9,84
TOPLAM	5.670.000	100

Otel işletmesi 2010 yılından bu yana maliyetlerini, FTM yöntemine göre hesaplamaktadır. Bu nedenle, otelin bölümlerini dört temel faaliyet merkezine ayırarak, yukarıda yer alan gider kalemlerini belirli yüklenme oranları vasıtasıyla bu faaliyet merkezlerine aktarmışlardır. Bu aktarma işlemi Tablo-3’de gösterilmiştir.

Tablo-3: Faaliyet Merkezlerinde Toplanan Gider Kalemleri

Gider Kalemleri \ Faaliyet Merkezi	Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi	Otelin Genelini İlgilendiren Faaliyet Merkezi	TOPLAM TUTAR (TL)
Personel Ücreti	473.108,19	829.500,02	116.498,63	332.893,16	1.752.000
Yiyecek Giderleri	-	694.008	-	-	694.008
İçecek Giderleri	-	829.521	-	-	829.521
Çamaşırhane Giderleri	182.857,34	48.761,96	7.314,29	4.876,42	243.810
Mefruşat Giderleri	63.724,74	4.601,38	1.162,44	26.901,44	96.390
Pazarlama Gideri	-	-	174.636	-	174.636
Temizlik Giderleri	234.056,58	33.800,96	3.013,80	102.214,66	373.086
Bakım-Onarım Giderleri	105.155,82	25.492,32	6.373,08	22.305,78	159.327
Elektrik Giderleri	133.338,79	55.174,67	6.896,83	34.484,17	229.894,47
Su Giderleri	54.617,30	15.856,64	1.761,85	15.856,64	88.092,42
Yakıt Giderleri	-	10.873,11	-	-	10.873,11
Telefon Giderleri	12.791,52	816,48	7.620,48	5.987,52	27.216
Amortisman Giderleri	181.003,46	68.479,09	16.009,69	91.717,76	357.210
Kırtasiye Giderleri	26.602,8	21.282,24	9.120,96	19.002	76.008
Diğer Giderler	139.482	139.482	139.482	139.482	557.928
TOPLAM	1.606.738,54	2.777.649,86	489.890,05	795.721,54	5.670.000

Tablo-3'de faaliyet merkezlerine yüklenen toplam gider kalemleri gösterilmiştir. Faaliyet merkezlerinden biri olan otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezi, müşteri gruplarının direkt olarak kullanmış olduğu bir faaliyet olmadığı için FTM yöntemi ile çalışmanın temel konusunu oluşturan SDFTM yönteminde kullanılmaz. Bu nedenle, otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinde biriken toplam gider tutarı, belirli oranlarda otelin diğer faaliyet merkezlerine dağıtılmıştır. Yöneticilerden alınan bilgiler ışığında, otelin genelini ilgilendiren faaliyet mer-

kezinde biriken giderler, şu oranlara göre dağıtılmıştır.

- Odalar bölümü faaliyet merkezine %55,
- Yiyecek-içecek faaliyet merkezine %35,
- Pazarlama bölümü faaliyet merkezine %10 oranında yükleme yapılmıştır.

Otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezindeki giderlerin diğer faaliyet merkezlerine yüklenmesi sonucunda yeni durum Tablo-4'de gösterilmiştir.

Tablo-4: Faaliyet Merkezlerinin Toplam Giderleri (TL)

FAALİYET MERKEZLERİ	TOPLAM GİDERLER (TL)
Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	2.044.385,39
Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	3.056.152,40
Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi	569.462,21
TOPLAM	5.670.00

Otel işletmesine ait yukarıda verilen bilgilere göre, işletmede SDFTM yönteminin uygulanabilmesi için sırasıyla aşağıdaki işlemler yapılmıştır.

3.1. Faaliyet Merkezlerindeki Faaliyetlerin Tespit Edilmesi

Otel işletmesinde otelin genelini ilgilendiren faaliyet merkezinin belirli oranlar dâhilinde diğer merkezlere aktarılması sonucu üç faaliyet merkezi söz konusudur. Bu faaliyet merkezlerinde gerçekleşen faaliyetler aşağıdaki gibidir.

- **Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi:** Rezervasyon işlemlerinin yapılması, müşterilere bilgi verilmesi, giriş ve çıkış işlemlerinin yapılması, odaların günlük temizliği ve çıkış sonrası temizlik.

- **Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi:** Kahvaltı faaliyetleri, öğle yemeği faaliyetleri, akşam yemeği faaliyetleri, bar faaliyetleri.

- **Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi:** Promosyon faaliyetleri, müşteri ziyaretleri, telefon, fax, e-mail faaliyetleri.

3.2. Faaliyet Merkezlerinin Birim Kapasite Maliyetlerinin Tespit Edilmesi

Birim maliyetin hesaplanabilmesi için, faaliyet merkezinin toplam maliyetinin o faaliyet merkezinde çalışanların pratik kapasitesine bölünmesiyle elde edilir. Tablo-5’de pratik kapasite ve birim maliyetler gösterilmiştir.

Tablo-5: SDFTM Yöntemine Göre Pratik Kapasite ile Birim Kapasite Maliyetinin Tespiti

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Merkezinin Maliyeti (TL)	Aktif Çalışanların Sayısı	Aylık Çalışılan Gün Sayısı	Günlük Çalışma Zamanı (SAAT)	Mola Eğitim, Dinlenme Zamanı (SAAT)	Birim Çalışan İçin Net Çalışma Süresi (SAAT)	Birim Çalışan İçin Net Aylık Çalışma Süresi (SAAT)	Birim Çalışan İçin Net Aylık Çalışma Süresi (DAKİKA)	Toplam Çalışanlar İçin Net Aylık Pratik Kapasite (DAKİKA)	Birim Kapasite (Süre) Maliyeti (TL/Dakika)
Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi	2.044.385,39	49	24	9	1	8	192	11.520	3.386.880	0,6036190
Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi	3.056.152,40	73	24	9	1	8	192	11.520	5.045.760	0,605672
Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi	569.462,21	4	24	9	1	8	192	11.520	276.480	2,059686
TOPLAM	5.670.000									

3.3. Faaliyet Merkezlerinin Maliyet Yükleme oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi

SDFTM yönteminin uygulanmasında gerekli olan bir diğer bilgi ise, faaliyet merkezlerinin maliyet yükleme oranları, maliyet özneleri tarafından tüketilen her bir faaliyetin süresi ile maliyeti, faaliyet merkezleri bazında; toplam kapasite maliyeti ile toplam kullanılan ve kullanılmayan kapasite maliyet bilgileri hesaplanmıştır.

Her faaliyet merkezi için hesaplanan bu bilgiler, alt başlıklar altında tablolar yardımıyla gösterilmiştir.

3.3.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi

Odalar bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, Tablo-6 oluşturulmuştur.

Tablo-6: Odalar Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (Dakika/Yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücü Miktarı (Yatak Sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	2,5	0,6036190	1,5090475	Yatak Sayısı	128.309	320.772,5	193.624,38
Müşterilere Bilgi Verilmesi	1,4	0,6036190	0,8450666	Yatak Sayısı	139.467	195.253,8	117.858,90
Giriş İşlemlerinin Yapılması	2,3	0,6036190	1,3883237	Yatak Sayısı	139.467	320.774,1	193.625,34
Çıkış İşlemlerinin Yapılması	1,2	0,6036190	0,7243428	Yatak Sayısı	139.467	167.360,4	101.021,92
Odaların Günlük Temizlik İşlemleri	5,5	0,6036190	3,3199045	Yatak Sayısı	139.467	767.068,5	463.017,12
Çıkış Sonrası Temizlik	9,8	0,6036190	5,9154662	Yatak Sayısı	139.467	1.366.776,6	825.012,32
Toplam Kullanılan						3.138.005,9	1.894.159,98
Pratik Kapasite						3.386.880	2.044.385,39
ATIL KAPASİTE						248.874,1	150.225,41
Kullanılmayan Kapasite Oranı (%)						7,34	7,34

3.3.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi

Yiyecek-İçecek bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, Tablo-7 oluşturulmuştur.

Tablo-7: Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi İçin Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (Dakika/Yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücü Miktarı (Yatak Sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
Kahvaltı Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	8	0,605672	4,845376	Yatak Sayısı	128.309	1.026.472	621.705,35
Öğle Yemeği Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	17	0,605672	10,296424	Yatak Sayısı	73.917	1.256.589	761.080,77
Akşam Yemeği Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	15,5	0,605672	9,387916	Yatak Sayısı	111.573	1.729.381,5	1.047.437,95
Bar Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	5	0,605672	3,02836	Yatak Sayısı	139.467	697.335	422.356,28
Toplam Kullanılan						4.709.777,5	2.852.580,35
Pratik Kapasite						5.045.760	3.056.152,40
ATIL KAPASİTE						335.982,5	203.572,05
Kullanılmayan Kapasite Oranı (%)						6,66	6,66

3.3.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme Oranlarının ve Kapasite Kullanım Bilgilerinin Tespit Edilmesi

Otel işletmesinde pazarlama bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, otel işletmesinin pazarlama bölümünde çeşitli gözlemler ve bu merkezlerde çalışanlarla görüşmeler yapılarak her müşteri faaliyeti için harcanan birim zamanlar tespit edilmiştir.

Pazarlama bölümü faaliyet merkezinde üç temel faaliyet gerçekleşmekte olup, bu faaliyetlerin içerikleri şu şekildedir:

- **Promosyon Faaliyetleri:** Promosyon faaliyetleri, müşteriler için promosyon paketlerinin temini ve çeşitli promosyon indirimleri hakkında

müşterilere bilgi verme faaliyetlerinden oluşmaktadır.

- **Müşteri Ziyaret Faaliyetleri:** Müşteri ziyaretlerinin yapılması faaliyetleri, müşterilerin istek ve şikayetlerinin dinlenmesi ve müşterilere verilen hizmet kalitesinin belirlenmesi amacıyla görüşmelerin yapılması faaliyetlerinden oluşmaktadır.

- **Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri:** Otel işletmesine rezervasyon yapan müşterilerin otele gelmeden önce çeşitli bilgilerine ihtiyaç duyulması nedeniyle gerçekleşen faaliyetlerdir.

Pazarlama bölümü faaliyet merkezinin maliyet yükleme oranlarının ve kapasite kullanım bilgilerinin tespit edilmesi için, Tablo-8 oluşturulmuştur.

Tablo-8: Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezinde Faaliyetlerin Yerine Getirilmesi için Gereken Süre ile Maliyet Yükleme Oranlarının Tespiti

FAALİYETLER	Birim Faaliyet Süresi (Dakika/Yatak)	Birim Süre Maliyeti (TL/Dakika)	Birim Maliyet Yükleme Oranı (TL/Yatak)	Zaman Sürücüsü	Zaman Sürücü Miktarı (Yatak Sayısı)	Toplam Tüketilen Süre (Dakika)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)
Promosyon Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	0,36	2,059686	0,74148696	Yatak Sayısı	139.467	50.208,12	103.412,96
Müşteri Ziyaretlerinin Yapılması	1,12	2,059686	2,30684832	Yatak Sayısı	111.573	124.961,76	257.381,99
Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesi	0,70	2,059686	1,4417802	Yatak Sayısı	128.309	89.816,3	184.993,38
Toplam Kullanılan						264.986,18	545.788,33
Pratik Kapasite						276.480	569.462,21
ATIL KAPASİTE						11.493,82	23.673,88
Kullanılmayan Kapasite Oranı (%)						4,15	4,15

3.4. Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

SDFTM yönteminin diğer aşamasını faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenmesi oluşturmaktadır. Her müşteri grubunun yatak maliyetini hesaplamak için her faaliyet merkezi ayrı olarak ele alınmış ve tablolar oluşturulmuştur.

3.4.1. Odalar Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

SDFTM yönteminde faaliyet maliyetlerinin, müşteri gruplarına yüklenmesinde her faaliyet maliyetinin birim maliyet yükleme oranıyla, maliyet sürücü miktarının çarpılır. Odalar bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, müşteri grubuna yüklenmesi için, Tablo-9 oluşturulmuştur.

Tablo-9: SDFTM Yönteminde Odalar Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Rezervasyon İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	1,5090475	111.544,26
	B Müşteri Yatak	37.656	1,5090475	56.824,69
	C Müşteri Yatak	16.736	1,5090475	25.255,42
TOPLAM				193.624,38
Müşterilere Bilgi Verilmesi	A Müşteri Yatak	73.917	0,8450666	62.464,79
	B Müşteri Yatak	37.656	0,8450666	31.821,83
	C Müşteri Yatak	16.736	0,8450666	14.143,03
	D Müşteri Yatak	11.158	0,8450666	9.429,25
TOPLAM				117.858,90
Giriş İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	1,3883237	102.620,72
	B Müşteri Yatak	37.656	1,3883237	52.278,72
	C Müşteri Yatak	16.736	1,3883237	23.234,99
	D Müşteri Yatak	11.158	1,3883237	15.490,92
TOPLAM				193.625,34
Çıkış İşlemlerinin Yapılması	A Müşteri Yatak	73.917	0,7243428	53.541,25
	B Müşteri Yatak	37.656	0,7243428	27.275,85
	C Müşteri Yatak	16.736	0,7243428	12.122,60
	D Müşteri Yatak	11.158	0,7243428	8.082,22
TOPLAM				101.021,92

Odalarn Gnlk Temizlik İşlemleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,3199045	245.397,38
	B Müşteri Yatak	37.656	3,3199045	125.014,32
	C Müşteri Yatak	16.736	3,3199045	55.561,92
	D Müşteri Yatak	11.158	3,3199045	37.043,49
TOPLAM				463.017,12
Çıkış Sonrası Temizlik İşlemleri	A Müşteri Yatak	73.917	5,9154662	437.253,52
	B Müşteri Yatak	37.656	5,9154662	222.752,80
	C Müşteri Yatak	16.736	5,9154662	99.001,24
	D Müşteri Yatak	11.158	5,9154662	66.004,77
TOPLAM				825.012,32
GENEL TOPLAM				1.894.159,98

3.4.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

Yiyecek-içecek bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, müşteri gruplarına yüklenmesi için, Tablo-10 oluşturulmuştur.

Tablo-10: SDFTM Yönteminde Yiyecek-İçecek Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Kahvaltı Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	4,845376	358.155,66
	B Müşteri Yatak	37.656	4,845376	182.457,48
	C Müşteri Yatak	16.736	4,845376	81.092,21
TOPLAM				621.705,35
Öğle Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	10,296424	761.080,77
TOPLAM				761.080,77
Akşam Yemeği Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	9,387916	693.926,59
	B Müşteri Yatak	37.656	9,387916	353.511,36
TOPLAM				1.047.437,95

Bar Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	3,02836	223.847,29
	B Müşteri Yatak	37.656	3,02836	114.035,92
	C Müşteri Yatak	16.736	3,02836	50.682,63
	D Müşteri Yatak	11.158	3,02836	33.790,44
TOPLAM				422.356,28
GENEL TOPLAM				2.852.580,35

3.4.3. Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezine Ait Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

Pazarlama bölümü faaliyet merkezine ait faaliyet maliyetlerinin, müşteri gruplarına yüklenmesi için, Tablo-11 oluşturulmuştur.

Tablo-11: SDFTM Yönteminde Pazarlama Bölümü Faaliyet Merkezi Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Yüklenmesi

FAALİYETLER	MALİYET SÜRÜCÜLERİ	MALİYET SÜRÜCÜ MİKTARI (YATAK)	MALİYET YÜKLEME ORANI (TL/YATAK)	TOPLAM MALİYET (TL)
Promosyon Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	0,74148696	54.808,49
	B Müşteri Yatak	37.656	0,74148696	27.921,43
	C Müşteri Yatak	16.736	0,74148696	12.409,53
	D Müşteri Yatak	11.158	0,74148696	8.273,51
TOPLAM				103.412,96
Müşteri Ziyaretleri	A Müşteri Yatak	73.917	2,30684832	170.515,31
	B Müşteri Yatak	37.656	2,30684832	86.866,68
TOPLAM				257.381,99
Telefon, Faks ve E-Mail Faaliyetleri	A Müşteri Yatak	73.917	1,4417802	106.572,07
	B Müşteri Yatak	37.656	1,4417802	54.291,68
	C Müşteri Yatak	16.736	1,4417802	24.129,63
TOPLAM				184.993,38
GENEL TOPLAM				545.788,33

3.5. Müşteri Gruplarının Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

SDFTM yönteminde, her müşteri grubunun tüm faaliyet merkezlerinde oluşan faaliyetlerden almış olduğu maliyetler belirlendikten sonra, her müşteri grubunun birim maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Birim maliyetlerin hesaplanması, uygulamanın temel konusunu oluşturan SDFTM yönteminin en son aşamasını oluşturmaktadır.

Her müşteri grubu için hesaplanan birim maliyetler, Tablo-12’de ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

Tablo-12: Müşteri Gruplarının Birim Maliyetleri

MÜŞTERİ GRUPLARI	HER GRUBUN ALDIĞI MALİYET (TL)	SATILAN YATAK SAYISI	BİRİM MALİYET (TL/YATAK)	MALİYET ORANLARI (%)
A Müşteri Grubu	3.381.728,09	73.917	45,75	38
B Müşteri Grubu	1.335.052,76	37.656	35,45	29
C Müşteri Grubu	397.633,21	16.736	23,76	20
D Müşteri Grubu	178.114,60	11.158	15,96	13
Toplam	5.292.528,66	139.467		100

Tablo-12’de otel işletmesinin faaliyet merkezlerinde meydana gelen çeşitli faaliyetlerden yararlanan müşteri gruplarının, işletmeye yüklediği birim maliyetler yer almaktadır. İşletmenin bütün faaliyetlerinden yararlanan A müşteri grubu, otel açısından en yüksek birim maliyetli olup, D müşteri grubu ise, en düşük birim maliyete sahiptir.

4. MÜŞTERİ MALİYETLERİ BAKIMINDAN HER İKİ YÖNTEMİN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu kısmında, SDFTM yöntemine göre hesaplanmış olduğumuz müşteri maliyetleri ile otel işletmesinde uygulanan FTM yöntemi sonucunda elde edilen maliyetler karşılaştırılmıştır. Karşılaştırmanın yapılabilmesi için, Tablo-13 ile Tablo-14 oluşturulmuştur.

Tablo-13: SDFTM Yöntemi ve FTM Yönteminde Müşteri Gruplarının Birim Maliyetleri

MÜŞTERİ GRUPLARI	FTM YÖNTEMİ (TL/Yatak)	SDFTM YÖNTEMİ (TL/Yatak)	FARK (TL/Yatak)
A Müşteri Grubu	49,18	45,75	3,43
B Müşteri Grubu	37,61	35,45	2,16
C Müşteri Grubu	25,67	23,76	1,91
D Müşteri Grubu	16,93	15,96	0,97

Tablo-14: SDFTM Yöntemi ve FTM Yönteminde Müşteri Gruplarının Toplam Maliyetleri

MÜŞTERİ GRUPLARI	FTM YÖNTEMİ (TL)	SDFTM YÖNTEMİ (TL)	FARK (TL)
A Müşteri Grubu	3.635.408,43	3.381.728,09	253.680,34
B Müşteri Grubu	1.416.072,71	1.335.052,76	81.019,95
C Müşteri Grubu	429.624,16	397.633,21	31.990,95
D Müşteri Grubu	188.894,70	178.114,60	10.780,10

Tablo-13 ve Tablo-14’de görüleceği üzere uygulamanın gerçekleştirildiği işletmenin uygulamış olduğu FTM yönteminden sağlanan sonuçlar ile SDFTM yöntemi ile hesaplanan sonuçlar arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Otel işletmesi, 2010-2011 döneminden itibaren FTM yöntemini uygulamaya başlamıştır. Bu nedenle, işletmenin faaliyette bulunduğu dönemler itibarıyla her bölümde çalışan toplam personelin, bir faaliyeti yerine getirebilmek için harcamış olduğu süre, standart olarak belirlenmiştir. Standart süreler, çalışanların pratik kapasitesinin tamamını, ya da başka bir deyişle, kapasitesinin %100’ünü kullandığı varsayımı altında oluşturulmuştur. Bu nedenle, bir faaliyetin yeri-

ne getirilmesi için belirlenen standart süreler, yüzde olarak verilmiştir.

Ancak, otel işletmesinde SDFTM yönteminin uygulanması durumunda, çalışanların bir faaliyeti yerine getirebilmek için harcamış oldukları süreler, yapılan gözlemler sonucunda tespit edilmiştir. Bu süreye, fiili, ya da başka bir deyişle gerçekleşmiş süre de denilebilir. SDFTM yönteminde tespit edilen fiili süre, yöneticilerin FTM yöntemine göre belirlemiş oldukları standart sürelerden farklı çıkmaktadır. Örneğin, odalar bölümü faaliyet merkezinde, rezervasyon işleminin gerçekleşmesi için bir kişinin harcamış olduğu standart süreyi yöneticiler %14 olarak belirlemekte ve zaman olarak 3,5 dakikaya denk

gelmektedir. Ancak, SDFTM yönteminde rezervasyon işlemi, yapılan gözlem sonucunda 2,5 dakikada gerçekleşmektedir. Arada bir dakikalık fark bulunmaktadır. Bu iki zaman arasındaki farka, “atıl kapasite” denilmektedir.

Sonuç olarak, FTM yöntemi, hesaplanan bu atıl kapasiteyi dikkate almadan maliyetleri hesaplayarak, müşteri başına birim maliyetleri bulmaktadır. Ancak, SDFTM yönteminin atıl kapasiteyi maliyetlerden ayırarak hesaplama yaptığı göz önünde bulundurulduğunda, müşteri başına düşen birim maliyetler, FTM yönteminden farklı çıkmaktadır. Bu nedenden dolayı, işletme birim maliyetleri hesaplayacağı zaman, atıl kapasiteyi ve bu kapasiteye bağlı olarak atıl kapasite maliyetini göz önünde bulundurarak hesaplama yapılmalıdır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin özellikle otellerin sayıları her yıl artmaktadır. Otel işletmelerinin sayısındaki bu artış, otellerin kâr marjlarını korumalarını ve geliştirmelerini oldukça güçleştirmiştir. Sonuçta, otel işletmelerinin katlanmış oldukları maliyetleri yükseltmiş ve kâr marjları düşmüştür. Bu nedenle, otel işletmeleri rekabetin yoğun olarak yaşandığı turizm sektöründe ayakta kalabilmek için, maliyetlerini stratejik bir biçimde yönetmelidirler.

Maliyetleri stratejik biçimde yönetme konusunda alınacak en önemli karar, değişen çevre koşulları sonucu ortaya çıkan maliyet yapılarındaki değişimleri göz önüne almak, doğru ve anlamlı maliyet bilgilerini sağlayacak maliyet yöntemlerini uygulamaktır. Ancak, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri ile bu amacı gerçekleştirmek olanaksızdır. Çünkü, Teknolojinin günümüzde hızla gelişmesi, işletmelerin üretim süreçlerini önemli ölçüde etkilemekte ve hızla değiştirmektedir. Üre-

tim ortamlarındaki bu değişim, işletmelerin maliyet yapılarında özellikle, endirekt maliyetlerin de önemli bir artışa yol açmıştır. Bu durum, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde endirekt maliyetlerin, bunların geleneksel anahtarları aracılığı ile dağıtılmasından ötürü, yanlış hesaplanmasına yol açmıştır. Böylece, endirekt maliyetlerin, üretilmesi plânlanan mamullere, ya da hizmetlere geççe daha yakın biçimde yüklenmesine olanak verecek stratejik maliyet yönetimlerine gereksinim olmuştur.

İşletme yönetimlerinin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerini sağlayacak ve geleneksel maliyet muhasebesine dayalı hesaplama sistemlerinin eksikliklerini giderecek yaklaşımlarından birisi, FTM yöntemidir. Ancak, yöntemin çok sayıda faaliyetin olması durumunda doğru sonuç vermemesi, güncellenmesinin çok zor olması, maliyet sürücülerinin bireyler tarafından belirlenmesi sonucu özneliğin ortaya çıkması ve işletmede çalışılmayan, ya da başka bir deyişle atıl kapasite sürelerinin raporlanamaması nedeniyle birçok yönden eleştirilmiştir. Bu eleştirilere belirli açılardan çözüm getirmek amacıyla, SDFTM yöntemi geliştirilmiştir.

SDFTM yöntemi, kolay kurulup güncellenebilen, daha gerçekçi maliyet ve kârlılık bilgileri sunan FTM yönteminin geliştirilmiş şeklidir. Bu yöntem, gereksinim duyulan bilgi miktarını azaltmış ve mevcut kapasitenin birim maliyeti ile herhangi bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli zamanın hesaplanmasını gerekli kılmıştır. Ayrıca, SDFTM yönteminde atıl kapasite maliyetleri ayrıştırılarak, müşteri-mamul-sipariş bazında kârlılık hesaplanabilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, çalışmanın uygulama bölümünde SDFTM yöntemi, örnek olay yöntemi kullanılarak Marmaris’te faaliyet gösteren dört yıldızlı bir otel işletmesinde uygulanmıştır. “Sürece dayalı faaliyet tabanlı

maliyetlemenin, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre, daha doğru maliyet bilgisi sağladığı” şeklinde belirtilen çalışmanın hipotezini test etmek için, otel işletmesinin FTM yöntemiyle elde ettiği maliyetlerle, SDFTM yöntemi uygulanarak elde edilen maliyetler arasındaki farklar ortaya konulmuştur.

Bu farklılıkların en önemli nedeni, atıl kapasiteden kaynaklanmıştır. Çünkü, FTM yönteminde, belirlenen standart süre oranları ile SDFTM yönteminde belirlenen süreler birbirinden farklıdır. FTM yönteminde belirlenen oranlar, çalışanların pratik kapasitesinin tamamını faaliyetler için harcadığını göstermektedir. Ancak, SDFTM yönteminde yapılan hareket-zaman etütlerinde ve gözlemlerde, çalışanların pratik kapasitesinin tamamını kullanmadıklarını göstermiştir. Bunun sonucunda, gerçekleşen süre ile standart süre arasında fark vardır. Bu farkın nedeni, atıl kapasiteden kaynaklanmış olup, FTM yönteminde bu atıl kapasite dikkate alınmadan maliyetler hesaplanmıştır.

Başka bir deyişle, FTM yönteminde faaliyet merkezlerine ait maliyetler, işletmede meydana gelen faaliyetlere yüklenirken, yöneticilerle görüşmeler yapılarak çalışanların zamanlarını hangi faaliyetlere ne oranda harcadıklarına ilişkin subjektif bilgiler elde edilerek yüklenmiştir. Yani, FTM yönteminde maliyetler tahmini yüklenme oranları kullanılarak faaliyetlere yüklenmiş-

tir. Ancak, SDFTM yönteminde maliyetler, fiili, ya da gerçekleşen süreler göz önünde bulundularak faaliyetlere yüklenmiştir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar ışığı altında, otel işletmesinde çeşitli faaliyetlerin olması ve bu faaliyetlerin hızlı bir şekilde müşterilere sunulması gereği, SDFTM yönteminin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu yöntemin zaman temelli olması ve maliyetlerin müşterilere yüklenmesinde zamanı, birim düzeyinde tespit etmesinden dolayı, FTM yöntemine göre daha iyi bir çözüm ürettiği görülecektir. Ayrıca, SDFTM yönteminin özellikle, atıl kapasite ve bu kapasiteye bağlı maliyet konularını dikkate alarak maliyet hesaplamalarında bulunması, bu yöntemin uygulanmasının FTM yöntemine göre daha uygun olacağı düşünülmektedir.

SDFTM yöntemi, sezon boyunca otele gelen müşteri gruplarının gerek memnuniyet derecesinin belirlenmesinde gerekse de her faaliyet merkezi kapasitelerinin etkin bir biçimde kullanılmasına ilişkin alınacak kararlarda yöneticilere yol gösterebilir. Bu nedenle, SDFTM yöntemi, FTM yöntemine göre müşteriler bakımından stratejik kararlar açısından daha etkili bir yöntem olup, doğru ve zamanında üretilen maliyet bilgileri sayesinde geleceğe yönelik isabetli kararların alınmasında önemli fırsatlar sunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007) "Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Aralık, ss. 367-384.
- Barrett, R. (2005) "Time-Driven Costing: The Bottom Line on the New ABC", http://www.bpmmag.net/mag/time-driven_costing_bottom_line_0305/index1.html.
- Bruggeman, N., Everaert, P., S. R. Anderson ve Levant, Y. (2005) "Modeling Logistic Costs Using TDABC: A Case in a Distribution Company", *Working Paper*, Semtember, pp. 1-51.
- Büyükmirza, K. (2003) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Cengiz, E. (2011) "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vak'a Çalışması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 50, Nisan, ss. 33-58.
- Dalcı, İ., Tanış, V. ve Koşan, L. (2010) "Customer Profitability Analysis with Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study in a Hotel", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 22, no. 5, pp. 609-637.
- Demir, İ. (2009) *Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Müşteri Kârlılık Analizi: Bir Eğitim Kurumunda Uygulama*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Adana.
- Everaert, P., Bruggeman, W. ve Creus, G. D. (2008b) "Sanac Inc.: From ABC to Time-Driven ABC (TDABC)-An Instructional Case", *Journal of Accounting Education*, no: 26, pp. 118-154.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R. ve Levant, Y. (2008a) "Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences from a Whole Saler", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, vol. 38, no. 3, pp. 172-191.
- Gümüş, Y. (2007) *Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İzmir.
- <http://www.acornys.com/time-driven-activity-based-costing.aspx>.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2003) "Time-Driven Activity Based Costing", *Working Papers Series*, November, pp. 1-18.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2004) "Time-Driven Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, November, pp. 131-138.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2007) *Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit*, Harvard Business School Pres: Boston.
- Koşan, L. (2007a) *Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Adana.
- Koşan, L. (2007b) "Maliyet Hesaplanmasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi", *Mali Çözüm Dergisi*, s. 84, ss. 155-168.
- Max, M. (2005) "Sox + ABC = VALUE!" *The Performance Group White Paper*, pp. 1-8.
- Newman, J. E. ve Robinson, P. (1998) "The Cost of Library Services: Activity Based Costing in an Australian Academic Library", *The Journal of Academic Librarianship*, Semtember, pp. 373-379.
- Polat, L. (2008) *Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul.

Saban, M. ve İrak, G. G. (2009) “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, c. 5, s. 10, ss. 97-108.

Stouthuysen, K., Swiggers, M., Reheul, A. M. ve Roodhooft, F. (2010) “Time-Driven Activity-Based Costing for a Library Acquisition Process: A Case Study in a Belgian University”, *Library Collections, Acquisition & Technical Services*, no. 34, pp. 83-91.

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERDEN ÜNİVERSİTELERİN MUHASEBE BİRİMLERİNİN İÇ KONTROL UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA¹

Prof. Dr. Durmuş ACAR*

Dr. Özen AKÇAKANAT**

ÖZET

Bu araştırmada üniversitelerin muhasebe birimleri olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemek amaçlanmıştır. Çalışmanın üniversitelere yapılmasının nedeni, üniversitelerin belli ölçüde özerkliğe sahip olmasıdır. Bu özerklik neticesinde kendine özgü mal varlığı ve kendine ait gelir kaynağı olan üniversitelerde kaynakların etkili ve ekonomik kullanımını ve kaynakların korunmasını sağlamak daha önemli hale gelmektedir.

Çalışma kapsamında 74 devlet üniversitesine ulaşılmış olup Strateji Geliştirme Daire Başkanları ile anket uygulaması yapılmıştır. Anket çalışması sonucunda, iç kontrolü üniversitelerin daha çok ön mali kontrol olarak gördükleri, muhasebe sonuçlarını aylık ve üç aylık dönemlerde kamuoyuyla paylaşmadıkları ve iç kontrol eylem planındaki işlemleri genellikle gerçekleştirmedikleri sonuçlarına ulaşılmıştır. Üniversitelerin muhasebe birimleri iç kontrol sistemini kurma ve yürütme hususunda belirli bir çaba içindedirler. Ancak gelinen noktada muhasebe birimlerinin tatmin edici bir düzeyde olduklarını söylemek de çok zordur.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, özel bütçeli idareler, üniversiteler

ABSTRACT

This study aims to determine the present applications of Strategy Development Departments, the accounting units of the universities, related to internal control system. Universities are chosen as the area of this study because of the partial autonomy of these establishments. Providing an effective economical allocation and securing the funds gains more importance in places having self source of income and assets as a result of this autonomy.

The scope of this study presents a survey applied to Strategy Development Department Chiefs of 74 state universities of The Republic of Turkey. This survey resulted that universities consider internal control more like pre-financial control, the accounting results (reports) are not announced and the processes in internal control action plan processes are not realized. The university accounting units aim to establish and maintain internal control systems but it is difficult to tell these works are satisfactory at this point.

Key Words: Internal control, special budget public administrations, universities

¹ Bu makale, yazarlar tarafından hazırlanıp yönetilen “Devlet Muhasebe Sistemi içinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma” başlıklı yayınlanmamış doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

** Süleyman Demirel Üniversitesi, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı

1. GİRİŞ

Ülkemizde kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni sistemin en önemli unsurlarından olan iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde kurulması zorunluluğu getirilmiştir.

Kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması sorumluluğu yöneticilerin yanında kamu idarelerinin tüm çalışanlarını kapsamaktadır. İç kontrolün amacı; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır. (Candan, 2006: 50). İç kontrolün sayılan bu amaçlarına ulaşmasında kurumlar arasında farklılıklar olması doğaldır. İç kontrol bu amaçlara ulaşmayı tam olarak garanti etmez, sadece makul bir güvence sağlar.

Çalışmada önce özel bütçeli kamu idarelerinin kapsamı, bu idarelerde iç kontrol sisteminin yapısı ve mali açıdan yetki ve sorumlulukların dağılımına ilişkin literatür taramasına yer verilmiş, daha sonrada özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerde yapılan anket çalışmasına ve bulgularına değinilmiştir.

2. Özel Bütçeli Kamu İdareleri

Özel bütçeli idareler, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen kamu idareleridir. 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı

cetvelde yer alan her bir kamu idaresi, özel bütçeli idareleri oluşturur. (II) sayılı cetveldeki kamu idarelerinden bazıları şunlardır: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler, Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü (5018/KMYKK md. 12). Özel bütçeli idareler çalışmamız açısından önemlidir. Çünkü iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin uygulama özel bütçeli idarelerden olan üniversiteler için gerçekleştirilecektir. Özel bütçeli idarelerin belli ölçüde özerkliğe sahip olmaları, kendilerine özgü mal varlıklarının olması, kendi gelir kaynaklarının olması gibi özellikleri iç kontrol açısından bu idarelerin incelenmesini daha önemli hale getirmiştir.

3. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin Yapısı

5018 sayılı Kanunun 55. maddesine göre iç kontrol, “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde tanımlanmıştır (5018/KMYKK md. 12).

Özel bütçeli kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur (5018/KMYKK md. 57). Özel bütçeli kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması açısından ve mali açıdan sorumluluklar; üst yönetici, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi, iç denetçi ve dış denetçilere ait olmaktadır.

Ülkemizde 5018 sayılı Kanunla oluşturulan mali yönetim ve kontrol sistemi, AB Kamu İç Mali Kontrolü Yaklaşımı (PIFC) esas alınarak oluşturulmuştur. Bu yaklaşıma göre;

Kamu İç Mali Kontrolü= Mali Yönetim ve Kontrol + İç Denetim + Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu

olarak formüle edilmektedir. PIFC, yürütme veya yürütmenin yetkili kuruluşları tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sistemidir. PIFC, idarenin bütün gelirleri, harcamaları, varlıkları ve yükümlülüklerinin kontrolüne yönelik alınan bütün önlemleri ifade eder. Bu yaklaşım, ön mali kontrol ve iç denetimi kapsamakla birlikte sadece bunlarla sınırlı değildir. PIFC geniş anlamda iç kontrol kavramına dayanmaktadır. Mali kontrol ve yönetim sistemi ise, ön mali kontrol, süreç kontrolü, işlem sonrası kontrol, standart ve prosedürlerin belirlenmesi, kontrol listeleri ile kontrol öz değerlendirme formlarının oluşturulması, iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve mali yönetim ve kontrol rehberlerinin oluşturulması suretiyle kurulur. İç denetim sistemi, fonksiyonel bağımsızlık, iç denetim standartları, iç denetim etik kuralları, bütün alanlarda tüm denetim türlerinin uygulanması, denetim rehberleri ve kalite güvence programları unsurlarından oluşur. Merkezi uyumlaştırma birimi de, standartları belirleme, düzenlemeleri yapma, izleme, raporlama, eğitim programlarının hazırlanması, uyumlaştırma ve iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırma fonksiyonlarını ifa eder (Arcagök ve Erüz, 2006: 147).

Ülkemizde de yukarıda anlatılan AB'deki PIFC Sistemi yapısına benzer olarak, uluslararası standartlara uygun bir mali yönetim ve kontrol sistemi benimsenmiştir. 5018 sayılı Kanunun 57. maddesi ile kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşacağı hükme bağlanmıştır. Bu

kapsamda aşağıda mali yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturan birimler anlatılacaktır.

3.1. Harcama Birimleri

Harcama birimi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi ifade etmektedir (SGBÇUE Yönetmeliği md. 3). Bu anlamda kamu idarelerinin harcama birimleri, kamu idarelerinin teşkilat yapısına ve kamu idarelerinin yapılanmasına göre değişiklik göstermektedir. Örneğin bir kamu idaresindeki harcama birimi sayısı onbeş iken, diğer bir kamu idaresinin harcama birimlerinin sayısı oniki olabilmektedir. Yani harcama birimlerinin sayısı, kamu idaresinin teşkilat yapısına bağlı olarak değişebilmektedir.

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi ise, harcama yetkilisidir (5018/KMYKK md. 31).

3.2. Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi

Mali hizmetler birimi; Strateji Geliştirme Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ile Strateji Geliştirme ve mali hizmetlerin yerine getirildiği müdürlüklerdir (Aksoy, 2008: 48). Mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenmektedir (5018/KMYKK md. 60). Buna göre, Genel bütçeli kamu idarelerinde her bakanlıkta (Devlet Bakanlıkları hariç), Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulması gerekmektedir (Kızılkaya, 2006: 21). Strateji geliştirme birimlerinin görevleri (SGBÇUE Yönetmeliği md.4);

a) Stratejik yönetim ve planlama,

1) Misyona belirleme,

- 2) Kurumsal ve bireysel hedefler oluşturma,
- 3) Veri-analiz ve araştırma-geliştirme,
- b) Performans ve kalite ölçütleri geliştirme,
- c) Yönetim bilgi sistemi,
- d) Mali hizmetler,
- 1) Bütçe ve performans programı,
- 2) Muhasebe, kesin hesap ve raporlama,
- 3) İç kontrol.

Şeklindeki fonksiyonlar kapsamında yürütülmektedir.

İdarelerin görev alanı ve teşkilat yapılarına göre, bu fonksiyonlar alt birimler tarafından yürütülür. Bu fonksiyonlar birleştirilerek bir veya daha fazla alt birim tarafından yürütülebileceği gibi, bir fonksiyon birden fazla sayıda alt birim tarafından da yürütülebilir. Ancak, mali hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülen iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi zorunludur (SGBÇUE Yönetmeliği md. 4).

Strateji Geliştirme Birimlerinin yukarıda sayılan fonksiyonlarından muhasebe hizmetleri, Genel Bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığı'na atanacak muhasebe yetkililerince ve Maliye Bakanlığı'na bağlı muhasebe birimlerinde gerçekleştirileceğinden, Genel Bütçeli idarelerde kurulan Strateji Geliştirme Başkanlıklarında muhasebe hizmeti fonksiyonu bulunmamaktadır (Kızılkaya, 2006: 21). Özel bütçeli idarelerde ise, muhasebe hizmetleri özel bütçeli idarelerin kendileri tarafından yürütülmektedir. Bu kapsamda özel bütçeli idarelerden üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulmuş, bu daire başkanlığının altında stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe- kesin hesap ve raporlama

ile iç kontrol fonksiyonlarına yönelik olarak ayrı müdürlükler kurulabileceği gibi birkaç fonksiyonu bir arada yürütecek müdürlükler kurulabilecektir (Kızılkaya, 2006: 22).

Özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerde muhasebe ve mali hizmetler fonksiyonunu yürütmek üzere Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları kurulmuştur. Yani üniversitelerdeki muhasebe birimleri Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarıdır. Çalışmamızın araştırma kısmı da bu birimlerde gerçekleştirilmiştir.

3.3. Ön Mali Kontrol

İç kontrol bir idarede mali olan ve mali olmayan tüm işlemleri kapsamaktadır. Ön mali kontrol ise, iç kontrolün bir unsuru olarak mali işlemlere ilişkin ön mali kontrolü ifade etmektedir (Aksoy, 2008: 63). Ön mali kontrol ödenek tahsis edilmesi, ihale prosedürleri, sözleşmeler, ödemeler ve fazla/yersiz ödemelerin geri alınması gibi mali karar ve işlemlerin uygulamaya konulmasından önce kontrol edilmesini ifade etmektedir. Bu tür mali kararlar, ön mali kontrol yetkilisi tarafından onaylandıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol bazen önleyici kontrol olarak da ifade edilmektedir (Arcagök ve Erüz, 2006: 168).

Ön mali kontrol 5018 sayılı Kanununun 58. maddesinde "Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve

esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir.” şeklinde düzenlenmiştir (5018/KMYKK md. 58).

3.4. İç Denetim

Mali yönetim ve kontrol sisteminin saç ayağını oluşturan unsurlardan biri de iç denetimdir. 5018 sayılı Kanuna göre iç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır (5018/KMYKK md. 63).

İç denetim faaliyetinin amacı, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, “İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

3.5. Dış Denetim

“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenme-

si ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak gerçekleştirilir” (5018/KMYKK md. 68).

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

4. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Açıdan Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı

1050 sayılı Kanunun yerine geçen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile klasik gider sürecinde yer alan tahakkuk memuru, ita amiri ve sayman yerine üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi, iç denetçiler ve dış denetçiler görevlendirilmiş ve sorumlu tutulmuştur (Çolak, 2006: 224). Yeni kamu mali yönetiminde yer alan aktörlerden üst yöneticiler harcama sürecinde fiilen görev almamakta, ancak strateji, politika ve hedef belirleyerek yönlendirici bir fonksiyon oluşturmakta ve 5018 sayılı Kanun’da sayılan diğer görevleri yapmaktadırlar. Harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi ise harcama sürecinde görev almaktadırlar. İç denetçiler ve dış denetçiler ise, harcama sonrasında denetim yaparak yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemine katkı sağlamaktadır (Aksoy, 2008: 27).

4.1. Üst Yönetici

5018 sayılı Kanuna göre, “Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulan-

masından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler” (5018/KMYKK md. 11).

Üst yöneticiler, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve idare faaliyet raporuna eklerler (Arcagök ve Erüz, 2006: 166).

Özel bütçeli kamu idarelerinden olan üniversitelerin üst yöneticileri rektörlerdir.

4.2. Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanuna göre, “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir” (5018/KMYKK md. 31). Buradan hareketle bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olacağından bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel unsur olmaktadır (Ertem, 2006: 125-126). Özel bütçeli kamu idarelerinden olan üniversitelerin harcama yetkilileri Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Özel Bütçeli İdarelerde Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör	Genel Sekreterlik Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Fakülte Yükseköğretim Meslek Yüksekokulu Enstitü Hastane Merkez Bölüm Savunma Uzmanlığı	Genel Sekreter Daire Başkanı Hukuk Müşaviri Dekan Müdür Müdür Müdür Başhekim Müdür Başkan Savunma Uzmanı

Kaynak: AKSOY, Kamuda İç Kontrol & İç Denetim, s. 38

Harcama yetkililerinin idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işletilmesi sorumluluğu bulunmaktadır (Candan, 2006: 60).

4.3. Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yapılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütür (Aksoy, 2008: 45).

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. (Ağdeniz, 2006: 81).

4.4. Mali Hizmetler Birim Yöneticisi

Mali hizmetler birim yöneticisi, yönetimin iç kontrole yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmaya yönelik faaliyetler ile ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi çalışmalarını yapar. Mali hizmetler birim yöneticisi, faaliyetlerin mali yönetim ve kontrol mevzuatı ile diğer mevzuata uygun olarak yürütüldüğünü, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek üzere iç kontrol süreçlerinin işletildiğini, gerekli tedbirlerin alınması için düşünce ve önerilerinin zamanında üst yöneticiye raporlandığını, idare faaliyet raporunun “mali bilgiler” bölümünde yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu teyit eden beyanı düzenler ve imzalar (Arcagök ve Erüz, 2006: 167).

4.5. Muhasebe Yetkilisi

“Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin

kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir” (5018/KMYKK md. 61).

Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu, usulüne göre atanmış sertifikalı yöneticiyi ifade eder (Muhasebe Yet. Eğt. ve Sert.Ver. Yönetmeliği md.4). “Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Bu noktada muhasebe yetkililerinin iç kontrol konusundaki sorumluluklarına bakıldığında muhasebe yetkililerinin sorumluluğunun sadece muhasebe kayıtlarının uygunluğu ve saydam ve erişilebilir tutulmasıyla sınırlandırıldığı görülmektedir (Candan, 2006: 62).

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür (5018/KMYKK md. 61).

4.6. İç Denetçi

Harcama sonrasında yürütülen iç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67’nci maddelerinde açıklanarak tanımlar, kavramlar ve sorumluluklar belirlenmiştir. 63. maddeye göre iç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.” (5018/KMYKK md. 63).

İç denetçiler, idarenin iç kontrol sisteminin yeterliliğini, etkililiğini belirlenmiş amaç ve hedeflere uygun çalışılıp çalışılmadığını değerlendirir.

dirir ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik düzenledikleri raporlarla üst yöneticiye önerilerde bulunurlar (Arcagök ve Erüz, 2006:168).

4.7. Dış Denetçi

Dış denetim, "Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası denetim olup amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (5018/KMYKK md. 68)". Dış denetçiler denetimleri sırasında idarenin iç kontrol sistemini değerlendirir ve bulgularına raporlarında yer verirler (Aksoy, 2008: 62)

5. Araştırma

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemektir.

5.2. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın yapıldığı tarihte üniversitelerin sayısı 102 olmasına rağmen anket çalışması 94 üniversiteye yapılmıştır. Çünkü 1 Nisan 2010 tarihli resmi gazetede kuruluş Kanunları yayımlanan bir ve 14 Temmuz 2010 tarihli resmi gazetede kuruluş kanunları yayınlanan yedi üniversitenin çalışmanın yapıldığı tarihlerde henüz rektörleri ve dolayısıyla Strateji Geliştirme Daire Başkanları atanmadığı için araştırmanın kapsamına dâhil edilmemiştir.

5.3. Araştırmanın Kapsamı

Çalışma kapsamında özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerin muhasebe birimlerinin yö-

neticisi Strateji Geliştirme Daire Başkanlarına anket çalışması uygulanmıştır. Çalışmanın yapıldığı tarihte 94 üniversitenin Strateji Geliştirme Daire Başkanı bulunmaktadır. Dolayısı ile araştırmanın ana kütlesi 94 olarak belirlenmiştir. Çalışmada örneklem seçimi yapılmayıp ana kütle- nin tamamına ulaşılması hedeflenmiş ancak 74 üniversiteden geri dönüş alınabilmiştir. Bu %78,7'lik bir geri dönüş oranına karşılık gelmektedir.

5.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma için birincil veri toplama yöntemlerinden olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket soruları özellikle Sumru TÜMER (Tümer, 2009: 49-90) ve Nihal SALTİK (Saltık: 2007, 15-18)'in çalışmaları ile 5018 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelikler kapsamında hazırlanmıştır. Anket soruları hazırlandıktan sonra, taslak anket konun uzmanı akademisyenlere ve bir üniversitenin Strateji Geliştirme Daire Başkanı ve çalışanlarına sunularak ankete son şekli verilmiştir. Anket çalışması 2 bölümden oluşmaktadır. Anket formunun ilk bölümü, üniversiteler hakkında genel bilgileri içeren demografik sorulardan meydana gelmiştir. Anketin ikinci bölümünde, muhasebe birimlerinin iç kontrole yönelik uygulamalarını tespit etmek amacıyla oluşturulan 17 soru bulunmaktadır.

Anketlerden elde edilen veriler, *Statistical Package for Social Science for Windows* (SPSS 15.0) programı kullanılarak bilgisayar ortamına aktarılmış ve yüzde analizi ile sonuçlar değerlendirilmiştir.

5.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

5.5.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan üniversitelere ait demografik veriler Tablo 2'de verilmektedir.

Tablo 2: Anketi Cevaplayan Üniversitelere Ait Demografik Veriler

Bağımsız Değişkenler	n	Yüzde
Öğrenci Sayısı		
- 10.000	31	41,9
10.001-20.000	15	20,3
20.001-30.000	13	17,6
30.001 +	15	20,3
Bütçe Miktarı (1000 TL)		
- 30.000	22	29,7
30.001-100.000	26	35,1
100.001 +	26	35,1
Muhasebe Birimlerinde Çalışan Sayısı		
- 10	30	40,5
11-20	23	
21 +	21	28,4
Kuruluş Yılı		
- 1991	17	23,0
1992-2005	22	29,7
2006 +	35	47,3
TOPLAM	74	100,0

Araştırma kapsamında ankete katılan üniversite sayısı 74'dür. Ankete katılan üniversitelerin öğrenci sayılarının dağılımına baktığımızda %41,9'unun 10.000 ve daha az sayıda öğrenciye sahip oldukları görülmektedir. Öğrenci sayısının minimum ve maksimum değerleri ise 870 ve 75.000 olarak tespit edilmiştir. Ankete katılan üniversitelerin bütçe miktarlarının dağılımına baktığımızda %70,2'sinin 30 milyon TL'nin üzerinde bir bütçeye sahip olduğu görülmektedir. 2010 yılında üniversitelere ayrılan bütçe büyüklükleri 12.822.000 TL ile 509.612.000 TL aralığında değişmektedir. Muhasebe birimlerinde çalışan kişi sayısı ortalaması 15.96 olarak tespit

edilmiştir. Ankete katılan üniversitelerin muhasebe birimlerinin %40,5'inin 10 ve daha az çalışana sahip olduğu dikkat çekmektedir. Son olarak kuruluş yılı açısından üniversitelere bakıldığında, ankete katılan üniversitelerin %47,3 gibi büyük bir çoğunluğunun 2006 ve sonrasında kurulan üniversitelerden oluştuğu görülmektedir.

5.5.2. Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemi Uygulamalarına Yönelik Bulgular

Anketin ikinci bölümünde, muhasebe birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik uygulamaların varlığını ve bu uygulamaların etkinliğini be-

lirlemeye yönelik 17 soru yer almakta olup, bu sorulara verilen cevaplar aşağıdaki tablolar yardımıyla açıklanmış ve sonuçlar yorumlanmıştır.

Tablo 3: Muhasebe Sonuçlarının Dönemsel Olarak (aylık, üç aylık) Web Sayfasında Yayınlanması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	14	18,9
Hayır	60	81,1
Toplam	74	100,0

5018 sayılı Kanunda belirtildiği üzere kamu idarelerinin muhasebe sonuçlarını dönemsel olarak yayınlamaları mali saydamlık ve hesap verebilirliğin bir göstergesidir. 5018 sayılı Kanunda “Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.” hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin etkin çalışması, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesini, kullanılmasını, muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. Tablo 3’de üniversitelerin muhasebe sonuçlarını aylık ve üç aylık dönemlerde kamuoyuyla paylaşma oranlarına bakıldığında, %81,1’i muhasebe sonuçlarının dönemsel olarak yayınlanmadığını belirtmişlerdir. Bu oran etkin bir iç kontrol sisteminden beklenen, kaynakların kullanılmasında saydamlık ve hesap verebilirlik unsurlarının etkin bir şekilde çalışmadığını göstermektedir.

Tablo 4: Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmeliğin Belirlediği Tutar Altında İdare Tarafından Bir Tutar Belirlenmesi

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	41	55,4
Hayır	32	43,2
Veri yok	1	1,4
Toplam	74	100,0

Kamu idarelerinde iç kontrol uygulamaları yönetmelik kapsamında ön mali kontrolleri de kapsamaktadır. Yönetmelikte idarelerin, ihale kanunlarına tabi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için 1 milyon TL’yi, yapım işleri için 2 milyon TL’yi aşanların ön mali kontrole tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda üniversitelerin %55,4’ü yönetmeliğin belirlediği tutar altında tutar belirlediklerini belirtmişlerdir. Bu oran iç kontrol açısından üniversitelerin ön mali kontrol konusunda etkinliklerini artırma çabalarını göstermektedir. Ön mali kontrolü yönetmeliğin altında bir tutar belirleyerek gerçekleştiren üniversitelerin oranının yüksek olması iç kontrolü üniversitelerin daha çok ön mali kontrol olarak gördüklerini de akla getirmektedir. Bu oran literatürde yer alan kamu idarelerinin iç kontrol sistemini ön mali kontrolden ibaret gördükleri savını destekler niteliktedir.

Muhasebe birimlerinden %27,8’i mal ve hizmet alımları için 11.674 TL’yi (doğrudan temin sınırı) aşan tutarı ön mali kontrole tabi tutarken, muhasebe birimlerinin %13,9’luk bir kısmı da 100.000 TL’yi aşan tutarı ön mali kontrole tabi tutmaktadır. Yönetmelikte mal ve hizmet alımı

için belirlenen 1 milyon TL için ön mali kontrol yapan muhasebe birimlerinin oranı da %2,8 olarak gerçekleşmiştir.

Muhasebe birimleri yapım işleri için %21,2'lik bir oranda 11.674 TL'yi aşan tutarı ön mali kontrole tabi tutmaktadır. 100.000 TL'yi aşan tutarlar %12,1, 500.000 TL'yi aşan tutarlarda yine %12,1 oranında kontrole tabi tutulmaktadır. Yönetmelikte mal ve hizmet alımı için belirlenen 2 milyon TL için ön mali kontrol yapan muhasebe birimlerinin oranı da %9,1'dir.

Tablo 5: Ön Mali Kontrolün Gerçekleştirilme Aşamaları

Aşama	Sayı (n)	Yüzde (%)
İhale onay belgesinin harcama yetkilisince imzalanmasından önce	7	9,5
Komisyon kararının ihale yetkilisince imzalanmasından önce	1	1,4
Sözleşme yapılmasından önce	57	77,0
Ödeme evraklarının muhasebe yetkilisince ödenmesinden önce	7	9,5
Veri yok	2	2,6
Toplam	74	100,0

Tablo 5'de görüldüğü üzere üniversitelerin muhasebe birimlerinin %77'lik kısmı ön mali kontrol işlemini sözleşme yapılmadan önce gerçekleştirmektedir. Bu durum ön mali kontrol işlemlerinin mevzuatta belirlenen aşamada gerçekleştirildiğini göstermektedir. Bu bağlamda Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları tarafından sözleşme yapılmasından önce bir ön mali kontrol koyulması gereği duyulmamıştır. Yani mevzuatın belirlediği aşamadan önceki bir aşamada ön mali kontrol yapılması %10,9 gibi az bir oranda muhasebe birimi tarafından gerçekleştirilmektedir. İç kontrolün tanımına baktığımızda faaliyetlerin mevzuata uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamayı amaçladığı görülmektedir. %77'lik oran bu amaçlardan sadece mevzuata uygunluk amacına hizmet ederken, %10,9'luk oran ise iç kontrol açısından etkililik, ekonomiklik ve verimlilik amaçlarına da ulaşılmasını sağlar. %9,5'lik oranda muhasebe birimi de ön mali kontrolü anlamamıştır. Çünkü ödeme evraklarının muhasebe yetkilisince ödenmesinden önce kontrol edilmesi, ön mali kontrol olmayıp Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 30'a göre ödeme öncesi kontrol olmaktadır.

Tablo 6: Ödeme Gün Sayısına İlişkin Rapor Düzenlenmesi

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
33	44,6	8	10,8	11	14,9	7	9,4	14	18,9	1	1,4

Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 30. maddesinde; “Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç dört iş günü içinde incelenir, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarları hak sahiplerinin banka hesabına aktarılır.” hükmü yer almaktadır. Üniversitelerin muhasebe birimlerinin %44,6’sında ödeme emirlerinin ödenmesinde ödeme gün sayısına ilişkin hiçbir zaman rapor düzenlenmemektedir. Dolayısıyla böyle bir rapor düzenlemeden ödemelerin gün sayısına ilişkin bir veri elde etmek muhasebe birimleri açısından zorlaşmaktadır. Ödeme emirlerine ilişkin bir rapor düzenlenmemesi, muhasebe birimlerinin işlemlerinden olan ödemelerin hak sahiplerine ödenmesi faaliyetinde bir kontrol mekanizmasının oluşturulmadığını ve dolayısıyla ödemelere ilişkin bir kontrol faaliyetinin bulunmadığını göstermektedir. Bu da iç kontrol sisteminin etkinliği açısından olumsuz bir durum sergilemektedir.

Muhasebe birimlerinin % 46,4’lük kısmı ödeme emirlerinin 2 gün içinde hak sahiplerine ödendiğini belirtmişlerdir. Muhasebe birimleri ödeme emirlerinin hak sahiplerine en az 1 en çok 7 gün içinde ödendiğini bildirmişlerdir. Muhasebe birimlerinin ödeme emirlerini ödeme gün sayısı ortalama 2,7 gündür. Bu durum yönetmelikte belirtilen 4 gün sınırının altındadır. Bu bağlamda üniversitelerin muhasebe birimleri ödeme emirlerinin hak sahiplerine ödenmesi hususunda etkin olarak faaliyet göstermektedir. Ancak muhasebe birimlerinin ödeme emirlerine ilişkin bir rapor düzenleme yüzdesinin %18,9 gibi düşük bir orana sahip olması, bildirilen ödeme gün sayısının doğruluğu konusunda bir tereddüt oluşturmaktadır.

Tablo 7: İç Kontrol Eylem Planındaki İşlemlerin Tamamlanması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	48	64,8
Hayır	25	33,8
Veri yok	1	1,4
Toplam	74	100,0

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği çerçevesinde, kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması gerekmektedir. Bu kapsamda üniversitelerde oluşturulan eylem planlarında belirtilen düzenlemelerden hiçbirini tamamlamayanların oranı %33,8’dir. Bu oran çalışmaya katılan üniversitelerin yaklaşık üçte birine denk gelmektedir ki bu da oldukça yüksek bir orandır. Üniversitelerin üçte birinin iç kontrol eylem planındaki işlemlerin hiçbirini gerçekleştirmediği, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından olumsuz bir durum sergilemektedir.

İç kontrol eylem planında tamamlanan işlemlerin planlananların yüzde kaçını oluşturduğuna baktığımızda karşımıza %42,2’lik bir ortalama değer çıkmaktadır. Yani üniversiteler planladıkları işlemlerin henüz yarısını dahi gerçekleştiremediği durumdadır. Üniversitelerin %15,2’si iç kontrol eylem planının %20’lik bir kısmını tamamladığını belirtirken, yine %15,2’si iç kontrol eylem planının %40’lık bir kısmını tamamladığını belirtmişlerdir.

Tablo 8: 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 21. ve 22. Maddelerindeki Parasal Limitler Dâhilinde Yapılan Alımların Üst Limite Uygunluğuna İlişkin Kontrol Uygulaması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Yapılmıyor	9	12,2
Birim Düzeyinde Yapılıyor	16	21,6
Kurum Düzeyinde Yapılıyor	47	63,6
Veri yok	2	2,6
Toplam	74	100,0

Doğrudan temin usulü ile yapılan alımlar daha az işlem gerektirmesi ve kolay olması nedeniyle harcama birimleri tarafından daha çok tercih

edilen, ihale usulü ile yapılan alımlar ise daha çok işlem gerektirmesi ve zaman alması nedeniyle harcama birimleri tarafından daha az tercih edilen bir yöntemdir. Bu yüzden de harcama birimlerinin ihale usulü ile yapılması gereken alımları da doğrudan temin yoluyla yapma gibi bir eğilimleri bulunmaktadır. Ancak parasal limitler dâhilinde yapılacak harcamaların yıllık toplamı, idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadıkça aşamaz. Bu kapsamda üniversitelerin %63,6'sında kurum düzeyinde parasal limitler dâhilinde yapılan alımların üst limite uygunluğuna ilişkin bir kontrol uygulaması yapılmaktadır. Kanun kapsamında idare düzeyinde bir kontrol uygulaması yapılması gerekmektedir. Kurum düzeyinde yapılan kontrol uygulamasının oranının üniversitelerde yüksek çıkması iç kontrol açısından bir etkinlik kriteridir.

Tablo 9: Kamu İhale Kurumuna Uygun Görüş İçin Müracaat Etme Sıklığı

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
32	43,2	17	23,0	12	16,2	-	-	11	15,0	2	2,6

Tablo 9'a baktığımızda 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 62. maddesinin (1) bendi kapsamında yapılan alımlara ilişkin Kamu İhale Kurumuna hiçbir zaman müracaat etmeyenlerin oranının %43,2 olduğu görülmektedir. Bu durum üniversitelerin büyük çoğunluğunun ya %10'luk limiti aşmadığını ya da Kamu İhale Kurumuna müracaat etme kriterini yerine getirmediğini göstermektedir.

Tablo 10: Doğrudan Temin Kayıt Formunun Doldurulup Doldurulmadığına İlişkin Yapılan Kontrol Uygulaması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	30	40,5
Hayır	41	55,4
Veri yok	3	4,1
Toplam	74	100,0

Kamu İhale Genel Tebliği madde 32 gereği, doğrudan temin yoluyla yapılan alımlar için "Doğrudan Temin Kayıt Formu" temin tarihini takip eden ayın onuncu gününe kadar usulüne uygun olarak ilgili kısımlar doldurulduktan sonra Kamu İhale Kurumuna internet üzerinden gönderilecektir. Doğrudan temin kayıt formunu göndermesi gerekenler harcama birimlerindeki harcama yetkilileridir. Doğrudan temin kayıt formunun doldurulması aynı zamanda idarelerin %10'luk sınırı aşım aşmadıklarının takip edilmesini sağlayan bir uygulamadır. Muhasebe birimleri tarafından doğrudan temin kayıt formunun doldurulmasına ilişkin kontrol uygulaması yapanların oranı %40,5 iken böyle bir kontrol uygulaması yapmayanların oranı ise %55,4'tür.

Tablo 11: Doğrudan Temin Yoluyla Yapılan Alımlarda, Alım Yapılan Kişi ya da Firmanın İhalelere Katılmaktan Yasaklı Olup Olmadığının Teyidinin Alınması

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
33	44,6	5	6,8	6	8,1	2	2,7	25	33,7	3	4,1

Kamu İhale Genel Tebliği madde 31/4 gereği, 4734 sayılı Kanununun 22. maddesi uyarınca doğrudan temin yoluyla alım yapılması halinde alım yapılacak kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığı teyit ettirilmeyecektir. Ancak, anılan Kanununun 22. maddesinin (d) bendinde belirtilen parasal limit dâhilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin kurumun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda, söz konusu kişiden alım yapılmaması gerekmektedir. Yani tebliğ ile doğrudan temin yoluyla yapılan alımlarda, alım yapılan kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığına teyidin alınması idarelerin inisiyatifine bırakılmaktadır. Bu teyidi her zaman alan üniversitelerin oranı %33,7 iken bu teyidi hiçbir zaman almayan üniversitelerin oranı %44,6'dır. İç kontrol açısından riskli alanların tespit edilmesi ve gerekli kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi gerekmektedir. İhalede yasaklı olan bir firmadan alım yapılması da riskli bir alan olarak düşünülebilir ve bu anlamda alım yapılan kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığına teyidin alınması bir kontrol faaliyeti olarak uygulanabilir.

Tablo 12: Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Uygulanmasının Birimin İç Kontrol Sistemini Etkinleştirmiş İfadesine Katılım Düzeyi

Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
2	2,7	16	21,6	14	18,9	29	39,2	12	16,2	1	1,4

Tablo 12'ye bakıldığında "tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasının birimin iç kontrol sistemini etkinleştirmiş" ifadesine kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum diyenlerin oranı %55,4 olarak tespit edilmiştir. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının toplamına bakıldığında ise %24,3 oranı görülmektedir. Bu oranlardan da anlaşılacağı üzere tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasının birimin iç kontrol sistemini etkinleştirdiği konusunda çoğunluğun olumlu bir görüşe sahip olduğu söylenebilir. İyi bir muhasebe sisteminin varlığı etkin bir iç kontrol sisteminin unsurlarından biridir. Üniversitelerin muhasebe birimleri tarafından bu hususun öneminin kavrandığı çıkan sonuçtan anlaşılmaktadır.

Tablo 13: Üniversitelerde Daire Başkanlıklarının Harcama Yetkisinin Genel Sekreterlikte Birleştirilmesi Etkinliği Artırmaktadır İfadesine Katılım Düzeyi

Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
31	41,9	20	27,0	8	10,8	8	10,8	6	8,1	1	1,4

Harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ilişkin Maliye Bakanlığı'nın uygun görüş yazısında; Üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerinin merkez yönetim örgütünde yer alan daire başkanlıkları, müdürlükler, danışmanlıklar, hukuk müşavirlikleri, uzmanlıklar ile büro ve iç hizmet görevlerini yerine getiren birimlerin harcama yetkisi rektör onayı ile birimler, harcama türleri ve belirlenecek parasal sınırlar itibarıyla kısmen veya tamamen genel sekreterlikte birleştirilebilir. Harcama yetkisinin birleştirilmesi halinde rektör onayının bir örneği mali hizmetler birimine, muhasebe yetkilisine ve Maliye Bakanlığına gönderilir şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Bu kapsamda üniversitelerde daire başkanlıklarının harcama yetkisi genel sekreterlikte birleştirilebilmektedir. Ancak üniversitelerin % 68,9'u harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesinin etkinliği artırdığı ifadesine katılmamaktadır.

Daire başkanlıklarının harcama yetkisini genel sekreterlikte birleştiren üniversitelerin sayısı 16 olup, %21,6'lık bir oranı oluştururken; harcama yetkisini genel sekreterlikte birleştirmeyen üniversitelerin sayısı ise 58 olup, %78,4'lük bir orana sahiptir. Bu oran harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesi etkinliği artırmaktadır ifadesine verilen cevaplar ile uyum göstermektedir. Üniversite daire başkanlıklarının harcama yetkisinin genel sekreterlikte birleştirilmesi 5018 sayılı Kanunda tanımlanan harcama birimi, harcama yetkilisi tanımlarına ve performans esaslı bütçelemeye ters düşmektedir. Aynı zamanda faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını da olumsuz etkileyebilmektedir. Çünkü her birimin kendi faaliyetleri kapsamında harcamalarını gerçekleştirilmesi ve faaliyetleri bazında harcamalarını yönetmesi kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlar.

Tablo 14: Temsil, Tören, Ağırılama ve Tanıtım Giderleri İçin Başbakanlıktan İzin Alınması

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
46	62,0	1	1,4	2	2,7	3	4,1	19	25,7	3	4,1

18.01.2007 Tarih ve 26407 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Başbakanlık Tasarruf Tedbirleri Genelgesi gereğince temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri için Başbakanlıktan izin alınması gerekmektedir. Bu kapsamda üniversitelerin %62'lik kısmı hiçbir zaman izin almadığını belirtirken, %25,7'lik kısmı her zaman izin aldığını belirtmiştir. Mevzuata uygunluk açısından %62'lik oran dikkat çekicidir. Ankete katılan üniversitelerin kesin hesapları incelendiğinde üniversitelerin tamamının temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri yaptıkları görülmüştür. Buradan üniversitelerin bu konuda iç kontrolün mevzuata uygunluk amacını etkin bir şekilde yerine getirmedikleri sonucuna varılabilir.

Tablo 15: Kasada Bulunması Gereken Para Limitine İlişkin Maliye Bakanlığı'nın Belirlediği Tutardan Farklı Olarak Üst Yönetici Onayıyla Belirleme Yapılması

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	2	2,7
Hayır	71	95,9
Veri yok	1	1,4
Toplam	74	100,0

2010 yılı için üniversitelerin muhasebe birimlerinin kasalarında gerekli güvenlik önlemlerini almak şartıyla bulundurulabilecek azami para miktarı 5.000 TL olarak belirlenmiştir. Üniversitelerin %95,9'u belirlenen parasal limitten farklı bir parasal limit belirlemediklerini belirtmişlerdir. Üniversitelerin sadece %2,7'si 5.000 TL'den daha düşük bir parasal limit belirlediğini belirtmiştir. İç kontrol açısından bu 5.000 TL'lik parasal limit hem ödemelerin bankadan yapılmasını sağlamak yani ödemeleri kayıt altına

almak hem de hileli işlemlerin oluşmasının önüne geçmek amacıyla belirlenmiştir. Bu kapsamda üniversiteler 5.000 TL'den yüksek bir parasal limit belirlemeyerek, iç kontrol açısından ortaya çıkabilecek risklerin önüne geçmiş olmaktadır.

Tablo 16: Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin İşlemlerini Muhasebe Yetkilisi Dışında Denetleyen Bir Kontrol Mekanizmasının Varlığı

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	15	20,3
Hayır	57	77,0
Veri yok	2	2,7
Toplam	74	100,0

Muhasebe yetkilisi mutemedi, muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, muhafaza etmeye, vermeye, göndermeye yetkili ve bu işlemlerle ilgili olarak doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olan kamu görevlilerini ve yetkili memurları ifade etmektedir. Üniversitelerin %77'si muhasebe yetkilisi mutemetlerinin işlemlerini muhasebe yetkilisi dışında denetleyen bir kontrol mekanizması olmadığını belirtmişlerdir. %20,3'ü ise bir kontrol mekanizmasının bulunduğunu belirtmişlerdir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için muhasebe yetkilisi mutemetlerinin yaptığı işlemlere ilişkin ek kontroller konması mekanizmayı güçlendirir. İç kontrol sisteminin en önemli görevlerinden biri fiziki kontrollerin sağlanması ve organizasyondaki kayıp ve yolsuzluklara yol açabilecek tehlikeli durumlara ilişkin önlemler almasıdır.

Tablo 17: Kasadaki Değerlerin Sayılma Sıklığı

Hiçbir Zaman		Nadiren		Ara Sıra		Sık Sık		Her Zaman		Veri yok	
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
12	16,2	1	1,4	13	17,6	27	36,4	18	24,3	3	4,1

Muhasebe yetkilileri, muhasebe birimlerinin kasa işlemlerini her günün sonunda kontrol eder. Muhasebe yetkilisinin görevi başında bulunmadığı durumlarda kontrol görevi vekili tarafından yerine getirilir. Kontrol yetki ve sorumluluğunun yardımcılara devredilmiş olması halinde ise bu görev yardımcılar tarafından yapılır. Muhasebe yetkilileri, özel mevzuatında aksine bir hüküm bulunmadığı sürece; Muhasebe biriminin vezne ve ambarlarında para ve değerleri alıp veren muhasebe yetkilisi mutemetlerini her onbeş günde en az bir defa, belirsiz günlerde, kontrol etmek zorundadır. Üniversitelerin %16,2'sinde kasadaki değerler muhasebe yetkilisi tarafından hiçbir zaman sayılmamaktadır. Bu oran yönetmelikteki zorunluluğa rağmen yüksek bulunmuştur. Üniversitelerin %24,3'ü ise kasadaki değerlerin muhasebe yetkilisi tarafından her zaman sayıldığını belirtmiştir.

Kasadaki değerlerin sayılma sıklığına baktığımızda %32,1'i kasadaki değerlerin her gün, %11,3'ü haftada bir, %32,1'i 15 günde bir sayıldığını belirtmiştir. On beş gün ve on beş günün altında bir sürede kasadaki değerlerini sayan muhasebe birimlerinin oranının %88,7 olması muhasebe birimlerinin bu konuda etkin çalışmalarını göstermektedir.

Tablo 18: Vezne Sorumlularının Muhasebe Kaydı Yapma, Evrak Onaylama Yetkisinin Varlığı

Cevap	Sayı (n)	Yüzde (%)
Evet	50	67,6
Hayır	21	28,3
Veri yok	3	4,1
Toplam	74	100,0

Üniversitelerin %28,3'ünde vezne sorumlularının muhasebe kaydı yapma ve evrak onaylama yetkisi bulunmazken, %67,6'sında vezne sorumlularının muhasebe kaydı yapma ve evrak onaylama yetkisi bulunmaktadır. %67,6'lık oran oldukça yüksek bir orandır. İç kontrolde görevlerin ayrılığı ilkesi açısından tahsilât ve ödemelerin gerçekleştirilen kişilerin aynı zamanda muhasebe kaydı yapma ve evrak onaylama yetkisinin bulunması bir risk oluşturmaktadır. Böyle bir uygulama kontrolleri azaltır ve hileli işlemlerin oluşması için ortam hazırlar.

Tablo 19: İç Kontrolün Etkin Çalışmasını Engelleyen Unsurların Önem Derecesi

Unsurlar	Sayı (n)	Yüzde (%)
İdarenin ilgisizliği	13	36,1
Çalışan sayısının yetersiz olması	11	30,6
Çalışanların iç kontrolün önemine inanmaması	5	13,9
Daire Başkanlığındaki rutin işlerin yoğunluğu	4	11,1
Çalışanların bu konudaki eğitiminin yetersiz olması	3	8,3
Toplam	36	100,0

Burada idarenin ilgisizliğinin oranının yüksek çıkması, idarelerin üst yöneticilerinin iç kontrol sistemine ilişkin rol ve sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getiremedikleri görüşünün hâkim olduğunu göstermektedir. İdarenin ilgisizliğinin yüksek çıkması aslında bir anlamda iç kontrol sisteminin kurulmasında sorumlu olanların tanımlanmasını gerektirir. İdarelerde iç kontrol sisteminin sorumluları üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir. Yani Strateji Geliştirme birim yöneticileri, kendileri de dâhil olmak üzere, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında sorumluluğu bulunan tüm aktörlerin bu konudaki ilgisizliğinin iç kontrol sistemin kurulması ve uygulanmasında en büyük engel olarak görmüşlerdir. İkinci önemli unsur olarak da çalışan sayısının yetersiz olması görülmektedir. Ancak çalışan sayısının yetersiz olması sebebiyle iç kontrol sisteminin kurulamaması veya gerektiği gibi çalıştırılmaması gerekli yönetim bilgi sistemlerinin oluşturulması ile çözülebilecek bir sorundur. Çalışanların iç kontrolün önemine inanmaması iç kontrolün etkin çalışmasını engelleyen en önemli üçüncü unsur olarak karşımıza çıkmakta olup, diğer unsurlara nazaran daha düşük oran-

da daire başkanı tarafından tercih edilen bir yanıt olmuştur. Daire başkanlığındaki rutin işlerin yoğunluğu da daire başkanlarının büyük bölümü tarafından önemli görülmemiş ve dördüncü sırada yer almıştır. Çalışanların eğitiminin yetersiz olması ise, iç kontrolün etkin çalışmasını engelleyen unsurlar içinde daire başkanlarının en az önem verdikleri bir unsur olarak görülmektedir.

6. SONUÇ

Türkiye’de kamu mali yönetim sistemine ilişkin ilk önemli düzenleme 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile yapılmıştır. Kamu mali yönetiminin temeli olan bu Kanun bir takım değişikliklerle 2003 yılına kadar uygulamada kalmıştır. Ancak, yaklaşık 80 yıllık bu süre zarfında dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetim sistemlerinde önemli değişimler meydana gelmiştir. Bu değişimler Türkiye’yi de etkisi altına almış ve ülkemizde kamu idarelerinde, varlıkların korunması, yolsuzlukların ve hataların önlenmesi, kayıtların ve finansal raporların doğruluğu, yönetim politikalarına uyumun sağlanması için yapılması gereken düzenlemeler iç kontrol sisteminin önemini arttırmıştır. Ülkemizde kamu idarelerinde uluslararası standartlarda iç kontrol sistemi kurulması amacıyla

10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. 2003 yılı sonlarında kabul edilmesine rağmen Kanunun tamamen uygulanmasına 2006 yılı başında başlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu içinde; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, tahakkuk esaslı muhasebe, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme ile iç kontrol ve iç denetim konuları yeni mali yönetim ve kontrol sistemini oluşturan temel unsurlar olarak düzenlenmiş bulunmaktadır.

Özel bütçeli idarelerden olan devlet üniversitelerinde muhasebe birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında uygulanan iç kontrol sistemin günümüzdeki mevcut durumunun ve etkinliğinin araştırıldığı bu çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır;

Üniversitelerin muhasebe sonuçlarını aylık ve üç aylık dönemlerde kamuoyuyla paylaşma oranlarına bakıldığında, %81,1'i muhasebe sonuçlarının dönemsel olarak yayınlanmadığını belirtmişlerdir. Bu oran etkin bir iç kontrol sisteminden beklenen, kaynakların kullanılmasında saydamlık ve hesap verilebilirlik unsurlarının etkin bir şekilde çalışmadığını göstermektedir.

Ön mali kontrolü yönetmeliğin altında bir tutar belirleyerek gerçekleştiren üniversitelerin oranının yüksek olması, üniversitelerin iç kontrolün unsuru olan ön mali kontrol işlemleri üzerinde yoğunlaştıklarını akla getirmektedir. Ayrıca ön mali kontrolün üniversitelerin büyük çoğunluğu tarafından sözleşme yapılmadan önce gerçekleştirilmesi, ön mali kontrolün daha çok mevzuata uygunluğu sağlamaya yönelik ve şekli kontroller olarak oluşturulduğunu ve işlem sürecinin son adımlarına yerleştirilmesi nedeniyle kontrol mekanizmalarının etkin bir şekilde uygulanmadığını göstermektedir.

Muhasebe birimlerinin ödeme emirlerinin ödeme gün sayısı konusunda ve gelir tahsilâtlarının vadesinde tahsil edilmesi hususunda etkin bir iç kontrol sistemi oluşturdukları sonucuna varılmıştır.

Muhasebe birimlerinin yaklaşık üçte birinin iç kontrol eylem planlarındaki işlemlerin hiçbirini gerçekleştirmemesi ve tüm muhasebe birimlerinin ortalaması alındığında iç kontrol eylem planında tamamlanan işlemlerin planlananların ancak %42,2'si olması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından olumsuz bir durum sergilemektedir.

Muhasebe birimlerinin, kasadaki değerlerin sayılma sıklığı konusunda etkin olmakla birlikte, diğer fiziki kontrollerden olan muhasebe yetkilisi mutemetlerinin işlemlerinin kontrol edilmesi hususunda etkin bir iç kontrol sistemi kuramadıkları tespit edilmiştir. Vezne sorumlularına yüklenmiş birden fazla sorumluluğun olduğu ve bu durumun görevler ayrılığı ile bağdaşmadığı görülmüştür.

Muhasebe birimleri, iç kontrol sisteminin etkin çalışmasını engelleyen en önemli husus olarak idarenin ilgisizliğini görmekte-dirler. Hâlbuki idarelerde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve yürütülmesinde kilit rol idarenin üst yöneticisine verilmiştir. Bu durum idarelerde iç kontrol sisteminin kurulmasında üst yöneticilerin işi sahiplenmediklerini ve gereken önemi göstermediklerini ortaya koymaktadır.

Çalışmanın ulaştığı bulgular incelenirken 5018 sayılı Kanunun henüz yedi seneden beri yürürlükte olduğu ve bu kadar kısa bir süre içerisinde geleneksel alışkanlıklar ve klasik yönetim yapılarının yıkılarak yeni bir sistemin oluşturulmasının zorluğu dikkate alınmalıdır. Bu zorluğa rağmen üniversitelerdeki muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemlerini kurma ve yürütme hususunda iyi niyetli bir gayret içinde oldukları söylene-

bilir. Ancak geline noktada muhasebe birimlerinin tatmin edici bir düzeyde olduklarını söylemek de çok zordur. Muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemi ile ilgili uygulamalarının ince-

lendiği bu çalışmada, birimlerin bazı uygulamaların gerçekleştirilmesi açısından etkin konumda oldukları, bazılarını ise henüz hiç gerçekleştiremedikleri görülmüştür.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Mehmet, **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008.
- Arcagök, Sait ve Ertan Erüz, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Eylül, 2006.
- Çolak, H. Bayram, “5018 sayılı Kanunun Öngördüğü Harcama Süreci, Görevliler ile Görev Alanların Yetki ve Sorumlulukları”, İçinde **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Editör: Erkan Karaarslan, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.
- Tümer, Sumru, **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını, Ankara, 2010.
- Ağdeniz, Serkan, “5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler ve Bunların Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirme”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 9, Sayı 33 (Temmuz-Eylül), s. 79-85, 2006.
- Candan, Ekrem, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 38 (Mayıs – Haziran), s. 1-23, 2006.
- Ertem, Olcay, “Harcama Yetkilisi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 32 (Nisan-Haziran), s. 125-133, 2006.
- Kızılkaya, Eyüp, “5018 sayılı Kanuna Göre Muhasebe Hizmeti, Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Birimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl 8, Sayı 31 (Ocak-Mart), s. 13-29, 2006.
- Saltık, Nihal, **İç Kontrol Standartları**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Uzman Raporu, Ankara, 2007.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.
- Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi ve Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, 04.07.2009 Tarih ve 27278 Sayılı Resmi Gazete.
- Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, 13.02.2006 Tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Azzem ÖZKAN*

Arş. Gör. Filiz ÖZŞAHİN**

ÖZET

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS), Türkçeye çevrilerek 1 Kasım 2010 tarihinde yayımlanmıştır. Bu standardın uygulanabilirliği başarısına yönelik olarak Kayseri’de faaliyette bulunan meslek mensupları üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Araştırmanın temel amacı, meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili görüşlerini tespit etmek ve demografik özellikler itibarıyla görüş farklılığı olup olmadığını ortaya koymaktır. Araştırmadan elde edilen bulgulara göre muhasebe meslek mensupları; standartların uygulamaya girmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacağı, finansal tabloların güvenilirliğinin artacağı, karar verme durumunda olan işletme içi ve işletme dışı ilgililere daha sağlıklı bilgi sunulacağı, muhasebede dil birliği sağlanacağı ve muhasebe mesleğinin öneminin artacağı kanaatini taşımaktadırlar. Ayrıca muhasebe meslek mensupları; KOBİ TFRS’nin uygulamaya girmesiyle mesleki iş yükünde ve muhasebe maliyetinde artış olacağı, söz konusu standartların sağlıklı bir şekilde uygulanması için eğitim verilmesi gerektiği düşüncesindedirler. Bu sonuçlara ilave olarak meslek mensuplarının verdiği cevaplar arasında demografik özellikler bakımından farklılıklar da tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, KOBİ TFRS

Jel Sınıflandırması: M40, M41

A Study on the Views of Members of Accounting Profession About IFRS for Small and Medium Sized Entities.

ABSTRACT

IFRS for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs), was translated into Turkish and published by Turkey Accounting Standards Board on the 1st of November 2010. The application success of this standart is based on the applications done by accountants. Starting from this point of view, a research has been done on accountants operating in Kayseri. The main aim of the study is to determine the thoughts of accountants on IFRS for SMEs and to present whether there are diversity of views or not in terms of demographic characteristics. According to the findings obtained from the research, accountants consider, along with imposing the standarts, businesses will report more transparent, reliability of the financial statements will increase, more reliable information will be presented to relevant people who are policy makers, the language unity will be provided in accounting and the importance of accounting will step up as a profession. Also accountants think that along with IFRS for SMEs, there will be a hike in workload and accounting costs and so accountants should be trained in order to apply the standarts salubriously. In addition to these results, some differences in terms of demographic characteristics have been detected among the answers given by accountants.

Keywords: International Accounting Standarts, Turkish Financial Reporting Standarts, IFRS for SMEs

Jel Classification:M40, M41

* Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (Makalenin Sorumlu Yazarı), azzem@erciyes.edu.tr

** Nevşehir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, filiz.ozsahin@nevsehir.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmelerin devamlılığı açısından oldukça önemli olan muhasebe uygulamaları ekonomik hayatta uluslararası faaliyetlerin artmasıyla birlikte daha da önemli hale gelmiştir. Zira uluslararası alandaki yatırımcıların sağlıklı ve gerçekçi bilgiye dayalı olarak yatırım kararı verebilmesi, ancak ortak dilde hazırlanmış bir muhasebe ve finansal raporlama genel çerçevesi ile mümkün olabilecektir. Muhasebe ve finansal raporlama alanında yeknesaklığı sağlamak için yapılan çalışmaların başında ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) gelmektedir.

UMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartları bütün dünyada ilgi görmüş ve Türkiye'nin de aralarında bulunduğu çoğu ülkede yeknesaklığı sağlamak üzere uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Nitekim Avrupa Birliği de 2002 yılında üye ülkelerin en geç 2005 yılında uluslararası muhasebe standartları ile uyumu sağlamaları konusunda karar almıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarının bütün dünyada ilgi görmesi üzerine kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) için de bazı özel çalışmaların yapılması ihtiyacı doğmuş ve yapılan çalışmalar sonucunda Temmuz 2009'da KOBİ'ler için uluslararası muhasebe standardı (IFRS for SMEs) yayımlanmıştır.

Türkiye'de 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu ulusal finansal raporlama standartları hazırlamak ve yayımlamak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuştur. Bu kurul, 2005 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı (IASCF) ile telif hakkı anlaşması imzalamış ve tam set uluslararası muhasebe

standartlarını ve yorumlarını Türkçeye çevirerek yayımlamıştır.

TMSK'nın Türkçeye çevirerek yayımlanmış olduğu standartlardan biri de KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'dır (KOBİ-TFRS). KOBİ-TFRS hakkındaki tebliğ 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, ilgili tebliğde standardın yayımlandığı tarihte yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Söz konusu standardın amacı "kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin **finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları** hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamak" olarak açıklanmıştır. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu da Türkiye'deki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konusunda Türkiye Muhasebe Standartları'na uyma zorunluluğu getirmektedir.

KOBİ-TFRS'nin uygulamaya girmesiyle birtakım faydalar sağlayacağı açıktır. Ancak bazı muhtemel sakıncalar da söz konusu olabilir. Ayrıca bu standardın uygulama başarısı da büyük ölçüde finansal tablo hazırlayan muhasebe meslek mensuplarına bağlıdır. Bu bakımdan çalışmanın amacı; muhasebe meslek mensuplarının, KOBİ-TFRS'nin sağlayacağı faydalar, muhtemel sakıncalar ve bu standardın uygulanabilirliği konusundaki görüşlerini tespit etmektir. Meslek mensuplarının KOBİ-TFRS konusunda eğitim alıp almadıklarını ve söz konusu standardı uygulayabilecek bilgi düzeyine sahip olup olmadıklarını belirlemek ve meslek mensuplarının demografik özellikleri itibarıyla verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılıkları olup olmadığını ortaya koymak da çalışmanın amaçları arasındadır.

2. KOBİ'ler ve Finansal Raporlama

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Avrupa Birliği (AB) ile uyum sağlamak amacıyla “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” yayımlayarak, yıllık çalışanı 250 kişiden az ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon TL'yi aşmayan işletmeleri KOBİ olarak tanımlamıştır (18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete). Söz konusu yönetmeliğe göre KOBİ'ler; mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olmak üzere üç kategoriye ayrılmıştır. Buna göre; on kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu bir milyon lirayı aşmayan işletmeler **mikro işletme**; elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu beş milyon lirayı aşmayan işletmeler **küçük işletme**; ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon lirayı aşmayan işletmeler ise **orta büyüklükteki işletme** olarak kabul edilmektedir. Kanaatimizce buradaki mali bilanço ifadesinden aktif toplamı anlaşılmalıdır.

Uluslararası alanda genel kabul görmüş bir başka tanım ise KOBİ-TFRS'de yapılmıştır. Söz konusu standartta KOBİ'ler; “*Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler*” olarak tanımlanmaktadır. Buradaki dış kullanıcılar, işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler, potansiyel borç verecek olanlar ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi bilgi ihtiyacı olanlardır (Akdoğan, 2010: 2; Mackenzie vd., 2010: 1-5).

Yapılan bir çalışmada -2002 yılı verilerine göre Türkiye'deki toplam işletme sayısının 1.720.598 adet olduğu, bunun %95'inden fazlasını mikro işletmelerin oluşturduğu, küçük ölçekli işletme-

lerin oranının %3, orta büyüklükteki işletmelerin oranının ise %0,18, olduğu belirtilmektedir (Sayar, 2010: 3). Bu veriler birlikte dikkate alındığında Türkiye'deki toplam işletmelerin ancak %2'lik kısmının büyük işletmelerden, %98'lik kısmının ise KOBİ'lerden oluştuğu anlaşılmaktadır.

KOBİ'lerin esnek yapıları, değişime kısa sürede uyum sağlamaları ve bölgesel kalkınmaya olan katkıları gözönüne alındığında, ülkelerin ekonomilerinde önemli rol oynadıkları görülmektedir (Kırılıoğlu ve Şenol, 2011: 26).

Ekonomik, politik ve sosyal açıdan gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için önemi giderek artan KOBİ'ler, yarattıkları istihdam olanakları, üretimdeki payları ve sosyo-ekonomik dengenin korunması açısından Türkiye için de büyük önem taşımaktadır. (Çelik, 2006: 34-35). Nitekim Türkiye'deki toplam istihdamın %76,7'si, toplam katma değer %26,5'i ve toplam ihracatın ise yaklaşık %12'si KOBİ'ler tarafından sağlanmaktadır (Sayar, 2008: 23). Yapılan bir çalışmada da İtalya ve Japonya gibi ülkelerde de KOBİ'lerin istihdam yaratma, teknoloji, değişim, verimlilik ve katma değer gibi özellikleri bakımından büyük şirketlerden daha iyi durumda oldukları belirtilmiştir (Cansız, 2008: 4). Yapılan bir başka çalışmada da KOBİ'lerin birçok ülkede en önemli, hatta tek istihdam sahası olarak görüldüğü ifade edilmiştir (Ayanoğlu, 2008: 14).

Bilindiği gibi küçük işletmeler, muhasebeyi daha çok işletme faaliyetlerini analiz etme veya karar almada bilgi sağlama aracı olarak değil; devlete karşı bir yükümlülüğün yerine getirilmesi olarak görmektedirler. Özellikle maliyet muhasebesine gereken önem verilmediği için müşteriye verilen fiyatlar bazen maliyetin altında kalabilmekte ve bu yüzden de büyük zararlar doğabilmektedir (Çelik, 2006: 28). Oysa toplam işletme sayısına bakıldığında oldukça büyük bir

paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları dolayısıyla özel çözümlerin geliştirilmesi zorunlu olmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de finansal raporlamadır. Çünkü ülke ekonomisindeki gelişmeler ve bankacılık sisteminin gelecekteki konumu dikkate alındığında KOBİ'lerin buna uygun finansal raporlama sistemi oluşturmaları bir zorunluluk olmaktadır. Ayrıca KOBİ'lerin sermaye piyasalarından fon temini amacıyla oluşturulacak KOBİ Borsası'na katılmaları için de finansal raporlama sistemlerini gözden geçirmeleri gerekmektedir (Çelik, 2006: 54). Benzer şekilde Basel Standartları da KOBİ'lerin mali tablolarını düzenli, güvenilir ve gerçeği net olarak yansıtacak şekilde (kredi derecelendirme kuruluşlarına verilebilecek şekilde) hazırlamalarını gerekli kılmaktadır (<http://www.carsambatso.org.tr/BASEL.PDF>). Bu kapsamda işletmelerin **finansal raporlarının kaliteli olması** için mali tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması gerektiği açıktır. Muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatmadaki etkinliği ve kalitesini artırmak için ise muhasebe standartlarının aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir (Bayazıtlı vd., 2006: 31-32):

- Sunulan finansal bilgiler kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verecek yeterlilikte olmalıdır.
- Finansal bilgiler kavramsal çerçevede birbirleriyle tutarlı olmalıdır.
- Muhasebeye konu olan işlemler hukuksal şekilden çok ekonomik önemini yansıtmalıdır.
- Karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığı sağlamak için alternatif uygulamalardan kaçınılmalıdır.
- Sunulan bilgiler açık ve anlaşılır olmalıdır.
- Standartların uygulanmasını sağlamak üzere gerekli yaptırım mekanizmaları kurulmalıdır.

- Kaliteli muhasebe standartlarının üretilebilmesi için standart belirleme süreci şeffaf olmalı ve uygulayıcı ile kullanıcı tüm çevrelerin görüşleri alınmalıdır.

Dünya çapında kullanılabilecek, kaliteli finansal raporlama standartlarının sağlayacağı bir takım yararlar vardır. Bunlar (Sayar, 2008: 28-29);

- Şirketlerdeki farklı muhasebe uygulamalarının yarattığı ek maliyetlerin ortadan kalkması,
- Şirketlerin yabancı sermaye piyasalarına kolay girme imkanı elde etmesi,
- Finansal tabloların şeffaf ve anlaşılabilir sunumuyla birlikte yatırımcıların ve borç verenlerin, riskleri daha kolay analiz etmeleri ve karşılaştırma yapmalarına imkan sağlaması,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluklarının azalması,
- Sermaye piyasaları düzenlemelerinin daha kolay yapılması.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere muhasebe standartları karar vericilerin yargıda bulunmalarına yardımcı olmak üzere onların ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte, tutarlı, özün önceliği prensibine uygun, karşılaştırılabilir, açık, anlaşılır ve şeffaf finansal tabloların sunulmasını sağlamalıdır.

3. KOBİ Muhasebe Standartları ve Özellikleri

Küresel anlamda ortak kaliteli bir muhasebe standartları setinin olmayışı yatırımcıların sağlıklı ve gerçekçi bilgiye dayalı yatırım kararı verebilme olanaklarını kısıtlayan en önemli engellerden biri olduğu, yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları açısından yatırım fırsatlarının

karşılaştırılabilirliği, işletmeler açısından da rakip firmalarla kendisini karşılaştırabilmesi için ortak dilde hazırlanmış bir muhasebe ve finansal raporlama genel çerçevesine ihtiyaç duyulduğu yukarıda belirtilmiştir (Bayazıtlı vd., 2006: 37). KOBİ'ler için bu ihtiyacı karşılamak üzere hazırlanan standart, tam set TFRS'ler temel alınarak oluşturulmuştur. Bu amaçla tam set TFRS'ler sadeleştirilmiş, basitleştirilmiş, bazı standartlar kapsam dışı bırakılmış ve KOBİ'ler için daha kullanışlı bir standart hale getirilmiştir. Örneğin; tam sette bulunan bölümlere göre raporlama, dönem içi raporlama, hisse başına kazanç, sigorta sözleşmeleri ve satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar standart kapsamı dışında tutulmuştur. Tam set TFRS'lerde tercihli uygulamalar varken, KOBİ TFRS'lerde basit uygulamaya yer verilerek, kayda alma ve ölçmede basitleştirilme sağlanmış ve dipnot açıklamaları da azaltılmıştır. KOBİ-TFRS'nin özellikleri şöyle özetlenebilir (Akdoğan, 2010: 1-6).

- KOBİ ihtiyaçlarına uygun olarak tam set standartlardan bağımsız ayrı bir standart olarak hazırlanmıştır. Fakat bu standardın hazırlanmasında tam set standartlar temel alınmıştır.
- KOBİ'lerle ilgili olmayan standartlar kapsama alınmamıştır.

- Değerleme ve muhasebeleştirme esasları basitleştirilmiştir.
- Seçenekli uygulamalar kaldırılmaya çalışılmıştır.
- KOBİ-TFRS, büyük ve borsaya kayıtlı olmayan işletmelere yöneliktir.
- KOBİ'lerle ilgili olmayan işlemlere yönelik açıklamalar kapsam dışı bırakılmıştır.
- KOBİ-TFRS yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere gerekli finansal bilgileri daha sade ve az kapsamlı tablolarda sunma olanağı vermektedir.
- Tam set standartlar yaklaşık 2000 sayfa iken, KOBİ-TFRS 230 sayfa olmuştur.
- KOBİ-TFRS, uluslararası finansal raporlama standardı olmakla birlikte, diğer tam setten ayrıdır. Tam set finansal raporlama standartlarının parçası değildir. Ancak bu standartlara paralel hazırlanmıştır.
- KOBİ-TFRS'de yetkili kurul, tam set finansal raporlama standartlarında olduğu gibi uluslararası finansal raporlama standartları kuruludur.

KOBİ'ler için hazırlanan Standart toplam 35 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1: KOBİ'ler için TFRS Bölümleri

1	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	19	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
2	Kavramlar ve Genel İlkeler	20	Kiralamalar
3	Finansal Tabloların Sunuluşu	21	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
4	Finansal Durum Tablosu	22	Borçlar ve Özkaynaklar
5	Kapsamlı Gelir Tablosu	23	Hasılat
6	Öz kaynaklar Değişim Tablosu, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	24	Devlet Teşvikleri
7	Nakit Akış Tablosu	25	Borçlanma Maliyetleri
8	Finansal Tablo Dipnotları	26	Hisse Bazlı Ödemeler
9	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	27	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
10	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	28	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
11	Temel Finansal Araçlar	29	Gelir Vergileri
12	Diğer Finansal Araçlara İlişkin Hususlar	30	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
13	Stoklar	31	Yüksek Enflasyon
14	İştiraklerdeki Yatırımlar	32	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
15	İş Ortaklıklarındaki Paylar	33	İlişkili Taraf Açıklamaları
16	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	34	Özellikli Faaliyetler
17	Maddi Duran Varlıklar	35	KOBİ'ler İçin TFRS'ye Geçiş
18	Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar		

Kaynak: TMSK Yayınları-7, KOBİ – TFRS

KOBİ TFRS'nin uygulama başarısı büyük ölçüde finansal tablo hazırlayanlara bağlı olacaktır. Türkiye'de KOBİ'lerin finansal tablolarının büyük bir kısmının ise serbest çalışan meslek mensupları tarafından düzenlendiği gözlenmektedir. Bu bakımdan söz konusu standartların muhtemel faydaları, sakıncaları, uygulanabilirliği ve bu konudaki eğitim çalışmalarına hakkındaki görüşlerini belirlemek amacıyla Kayseri ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları (serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler) üzerinde

bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaya ilişkin metodoloji ve bulgular aşağıda sunulmuştur.

4. Metodoloji

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı Kayseri ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının KOBİ-TFRS'nin sağlayacağı muhtemel fayda ve sakıncalar ile uygulanabilirliği ve bu konudaki eğitim çalışmalarına yönelik görüşlerini belirlemektir. Araştırmanın bir diğer amacı ise

muhasabe meslek mensuplarının ifadelerine verdikleri cevaplar ile demografik özellikler bakımından fark olup olmadığını test etmektir. Meslek mensuplarının muhasabe standardı konusundaki eğitim durumlarını ortaya koymak ve eğitim almış olanlarla, eğitim almayı düşünenler ve bu konuda yeterince bilgisi olduğunu belirten meslek mensuplarının demografik özellikler itibarıyla karşılaştırmasını yapmak ve farklılıkları belirlemek de araştırmanın amaçları arasındadır. Araştırmada durum tespitine yönelik keşifsel bir çalışma planlanmış olup, hipotez kurulmamıştır.

4.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini Kayseri ilinde bağımlı ve ya serbest olarak çalışan Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) oluşturmakta olup, araştırma bu meslek mensupları üzerinde yapılmıştır. Araştırmanın yapıldığı sırada Kayseri’de toplam 971 meslek mensubu faaliyette bulunmakta olup bunların 244’ü SM, 702’si SMMM ve 25’i YMM’dir. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde basit tesadüfî örnekleme yöntemi formülü (Nakip, 2003: 212-214) kullanılarak %95 güven düzeyinde ve ± 5 sapma aralığında 276 meslek mensubu ile anket yapılması gerektiği hesaplanmış ve 300 meslek mensubuna anket formu dağıtılmıştır. Meslek mensuplarına dağıtılan 300 anket formundan ancak 170’inden geri dönüş sağlanmıştır.

4.3. Verilerin Toplanması

Veriler tarafımızca geliştirilen bir anket formu aracılığı ile toplanmıştır. Bu anket formu meslek mensuplarına elden dağıtılmış, açıklama yapılmış ve yine elden toplanmıştır. Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek mensubunun demografik özellikleri belirtilmiş; ikinci bölümde ise KOBİ-TFRS’nin sağlayacağı muhtemel yararları, sakıncaları, uygulanabilirliği ve KOBİ-TFRS alanındaki eğitim çalışmalarına yönelik ifadelerle katılma düzeyleri sorulmuştur. Meslek mensuplarının araştırmaya ilgisinin istenilen düzeyde olduğu gözlenmiştir.

Anket formunda KOBİ TFRS ile ilgili olarak 5’li likert sistemine göre oluşturulmuş ifadeler yer almakta olup bunlar “kesinlikle katılıyorum (5)”, “katılıyorum (4)”, “ne katılıyorum ne katılmıyorum (3)”, “katılmıyorum (2)” ve “kesinlikle katılmıyorum (1)” ifadelerinden oluşmaktadır. Toplanan veriler SPSS paket programıyla analiz edilmiştir. Katılımcıların ifadelerine verdikleri cevapların Cronbach’s Alpha değeri 0,88 olarak hesaplanmıştır.

4.4. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

4.4.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvan, cinsiyet, mesleki tecrübesi, yaş, bağımlı/serbest çalışma şekli ve eğitim durumlarına ilişkin demografik özellikleri aşağıda Tablo-1’de sunulmuştur:

Tablo-1: Araştırmaya Katılanların Demografik Özellikleri

Mesleki Unvan	Frekans	Yüzde
SM	26	15,30
SMMM	134	78,80
YMM	10	5,90
Cinsiyet		
Erkek	158	92,90
Kadın	12	7,10
Mesleki Tecrübe		
0-1 yıl	1	0,6
2-5 yıl	13	10,60
6-10 yıl	33	19,40
11-15 yıl	32	18,80
16 ve üstü	86	50,60
Yaş		
20-30 yaş	21	12,40
31-40 yaş	67	39,40
41-50 yaş	42	24,70
51 yaş ve üstü	40	23,50
Bağımlı/Serbest Çalışma Şekli		
Serbest	146	85,90
Bağımlı	24	14,10
Eğitim Durumu		
Lise	24	14,10
Yüksekokul	14	8,20
Fakülte	119	70,00
Yüksek Lisans	12	7,10
Doktora	1	0,60

Tablo-1’de görüleceği üzere araştırmaya katılanların %78,8’ini mali müşavirler oluştururken, %5,9’unu yeminli mali müşavirler oluşturmuştur. Katılımcıların yaklaşık %93’ü erkek, %51’i 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahiptir. Meslek mensuplarının %39’u 31-40 yaş grubunda ve %70’i fakülte mezunudur.

4.4.2. Meslek Mensuplarının KOBİ-TFRS Hakkındaki Görüşleri

Meslek mensuplarının, KOBİ-TFRS’nin uygulamaya girmesiyle sağlayacağı yararları, sakıncaları, uygulanabilirliği ve bu standartlara yönelik eğitim çalışmaları konusundaki düşüncelerini tespit etmek amacıyla 5’li likert ölçeğine göre 36 ifade oluşturulmuştur. Bu ifadelerden 2 tanesi anlamsız bulunarak değerlendirme sırasında kapsam dışında tutulmuştur.

4.4.2.1. KOBİ TFRS’nin Sağlayacağı Yararlara Yönelik Görüşler

Yapılan anket çalışmasıyla muhasebe meslek mensuplarının KOBİ-TFRS’nin uygulamaya girmesiyle sağlayacağı muhtemel faydalara yönelik görüşleri araştırılmıştır. Bu kapsamda raporlamada şeffaflık, mali tabloların güvenilirliği, finansal tablo hilelerindeki azalma, işletme içi ve işletme dışı kullanıcıların sağlıklı karar vermelerine yardımcı olacak gerçeğe uygun bilgi sunumu, denetimde kolaylık ve muhasebede dil birliği konuları hakkındaki görüşleri incelenmiştir. Katılımcıların ankette yer alan ifadelere verdikleri cevapların ortalamaları ve standart sapmaları aşağıdaki Tablo-2’de sunulmuştur:

Tablo-2: Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'nin Yararlarına Yönelik Görüşleri

KOBİ TFRS'nin Sağlayacağı Yararlar <i>KOBİ-TFRS'nin Uygulanmasıyla:</i>	Aritmetik Ortalama	Std. Sapma	Sıra
-İşletmeler daha şeffaf raporlama yapacaktır.	4,1647	,85446	1
-Finansal tablolar karşılaştırılabilir olacaktır.	4,1059	,73014	2
-Muhasebede dil birliği sağlanacaktır.	4,0412	,85212	3
-Mali tabloların güvenilirliği artacaktır.	4,1000	,84019	4
-İlgililer daha çok bilgiye ulaşacaktır.	4,0882	,72844	5
-Muhasebe mesleğinin önemi artacaktır.	4,0000	,91664	6
-İşletme içi ilgililer daha doğru karar verebilecektir.	3,9588	,80938	7
-Vergi denetimi kolaylaşacaktır.	3,9471	,90535	8
-İşletme dışı ilgililer daha doğru karar verebilecektir.	3,8000	,93960	9
-İşletmelerdeki hileler azalacaktır.	3,7882	1,03882	10

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

Tablodaki sonuçlardan meslek mensuplarının; KOBİ-TFRS'nin uygulamaya girmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacağı, finansal tablolarının daha güvenilir ve karşılaştırılabilir olacağı, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının daha sağlıklı karar verebileceği, muhasebede dil birliği sağlanacağı, vergi denetimlerinin kolaylaşabileceği ve muhasebe mesleğinin öneminin artacağı görüşünde oldukları söylenebilir. Zira 5'li likert tipi ölçek ortalamasının "3" olduğu dikkate alındığında ifadeler verilen cevapların ortalamasının "3"ün oldukça üzerinde olduğu görülmektedir. Konuyla ilgili benzer bir çalışma Çanakkale ili ve Biga ilçesinde 102 meslek mensubu üzerinde yapılmıştır. Söz konu-

su çalışmada muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarının işletmelerde etkin bir raporlama sisteminin gelişmesine katkı sağlayacağı bulgusuna ulaşılmıştır (Erol vd., 2011: 239).

4.4.2.2. KOBİ-TFRS'nin Neden Olabileceği Bazı Sakıncalar

KOBİ-TFRS'nin uygulamaya girmesiyle ortaya çıkabilecek bazı sakıncalı durumlara yönelik olarak tarafımızca geliştirilen ifadeler meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar ve bunların ortalamaları ile standart sapmaları Tablo-3'de sunulmuştur:

Tablo-3: Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'nin Sakıncalarına Yönelik Görüşleri

KOBİ-TFRS'nin Muhtemel Sakıncaları <i>KOBİ-TFRS'nin Uygulanmasıyla:</i>	Aritmetik Ortalama	Std. Sapma	Sıra
-Meslek mensuplarının iş yükü artacaktır.	3,9059	,96229	1
-Muhasebe alanında çok fazla değişiklik olacaktır.	3,6353	,96503	2
-Muhasebecinin inisiyatif kullanımı kısıtlanacaktır.	3,4235	1,07556	3
-Muhasebe maliyeti artacaktır.	3,2529	1,14645	4
-İşletme yöneticileri keyfi davranabileceklerdir.	2,7118	,99963	5

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

KOBİ TFRS'nin uygulamaya girmesiyle bazı sorunlar yaşanabileceğine yönelik oluşturulan ifadeler verilen cevaplar incelendiğinde meslek mensupları KOBİ-TFRS'nin uygulamaya girmesiyle mesleki iş yükünde artış olacağı, geleneksel muhasebe uygulamalarında çok fazla değişiklik meydana geleceği, meslek mensubunun inisiyatif kullanmasının kısıtlanacağı ve muhasebe maliyetinin artacağı görüşünde oldukları söylenebilir. Meslek mensupları KOBİ-TFRS'nin uygulamaya girmesiyle işletme yöneticilerinin keyfi uygulamalar yapamayacaklarını düşünmektedirler. Konuyla ilgili Erol vd.,

(2011: 242) tarafından yapılan çalışmada da muhasebe standartları uygulamasının muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü artıracığı bulgusuna ulaşılmıştır.

4.4.2.3. KOBİ-TFRS'nin Uygulanabilirliğine Yönelik Görüşler

KOBİ-TFRS'lerin başarılı bir şekilde uygulanıp uygulanamayacağına yönelik olarak oluşturulan ifadeler meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar ve bu cevapların ortalamaları ile standart sapmaları ve aritmetik ortalama sırası Tablo-4'de sunulmuştur:

Tablo-4: Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'lerin Uygulanabilirliğine Yönelik Görüşleri

KOBİ-TFRS'nin Uygulanabilirliğine Yönelik İfadeler	Aritmetik Ortalama	Std. Sapma	Sıra
Meslek mensupları KOBİ TFRS'yi ancak uygulayarak öğrenebileceklerdir.	3,9000	,79681	1
KOBİ TFRS'nin uygulanabilmesi için yazılıma ihtiyaç vardır.	3,7000	0,6719	2
Vergi mevzuatı içerisine girmedikçe KOBİ TFRS uygulanamayacaktır.	3,6824	,98764	3
KOBİ TFRS'nin uygulanması için teorik eğitim verilmelidir.	3,3118	1,19782	4
Meslek mensupları KOBİ TFRS'yi kısa vadede uygulayabileceklerdir.	3,2235	1,01907	5
KOBİ TFRS konusunda meslek mensuplarının yeterli eğitimleri vardır.	2,6412	1,05222	6

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

Verilen cevapların ortalamalarından meslek mensuplarının KOBİ-TFRS'yi uygulayarak öğrenebilecekleri, vergi mevzuatına girmedikçe sağlıklı olarak uygulanamayacağı, teorik eğitime ihtiyaç bulunduğu, kısa vadede meslek mensuplarının bu standartları uygulayabilecekleri, fakat bunun için yazılıma ihtiyaç olduğu kanaatini taşıdıkları anlaşılmaktadır. Meslek mensupları KOBİ-TFRS konusunda kendilerinin yeterli bilgi birikimine sahip olduklarını düşünmemektedirler.

4.4.2.4. KOBİ TFRS'ye Yönelik Eğitim Çalışmaları ve Yayınlar

KOBİ TFRS'nin uygulanmasına yönelik olarak yapılan eğitim çalışmaları ve yayınların yeterliliği konusunda oluşturulan ifadelerle meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar, bunların ortalamaları ve standart sapmaları ile aritmetik ortalama sırası Tablo-5'de verilmiştir:

Tablo-5: KOBİ TFRS Eğitim Çalışmaları ve Yayın

KOBİ-TFRS Eğitim Çalışmaları ve Yayınlarla İlişkin İfadeler	Aritmetik Ortalama	Std. Sapma	Sıra
AB'ye uyum için KOBİ TFRS'yi öğrenmeliyiz.	3,8765	,99824	1
KOBİ TFRS'leri meslek mensuplarının büyük bir kısmı okumamıştır.	3,8588	1,04517	2
Mevcut iş yükünün ağırlığı KOBİ TFRS'yi takip edip öğrenmeyi güçleştirecektir	3,6412	1,04091	3
KOBİ TFRS'deki değerlendirme ilkelerinin uygulanma imkânı sınırlıdır.	3,5647	,88307	4
KOBİ TFRS'nin dili anlaşılır değildir.	3,2529	1,03810	5
KOBİ TFRS ile ilgili Türkiye'de yeterli yayın bulunmaktadır.	2,7529	,99592	6
TÜRMOB'un KOBİ TFRS ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	2,6471	1,06261	7
KOBİ TFRS konusunda eğitim kurumları yeterli çalışma yapmaktadır.	2,6412	1,04658	8
TMSK KOBİ TFRS konusunda yeterli çalışma yapmaktadır.	2,6294	1,01367	9
Maliye Bakanlığının KOBİ TFRS konusunda yeterli çalışma yapmaktadır.	2,5059	1,03916	10
Meslek odası KOBİ TFRS konusunda yeterli çalışma yapmaktadır.	2,4000	1,09003	11

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

Meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplardan, AB'ye uyum için KOBİ TFRS'leri öğrenmeleri gerektiği, meslek mensuplarının büyük bir kısmının bu standartları okumadığı, mevcut iş yükünün bu standartları takip edip öğrenmelerini güçleştirdiği, standartta yer alan değerlendirme hükümlerinin tam olarak uygulanamayacağı ve standarttaki dilin yeterince anlaşılır olmadığı görüşünde oldukları anlaşılmaktadır.

Ayrıca meslek mensuplarının ankete vermiş oldukları cevaplardan TÜRMOB, TMSK, meslek odaları ve eğitim kurumlarının bu standartların uygulanmasına yönelik olarak yeterli düzeyde eğitim ve uygulama çalışmaları yapmadığı görüşünde oldukları anlaşılmaktadır. Nitekim bu ku-

rum ve kuruluşların yaptığı çalışmalar yeterlidir şeklindeki ifadeye alınan yanıtların ortalaması "3"ün altındadır. Bu da meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile yeterli eğitim çalışması yapılmadığı görüşünde olduklarını göstermektedir.

4.4.2.5. Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartları Konusundaki Eğitimleri

Araştırmaya katılanların muhasebe standardı eğitimi alıp almadıkları, almayı düşünüp düşünmedikleri veya söz konusu standartları uygulayabilecek yeterli düzeyde bilgiye sahip olup olmadıkları araştırılmıştır. Bu konudaki soruya alınan yanıtların dağılımı şöyledir:

Tablo-6: Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartları Konusundaki Eğitim Durumu: Frekans/Yüzde

<i>Muhasebe Standartları Konusunda</i>	SM		SMMM		YMM	
	Evet	Hayır	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Eğitim Almayı Düşünüyorum	12 (%46)	14 (%54)	80 (%60)	54 (%40)	4 (%40)	6 (%60)
Eğitim Aldım	11(%42)	15 (%58)	61 (%45)	73 (%55)	6 (%60)	4 (%40)
Uygulayabilecek Bilgim Var	20 (%77)	6 (%23)	95 (%71)	39 (%29)	9 (%90)	1 (%10)

Tablodan da anlaşılacağı üzere meslek mensuplarının büyük bir oranı muhasebe standartlarını uygulayabileceği konusunda görüş bildirirken, bu konuda eğitim alanların oranlarına bakıldığında YMM'ler ilk sırayı, SMMM'ler ikinci sırayı ve SM'ler üçüncü sırayı aldığı gözlenmektedir. Eğitim almayı düşünenlerde ise ilk sırayı SMMM'ler ikinci sırayı SM'ler ve üçüncü sırayı YMM'ler almaktadır. Konuyla ilgili benzer bir çalışma Türkiye genelinde farklı bölgelerden tesadüfi olarak seçilen illerde faaliyette bulunan 768 meslek mensubu üzerinde yapılmıştır. Söz konusu araştırmadan elde edilen bulguya göre muhasebe standartlarıyla ilgili sahip olunan bilginin yeterliliği konusunda kendisine en çok güvenen grubun YMM'ler olduğu tespit edilmiştir (Erdoğan ve Dinç, 2009: 167).

Burdur ve Isparta illerinde faaliyette bulunan meslek mensupları ile yapılan bir çalışmadan (Bekçi ve Özdemir, 2006: 153; Bekçi, 2007: 39) elde edilen bulgulara göre de meslek mensuplarının muhasebe standartlarını uygulayabilecek yeterli eğitimleri almadıkları tespit edilmiştir. Çalışmamızdan elde edilen bulgulara göre ise meslek mensuplarının muhasebe standartları ile ilgili eğitimleri aldıkları ve uygulayabilecek düzeyde oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

4.4.3. Meslek Mensuplarının Verdikleri Cevaplar Arasında Farklılıklar

Meslek mensuplarının verdikleri cevaplar arasında farklılık olup olmadığı demografik özellikler itibarıyla analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlar aşağıda sunulmuştur.

4.4.3.1. Eğitim Durumuna Göre Farklılıklar

Meslek mensuplarının “muhasebe standardı eğitimi almayı düşünüyorum”, “muhasebe standardı eğitimi aldım” ve “muhasebe standartlarını uygulayabilecek yeterli bilgiye sahibim” ifadelerine verdikleri cevaplar arasında unvan, yaş, iş tecrübesi ve eğitim düzeyi itibarıyla istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık olup olmadığına yönelik Kruskal Wallis testi yapılmış ve cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Meslek mensuplarının verdikleri cevaplar arasında cinsiyet bakımından fark olup olmadığı Mann-Whitney U testi ile analiz edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda aşağıdaki iki ifade arasında istatistiksel açıdan fark bulunmuştur. Elde edilen sonuçlar Tablo-7'de sunulmuştur.

İfade-1: Muhasebe Standardı Eğitimi Aldım

İfade-2: Muhasebe Standartlarını Uygulayabilecek Bilgiye Sahibim

Tablo-7: Meslek Mensuplarının Verdikleri Cevaplar - Cinsiyet İtibarıyla Farklılık

	Test İstatistiği (Mann-Whitney U Testi)					
	Cinsiyet	Ortalama	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P
İfade-1	Kadın	87,77	589,000	667,000	-2,543	,011*
	Erkek	55,58				
İfade-2	Kadın	84,02	714,000	13275,000	-1,850	,064**
	Erkek	105,00				

* $p < 0,05$

** $p < 0,10$

Analiz sonuçlarından erkek meslek mensuplarının “muhasabe standardı eğitimi aldım”, ifadesine kadınlara göre daha az; “muhasabe standartlarını uygulayabilecek bilgiye sahibim” ifadesine kadınlara göre daha fazla katılım gösterdikleri anlaşılmaktadır.

4.4.3.2. Meslek Mensubunun Bağımlı/Serbest Çalışma Durumuna Göre Farklılıklar

Ankete katılan meslek mensuplarından herhangi bir şirket bünyesinde ücretli (bağımlı çalışan) olarak çalışanlarla, kendi bürosunda serbest çalışanların “Muhasabe Standartları Konusunda Eğitim Almayı Düşünüyorum (İfade-1)”, Muhasabe Standardı Eğitimi Aldım (İfade-2)” ve “Muhasabe Standartlarını Uygulayabilecek Bilgiye Sahibim (İfade-3)” ifadelerine verdikleri cevaplar arasında farklılık bulunup bulunmadığı Mann-Whitney U Testi ile analiz edilmiş ve istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Söz konusu sonuçlar şöyledir:

Tablo-8: Meslek Mensuplarının Serbest/Bağımlı Çalışma Şekli İtibariyle Farklılık

	Test İstatistiği (Mann-Whitney U Testi)					
	Cinsiyet	Ortalama	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	P
İfade-1	Serbest	88,67	1411,000	12142,000	-1,768	,077*
	Bağımlı	66,21				
İfade-2	Serbest	80,55	1289,000	1589,000	-2,413	,016**
	Bağımlı	115,63				
İfade-3	Serbest	83,16	1029,000	11760,000	-4,205	,000***
	Bağımlı	99,71				

* $p < 0,10$

** $P < 0,05$

*** $P < 0,01$

Analiz sonuçlarından serbest çalışan meslek mensupları “muhasabe standardı eğitimi aldım”, ifadesine bağımlı çalışanlara göre daha fazla katılım gösterirken; uygulama yapabilecek bilgi birikimine sahibim ve eğitim almayı düşünüyorum ifadesine bağımlı çalışan meslek mensuplarının daha fazla katılım gösterdikleri anlaşılmaktadır.

4.4.3.3. Mesleki Unvan Açısından Farklılık Analizleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının kendilerine yöneltilen ifadelere vermiş oldukları cevaplar arasında “mesleki unvan” bakımından fark olup olmadığı tek yönlü varyans analizine (One-Way Anova) tabi tutulmuş ve anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Farklılık tespit edilen ifadeler şöyledir:

İfade-1: KOBİ-TFRS Uygulamasıyla Mali Tabloların Güvenilirliği Artacaktır

İfade-2: KOBİ-TFRS Uygulamasıyla İşletme Yöneticileri Keyfi Davranabileceklerdir

İfade-3: Avrupa Birliğine Uyum İçin KOBİ-TFRS Öğrenilip Uygulanmalıdır

Söz konusu ifadeler bakımından meslek mensuplarının unvanları itibariyle verdikleri cevapların ortalaması F değerleri ve p değerleri ile standart sapmaları Tablo-9’da sunulmuştur:

Tablo-9: Mesleki Unvanlar Açısından Farklılık

İfadeler	F	p	Mesleki Unvan	n	Ortalama	Standart Sapma
İfade-1	4,685	0,050*	SM	26	4,4615	0,50839
			SMMM	134	4,0000	0,88428
			YMM	10	4,5000	0,52705
İfade-2	2,871	0,059*	SM	26	3,1154	1,10732
			SMMM	134	2,6567	0,98182
			YMM	10	2,4000	0,69921
İfade-3	2,734	0,068*	SM	26	4,1538	,73170
			SMMM	134	3,8657	1,02445
			YMM	10	3,3000	1,05935

* $P < 0,10$

Tablo sonuçlarından da anlaşılacağı üzere, mesleki ünvanlar bakımından KOBİ-TFRS uygulamasıyla mali tabloların güvenilirliği artacaktır, işletme yöneticileri keyfi davranabileceklerdir ve AB’ye uyum için KOBİ-TFRS uygulanmalıdır ifadelerine verilen cevaplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık bulunmaktadır.

4.4.3.4. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Farklılık Analizleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının kendilerine yöneltilen ifadelere vermiş oldukları cevaplar arasında “yaş grupları” itibariyle fark olup olmadığı tek yönlü varyans analizine (One-Way Anova) tabi tutulmuş ve anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Farklılık tespit edilen ifadeler şöyledir:

İfade-1: KOBİ TFRS Uygulamasıyla Meslek Mensuplarının İş Yükü Artacaktır

İfade-2: KOBİ TFRS Uygulamasıyla Muhasebecinin İnsiyatifi Azalacaktır

Söz konusu ifadeler bakımından meslek mensuplarının yaşları itibariyle verdikleri cevapların ortalaması F değerleri ve p değerleri ile standart sapmaları şöyledir:

Tablo-10: Yaş Grupları İtibariyle Farklılık

İfadeler	F	p	Yaş Grupları	n	Ortalama	Standart Sapma
İfade-1	2,322	0,77**	20-30 Yaş	21	3,8571	0,96362
			31-40 Yaş	67	4,0299	0,88712
			41-50 Yaş	42	4,0476	0,85404
			51 ve Üstü	40	3,5750	1,12973
İfade-2	4,906	0,03*	20-30 Yaş	21	3,8571	0,85356
			31-40 Yaş	67	3,5970	1,04533
			41-50 Yaş	42	3,4048	1,14890
			51 ve Üstü	40	2,9250	0,99711

* $P < 0,05$ ** $P < 0,010$

Tablo sonuçlarından da anlaşılacağı gibi, KOBİ-TFRS uygulamasıyla meslek mensuplarının iş yükü artacaktır ve muhasebecilerin inisiyatif kullanımını azalacaktır ifadelerine verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır.

4.4.3.5. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Farklılık

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının kendilerine yöneltilen ifadelere vermiş oldukları cevaplar arasında “eğitim düzeyleri” itibariyle fark olup olmadığı tek yönlü varyans analizine

(One-Way Anova) tabii tutulmuş ve anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Farklılık tespit edilen ifadeler şöyledir:

İfade-1: KOBİ TFRS İşletme Dışı İlgililerin Daha Doğru Karar Vermesini Sağlar

İfade-2: KOBİ TFRS Vergi Mevzuatına Dahil Olmadıkça Uygulanamaz

Söz konusu ifadeler bakımından meslek mensuplarının eğitim düzeyleri itibariyle verdikleri cevapların ortalaması F değerleri ve p değerleri ile standart sapmaları şöyledir:

Tablo-11: Eğitim Düzeyine Göre Farklılık

İfadeler	F	p	Eğitim Düzeyi	n	Ortalama	Standart Sapma
İfade-1	2,149	0,77**	Lise	24	3,7083	0,6925
			Yüksekokul	14	3,7857	1,12171
			Fakülte	119	3,8908	0,91864
			Yüksek Lisans	12	3,0833	1,16450
			Doktora	1	4,0000	-
İfade-2	2,044	0,091*	Lise	24	3,3333	0,96090
			Yüksekokul	14	3,2875	0,91387
			Fakülte	119	3,7731	0,98667
			Yüksek Lisans	12	4,0000	0,95346
			Doktora	1	3,0000	-

* $P < 0,05$ ** $P < 0,10$

Meslek mensuplarına yöneltilen KOBİ-TFRS uygulamasıyla işletme dışı ilgililer daha doğru karar verebilecektir ifadesi ile vergi mevzuatına girmedikçe KOBİ-TFRS uygulanamayacaktır ifadesine verdikleri cevaplar, meslek mensuplarının eğitim düzeyleri itibariyle analiz edilmiş ve istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

4.4.3.6. Katılımcıların Cinsiyetine Göre Farklılık

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının kendilerine yöneltilen ifadelere vermiş oldukları ce-

vaplar arasında “cinsiyet” itibariyle fark olup olmadığı “t” testine tabi tutulmuş ve anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Farklılık tespit edilen ifadeler şöyledir:

İfade-1: KOBİ TFRS İle Muhasebe Sürecinde Çok Değişiklik Olacaktır

İfade-2: Meslek Mensupları KOBİ TFRS’yi Kısa Sürede Uygulayacaktır

Söz konusu ifadeler bakımından meslek mensuplarının eğitim düzeyleri itibariyle verdikleri cevapların ortalaması “t” değerleri ve p değerleri ile standart sapmaları şöyledir:

Tablo-12: Cinsiyet İtibariyle Farklılık

İfadeler	t	p	Cinsiyet	n	Ortalama	Standart Sapma
İfade-1	11,363	,001*	Erkek	158	3,6013	0,98356
			Kadın	12	4,0833	0,51493
İfade-2	6,924	,009*	Erkek	158	3,6899	0,02240
			Kadın	12	3,8333	0,38925

* $P < 0,05$

Ankete katılan meslek mensuplarına yöneltilen KOBİ-TFRS uygulamasıyla geleneksel muhasebe uygulamalarında çok değişiklikler olacaktır ifadesi ile meslek mensupları KOBİ-TFRS'yi kısa sürede uygulayacaktır ifadesine verilen cevaplar, meslek mensuplarının cinsiyetleri itibariyle analiz edilmiş istatistiksel açıdan anlamlı farklılık belirlenmiştir.

4.4.3.7. Meslek Mensuplarının Serbest/Bağımlı Çalışmalarına Göre Farklılık

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının kendilerine yöneltilen ifadelere vermiş oldukları cevaplar arasında “serbest/bağımlı” çalışma durumları itibariyle fark olup olmadığı “t” testine

tabi tutulmuş ve anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Farklılık tespit edilen ifadeler şöyledir:

İfade-1: KOBİ TFRS Uygulamasıyla Hile Azalacaktır

İfade-2: KOBİ TFRS ile Meslek Mensuplarının İş Yükü Artacaktır

İfade-3: Avrupa Birliğine Uyum İçin KOBİ TFRS Gereklidir

Söz konusu ifadeler bakımından meslek mensuplarının eğitim düzeyleri itibariyle verdikleri cevapların ortalaması “t” değerleri ve p değerleri ile standart sapmaları şöyledir:

Tablo-13: Meslek Mensuplarının Serbest/Bağımlı Çalışmalarına Göre Farklılık

İfadeler	F	p	Yaş Grupları	n	Ortalama	Standart Sapma
İfade-1	2,973	,087**	Serbest	146	3,7740	1,06849
			Bağımlı	24	3,8750	0,85019
İfade-2	2,866	,092**	Serbest	146	3,9589	,93865
			Bağımlı	24	3,5833	1,05981
İfade-3	8,844	,003*	Serbest	146	3,9315	,94437
			Bağımlı	24	3,517	1,25036

* $P < 0,05$

** $P < 0,10$

Ankete katılan meslek mensuplarına KOBİ TFRS uygulamasıyla muhasebe hileleri azalacaktır, meslek mensuplarının iş yükü artacaktır ve AB'ye uyum için KOBİ-TFRS gereklidir ifadelerine verdikleri cevaplar serbest ve bağımlı çalışma durumları dikkate alınarak analiz edilmiştir. Meslek mensuplarının bağımlı ve serbest çalışma durumlarına göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

5. Sonuç

Küreselleşme sonucunda gelişen uluslararası ticaretle birlikte artan sermaye hareketleri ve şirketlerin uluslararasılaşması, ortak bir dille hazırlanmış muhasebe ve finansal raporlama genel çerçevesine olan ihtiyacı gündeme getirmiştir. Bu ihtiyacı karşılamak üzere UMSK tam set muhasebe standartlarını yayımlamıştır. Söz konusu standartlar Türkiye'nin de arasında bulunduğu birçok ülkede ilgi görmüştür.

Uluslararası muhasebe standartlarının bütün dünyada ilgi görmesi üzerine UMSK tarafından kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) için de bir çalışma yapılmış ve Temmuz 2009'da KOBİ'ler için uluslararası muhasebe standardı yayımlanmıştır. Söz konusu standart TMSK tarafından Türkçeye çevrilerek KOBİ-TFRS adıyla 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu da Türkiye'deki tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konusunda Türkiye Muhasebe Standartları'na uyma zorunluluğu getirmiştir. Bu çalışma KOBİ-TFRS'nin uygulama başarısının muhasebe meslek mensuplarına bağlı olacağı düşüncesiyle Kayseri'de faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde yürütülmüştür. Araştırmadan elde edilen bulgular şöyle özetlenebilir:

- Meslek mensupları, KOBİ TFRS'nin uygu-

lamaya girmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacağı, finansal tablolarının daha güvenilir ve karşılaştırılabilir olacağı, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının daha sağlıklı karar verebileceği, muhasebede dil birliği sağlanacağı, vergi denetimlerinin kolaylaşabileceği ve muhasebe mesleğinin öneminin artacağı görüşündedirler.

- Meslek mensupları KOBİ-TFRS'nin uygulamaya görmesiyle mesleki iş yükünde artış olacağı, geleneksel muhasebe sürecinde birtakım değişiklikler olacağı, meslek mensubunun insiyatif kullanmasının kısıtlanacağı ve muhasebe maliyetinin artacağı görüşündedirler.
- Meslek mensupları AB'ye uyum için KOBİ-TFRS'leri öğrenmeleri gerektiği, meslek mensuplarının büyük bir kısmının bu standartları okumadığı, mevcut iş yükünün bunu güçleştirdiği, standartta yer alan değerlendirme hükümlerinin tam olarak uygulanamayacağı ve standarttaki dilin yeterince anlaşılır olmadığı görüşündedirler.
- Meslek mensupları TÜRMOB, TMSK, meslek odaları ve eğitim kurumlarının bu standartların uygulanmasına yönelik olarak yeterli düzeyde eğitim ve uygulama çalışmaları yapmadığı görüşündedirler.

Meslek mensuplarına uygulanan araştırmadan elde edilen bulgular bir bütün olarak değerlendirildiğinde meslek mensuplarının KOBİ-TFRS'nin uygulanmasıyla muhasebe ve finansal raporlama alanında önemli gelişmeler olacağı, ancak söz konusu standartların hakkıyla uygulanabilmesi için eğitime ihtiyaç olduğu, mevcut eğitim çalışmalarının yetersiz kaldığı görüşünde oldukları sonucu çıkmaktadır. Bu bakımdan söz konusu standartların öncelikle eğitim çalışmalarıyla desteklenerek meslek mensupla-

rına öğretilmesi ve yapılan uygulamaların da denetlenmesi halinde standartların uygulama başarısının artacağı söylenebilir.

Bundan sonraki çalışmalar için araştırmacılara KOBİ-TFRS'nin başarılı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının test edilmesi önerilebilir.

Ayrıca ankete katılan meslek mensuplarına yöneltilen ifadelere verilen cevaplar, meslek mensuplarının demografik özellikleri itibariyle farklılık analizine tabi tutulmuş ve bazı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla araştırmacılara tespit edilen farklılıkların nedenleri ve bu farklılıkların ortadan kaldırılmasına yönelik çalışma yapmaları tavsiye edilebilir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan (2010), “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 30, Ocak, s. 1-26.

Ayanoğlu, Yıldız (2008), KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Taslak Standartlar Setinin Değerlendirilmesi), Gazi Kitabevi, Ankara.

Bayazıtlı, Ercan.- Çelik, Orhan.- Üstündağ, Saim (2006), Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, TESMER, Türkiye Muhasebe Standartları Serisi 1, Yayın No: 67, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Bekçi, İsmail - Özdemir, Ozan (2006), “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 11, Sayı 2, s. 143-164.

Bekçi, İsmail (2007), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, s. 27-39.

Cansız, Mehmet (2008), “Türkiye’de KOBİ’ler ve KOSGEB, Basılmamış DPT (Devlet Planlama Teşkilatı) Uzmanlık Tezi, Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Ankara.

Çelik, Orhan (2006), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ’lerde Uygulanması Temel Dinamikler ve Potansiyel Sorunlar, TESMER, Türkiye Muhasebe Standartları Serisi, Yayın No: 73, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Erdoğan, Murat – Dinç, Engin (2009), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 43, Temmuz, s. 154-169.

Erol, Mikail – Atmaca, Metin – Öztürk, Seçil (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 13, Sayı:3, Eylül, s. 225-267.

Kırlioğlu, Hilmi - Şenol, Aydın (2011), “KOBİ’lerde UFRS ve BASEL II Düzenlemelerinin Farkındalığının Araştırılması: Doğu Marmara Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 52, Ekim, s. 25-46.

Mackenzie, Bruce- Lombard, Allan – Coetsee, Danie – Njikizana, Tapiwa – Chamboko, Raymond – Selbst, Edwin (2010), Applying IFRS for SMEs, John Willey & Sons Inc., New Jersey.

Resmi Gazete, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 18.11.2005 tarihli, 25997 sayılı Resmi Gazete.

Sayar, A.R. Zafer; (2008), Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları, TESMER, Türkiye Muhasebe Standartları Serisi, Yayın No: 79, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Sayar, A.R. Zafer; “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Kredibiliteleri Açısından Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları”, XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 23-24 Eylül 2010, Ankara, s. 1-11.

TMSK, (2010), KOBİ - Türkiye Finansal Raporlama Standardı, TMSK Yayınları, No: 7, Ankara.

Nakip, Mahir (2003), Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

<http://www.carsambatso.org.tr/BASEL.PDF>, 27.03.2011.

YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNİN VERGİ KANUNLARI VE TMS-11 “İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI” AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Doç. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ*

ÖZET

Yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın inşaat faaliyetinde dönem gelirin saptanması ve maliyetlerin tespit edilebilmesi son derece önemlidir. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile finansal raporlama standartlarının uygulanması zorunlu olacağından inşaat faaliyetinin önemli bir parçası olan yıllara yaygın inşaat faaliyetini, uygulanmakta olan vergi kanunları karşısındaki durumu ile TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı açısından karşılaştırmalı olarak değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, İnşaat Muhasebesi, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

ABSTRACT

Determining incomes of the term and the cost is very important or the long term construction activities that continue more than one accounting period. Since application of New Turkish Commercial Code 6102 and financial reporting standards shall be compulsory, it is intended to comparatively assess long term construction activities which is the important part of construction activities in terms of its position against tax laws and TMS-11 construction contracts standards.

Keywords: Construction, Accounting for Construction, Turkish Accounting Standards 11 Construction Contracts

* Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu Öğretim Üyesi, ozgurcatikkas@marmara.edu.tr

GİRİŞ

1 93 sayılı Gelir vergisi kanunu 42. Madde-
sinde yıllara yaygın inşaat faaliyeti için
gelirin tarifi şu şekilde yapılmıştır. “*Bir-
den fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve
onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl
kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri
sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösteri-
lir.*” Gelirin ancak işin bittiği yıl tespit edilmesi
özel bir vergilendirme rejimini ortaya çıkarmak-
tadır.

Dolayısıyla birden fazla yıla sirayet eden inşaat
faaliyetinde işin devam ettiği yıllar itibariyle
mali tablolara bakıldığında gelirin oluşmadığı
sonucuna varılacaktır. Dolayısıyla üçüncü kişiler
açısından gerçek bilginin elde edilmesi söz ko-
nusu olmayacaktır. Vergi kanunlarımızda yıllara
yaygın inşaat faaliyeti için düzenlenen vergilen-
dirme rejimi muhasebenin dönemsellik ilkesi de
dikkate alındığında dönemler itibariyle gerçek
raporlamanın yapılmasına imkan vermemekte-
dir. Çalışmada, yıllara yaygın inşaat faaliyetinin
vergi kanunlarındaki özellikli durumları ile
Uluslararası Muhasebe Standartları ile getirilen
TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardı arasın-
daki temel farklılıklar ve uygulama yöntemleri or-
taya konmaya çalışılmıştır.

1. İnşaat Faaliyeti

İnşaatlar, yapım usullerine göre, yıllara yaygın
inşaat ve özel (yap-sat) inşaatlar şeklinde yapı-
lan inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1 Özel İnşaat

Özel inşaat, kendi nam ve hesabına kendi ihti-
yaçları için veya satmak amacıyla yapılan inşaat
faaliyetidir. Yapılan iş üretim işidir. Dolayısıyla
muhasebe kayıtları da 710 Direkt İlk Madde
Malzeme Gideri, 720 Direkt İşçilik Gideri, 730
Genel Üretim Gideri hesaplarında takip edilir.

1.2 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

İnşaat ve onarım işleri, malzeme ve işçilik kul-
lanılarak yeni bir yapının oluşturulması veya
mevcut yapının temeli haricinde harap olan kı-
sımlarının tamir edilip yenileme faaliyetlerinin
yapılmasını ifade etmektedir (www.muhas-
betr.com, Özeren,2011). Yüklenici firmaların
faaliyet konusudur. Belirli bir sözleşmeye isti-
naden bir inşaat faaliyeti ile ilgili hizmet veril-
mektedir.

1.3 Yıllara Yaygın İnşaat ve Özel İnşaat Farklılıkları

Özel inşaat faaliyetinde bir taahhüt söz konusu
değildir. İşin mülkiyeti işi yapan firmaya aittir .
Dolayısıyla ortaya çıkan ürünün pazarlama so-
rumluluğu da müteahhit firmaya aittir. Bir üre-
tim faaliyeti gerçekleşmektedir.

Yıllara yaygın inşaatta ise, yüklenici açısından
bir taahhüt ve sözleşme konusu işin yapımı ile
ilgili sorumluluğu söz konusudur. Ancak, orta-
ya çıkacak yapının mülkiyeti yükleniciye ait de-
ğildir. Bu yönüyle bir hizmet verilmesi söz ko-
nusu olduğundan yüklenicinin muhasebe kayıtları da 740 Hizmet üretim maliyeti hesabında ta-
kip edilir. Bir işin yıllara yaygın inşaat faaliyeti
olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki üç
unsur oluşması gerekmektedir;

- İnşaat işi olmalı
- Taahhüt olmalı
- İş yıllara yaygın olmalı

2. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyeti

İnşaat - taahhüt ve onarım işinin süresi 1 yıldan
fazla ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım
işleri olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde
ise taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre
dikkate alınır. Burada bahsedilen süre 12 aylık
süre değil, hesap dönemidir. Örneğin

01.01.2007 tarihinde başlayıp,31.12.2007 de biten bir inşaat işi için geçen süre 1 yıl olmasına rağmen iş yıllara yaygın inşaat işi değildir. Çünkü aynı hesap dönemi içerisinde başlamış ve bitmiştir. Ancak 30.10.2007 tarihinde başlayıp 30.05.2008 yılında tamamlanan bir inşaatın yapım süresi 7 ay olmasına rağmen 2 takvim yılını (hesap dönemini) kapsamaması nedeniyle, Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt işi olarak ifade edilir. Gelir vergisi Kanununun 42- 43-44. maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde uygulanması nedeni ile bu ayırım vergilendirme açısından önem taşımaktadır. (<http://www.sakaryavdb.gov.tr> ,Demir, s.2)

2.1 Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Vergilendirme

193 sayılı GVK 42.madde de belirtildiği gibi kar veya zarar işin fiilen bittiği yılın beyannamesinde gösterilir.

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde GVK 44.maddesinde işin bitim tarihi “ *geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*” Dolayısıyla gelir, işin fiilen bittiği tarihin geliri olarak beyan edilip vergilendirilir.

2.2 Geçici Vergi

Gelir vergisi kanunu mükerrer 120.maddesi gereği işin başlama ve bitiş dönemleri farklı hesap dönemleri olan yıllara yaygın inşaat GVK 42.maddesinde de belirtildiği gibi kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve mezkur yıl beyannamesinde beyan edilir. İnşaat faaliyetinin devam ettiği yıllarda geçici vergi ödemesi yapılmaz.

2.3 Vergi Kesintisi (Stopaj)

5520 sayılı KVK 15.maddesi ile 193 sayılı GVK 94.maddesi gereği yıllara yaygın inşaat faaliye-

tinde yüklenici firmalara hak edilecek ödemeleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması zorunludur.

İş bitiminden sonra hakediş ödemeleri yapıldığında bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaz. Çünkü geçici kabul yapıldıktan sonra elde edilen hak edilecekler, ilgili yılın beyannamesinde gösterileceğinden kesinti yapılması gerekmez (İnan, 2006,s.55).

Yapılan vergi kesintileri inşaatın tamamlandığı yıla kadar 295- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS’da izlenir. İnşaatın tamamlandığı yıl 193-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabına devredilir.

ÖRNEK: ABC inşaat şirketi 100.000 TL hakediş bedeli faturası düzenlemiştir. İşveren XYZ şirketi %3 vergi kesintisini yaptıktan sonra kalan tutarı ABC şirketinin banka hesabına eft yapmıştır. Yüklenici ABC inşaat şirketinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. (Örnekte KDV dikkate alınmamıştır)

_____ / _____	
295- PEŞİN ÖDENEN	
VERGİ FONLAR HS.	3.000 TL
102- BANKA	97.000 TL
350-YILLARA YAYGIN İNŞ.	
HAKEDİŞ	100.000 TL
_____ / _____	

2.4 Katma Değer Vergisi

Hakediş raporunun düzenlendiği tarihte taahhüt edilen hizmetin belli bir kısmı gerçekleşmiştir. KDV kanunu 10.maddesi c bendinde vergiyi doğuran olayın tarifi “ *kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması*” şeklinde tarif edilmiştir.

Danıştay 7. Dairesince verilen 15.10.1993 tarih ve E.No: 1992/4200, K.No: 1993/4107 sayılı kararda, “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan inşaat firmasının hak ediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır” denilmektedir (İnan, s.62).

2.5 KDV Tevkifatı

14.04.2012 tarihli 28264 sayılı resmi gazete ile 01.05.2012 tarihinde yürürlüğe giren 117’ nolu KDV genel tebliğinde belirtildiği üzere, yapım işleri dolayısıyla düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 8/10’u işi yapanlara ödenecek 2/10’u ise işi yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek: 10.01.2012 tarihinde Efe İnşaat Şirketi, Papatya Konutları İnşaatının şap işçiliği için taşeron Güven İnşaat Şirketi ile sözleşme imzalamışlardır. İnşaatın tamamlanan kısmı için 10.07.2012 tarihinde 1.nolu hak ediş raporuna ilişkin Güven İnşaat Şirketi 90.000 TL + KDV fatura düzenlemiştir. Fatura tutarı taşeron Güven İnşaat Şirketinin banka hesabına yatırılmıştır.

1 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	90.000 TL
%3 STOPAJ	<u>2.700 TL</u>
NET TUTAR	87.300 TL
%18 KDV	15.714 TL
2/10 KDV TEVKİFAT	3.142,80 TL
HESAPLANAN KDV	12.571 TL
FATURA TOPLAMI	99.871 TL

Taşeron Güven İnşaat Şirketinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

102 BANKA	99.871 TL
295- PEŞİN ÖDENEN VERGİ FONLAR HS.	2.700 TL
350 YILLARA YAYGIN HAKEDİŞ BEDELİ	90.000 TL
391 HESAPLANAN KDV	12.571 TL

Efe İnşaat Şirketinin muhasebe kaydı;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	90.000 TL
191 İNDİRİLECEK KDV	15.714 TL
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.842,80 TL
360.01 GELİR VERGİSİ TEVK.	(2.700 TL)
360.02 KDV 2/10 TEVK.	(3.142,80 TL)
102 BANKA	99.871,20 TL

2.6 Müşterek Giderlerin Dağıtımı

Yüklenicinin inşaat devam ettiği dönemlerde müşterek giderlerin, yüklenicinin faaliyetinin sadece inşaat ve onarma işlerinden oluşmasına veya inşaat ve onarma işleriyle birlikte başkaca işlerinde yapılıyor olmasına göre iki farklı şekilde müşterek giderlerin dağıtımı yapılmaktadır.

GVK 43.maddesinde;

1. *Birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması durumunda “Her yıla ait harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan oranı.”*
2. *Birden fazla inşaat ve onarma işiyle birlikte başka işlerin de yapılması durumunda. “ Her yıla ait müşterek giderler, bu işlere ait harcamalarla diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan oranı.”*

Örnek;

Yüklenici, tamamı yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapmaktadır.

- Okul inşaatı işinde 1.200.000 TL.
- Yol inşaatı işinde 600.000 TL.
- Konut inşaatı işinde 1.000.000 TL harcama yapmıştır.

Toplam 200.000-TL. Genel gider yapılmıştır.

İşler	Harcama	Oran	Genel Giderler
Okul inşaatı	1.200.000 TL	% 40	80.000 TL (200.000x%40)
Yol inşaatı	600.000 TL	% 20	40.000 TL (200.000x%20)
Konut inşaatı	1.200.000 TL	% 40	80.000 TL (200.000x%40)
Toplam	3.000.000 TL	% 100	200.000-TL.

2.7 Amortismanların dağıtımı

GVK 43.maddesinde “ *birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre* “ dağıtımına tabi tutulur.

2.8 Teslimden sonra ortaya çıkan gelir ve giderler

İşin bitim tarihinden sonra teşvik ödemeleri gibi ek gelirler veya sonradan ortaya çıkan maliyet güncellemeleri ortaya çıkabilir. Bu durumda GVK 44.maddesinde belirtildiği üzere;

“ *bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.*”

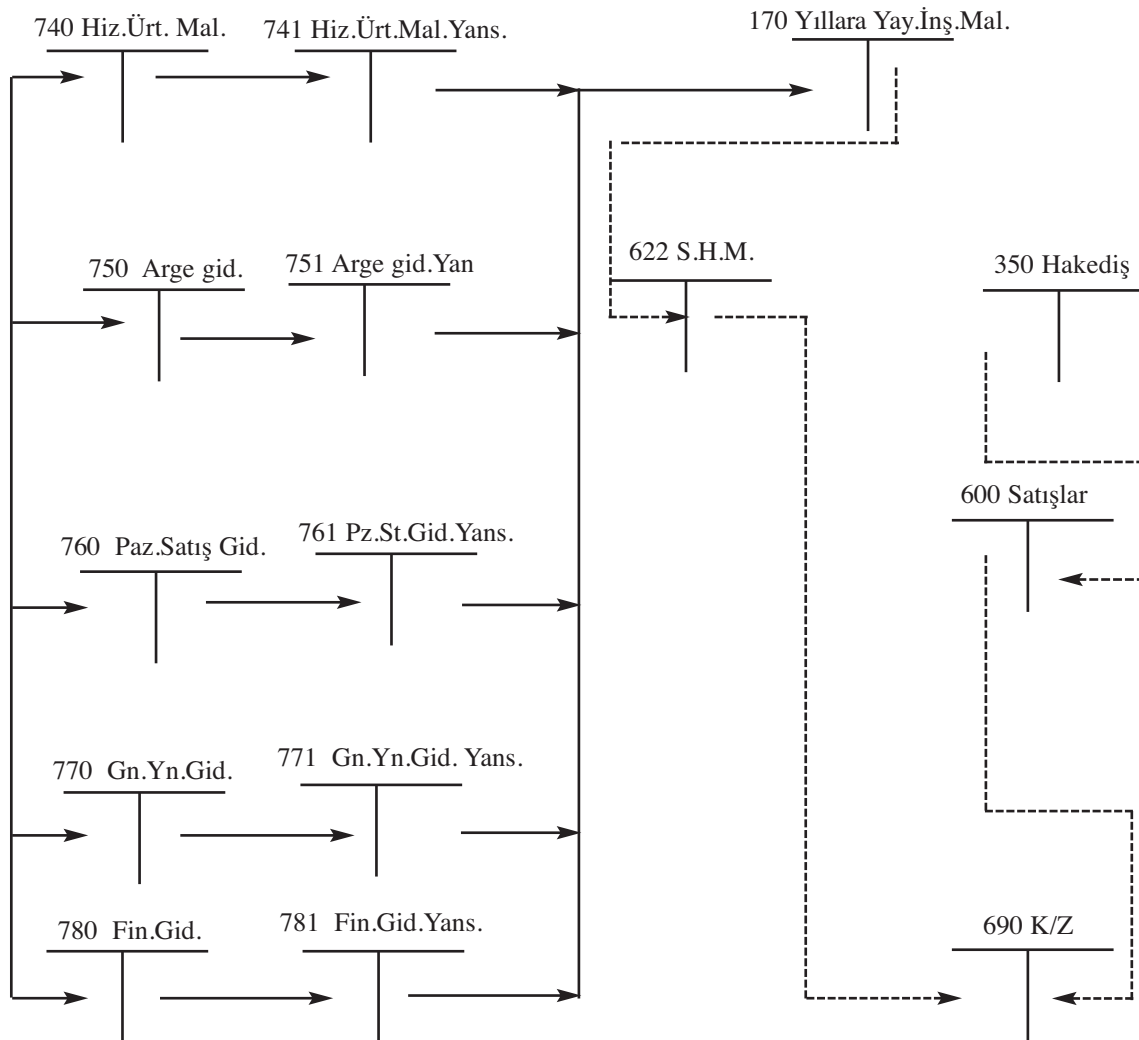
Yasa maddesinde de belirtildiği üzere işin bitim tarihinden sonra ortaya çıkan gelir ve giderler vergilendirme açısından giderin ve gelirin ortaya çıktığı dönem kazancı ile ilişkilendirilir. Bu nedenle inşaat teslimlerinden sonra ortaya çıkan giderler 681-Önceki Dönem Gider ve Zararları hesabında, gelirler ise 671-Önceki Dönem Gelir ve Karları hesabında izlenmelidir (Demir, s.20).

Çalışmada şimdiye kadarki bölümde yıllara yaygın inşaat faaliyetinin mevcut uygulamada GVK karşısındaki durumu açıklanmaya çalışılmıştır. İnşaat sözleşmelerinde asıl sorun gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine yansıtılmasıdır. Mevcut uygulanmakta olan tamamlanma sözleşmesi yönteminde, inşaat sözleşmesine ilişkin kar veya zararın belirlenmesi için iş bitimine kadar beklenmektedir. TMS-11 inşaat sözleşmeleri standar-

dına göre ise tamamlanma yüzdesi yönteminde gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi her finansal dönem itibariyle yapılması gerekmektedir. (Gürbüz, Ataman ve Çakıcı, 2011,s.185). Böylece dönemsel olarak gerçekleşen gelir ve maliyetlerin raporlanması sağlanmaktadır. Bun-

dan sonraki bölümlerde, TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardının açıklanmıştır. Örnek uygulama; hem mevcut uygulama olan tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hem de tamamlanma yüzdesine yöntemine göre karşılaştırılmıştır.

3. Muhasebe Akış Şeması



----- İnşaatın tamamlandığı yıl

———— İnşaatın devam ettiği yıllar

Kaynak: Mehmet Şenlik, *İnşaat Muhasebesi*, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2010 s.298

4.TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

TMS-11 md 3' de " inşaat sözleşmesi" bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılan anlaşma olarak tanımlanmıştır.

TMS-11 md. 1'e göre İnşaat Sözleşmeleri Standardı yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. (<http://www.tmsk.org.tr>.)

4.1 Standardın Amacı

Bu Standardın amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda kavramsal çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır.

Dönemsellik ve tahakkuk esasına göre gelir ve maliyetler ilgili dönemlere dağıtılmakta ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır (Gürbüz,Ataman ve Çakıcı, 2011, s.185).

Standarda göre inşaat sözleşmeleri, sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kar sözleşmesi olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir. TMS-11 madde 3'e göre ;

Sabit Fiyatlı Sözleşme: "Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul et-

tiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir." Örneğin; yapılacak yol yapım işinin bedelinin sözleşmede sabit olarak 100.000 TL olarak belirlenmiş olması gibi.

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

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

Maliyet Artı Kar Sözleşmesi: "Yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir." Örneğin; yapılacak işin maliyet bedelinin üzerine belli bir yüzde ya da tutar belirlenerek, sözleşmede maliyete karın ilave edilmesi ile yapılan sözleşmelerdir.

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- (a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- (b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya

olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesidir.

4.2 Sözleşme Geliri

TMS-11 md.22 'ye göre; Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. (<http://www.tmsk.org.tr>.)

Sözleşme geliri veya alınacak hak edişler gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Örneğin:

(a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşılabilir.

(b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir.

(c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya,

(d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.

4.3 Tahminlerdeki Değişiklikler

- TMS 11 madde 38' e göre “tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin

kin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır”

- **Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder.** Değişiklik, sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımında yapılan değişiklikler ile sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması halinde değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir (<http://www.tmsk.org.tr>).

4.3.1 Ek Ödeme Talepleri

Ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dahil edilir:

(a) Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması,

(b) Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

4.3.2 Teşvik Ödemeleri

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin, sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:

(a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı Standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması,

(b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi. (<http://www.tmsk.org.tr>).

4.4 Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmin Edilememesi

- (a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve
- (b) Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

4.5 İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

TMS-11madde 8'e göre yer alan hükümler genellikle her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Bazı durumlarda, bir sözleşme ya da sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla ayrı ayrı tanımlanabilen inşaat sözleşmesine birlikte de uygulanabilir.

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- (a) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
- (b) Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve
- (c) Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nite-

lenir:

- (a) Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,
- (b) Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması,
- (c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

4.6 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Bu uygulamada finansal tablolara yansıtılacak dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilir . Gerçekleşen maliyetlerin tahmini toplam maliyete oranlanmasıyla işin tamamlanma yüzdesi tespit edilir. Dolayısıyla her maliyet döneminde yapılan harcamalar ve maliyetler belli olduğuna ve toplam maliyet de tahmin edilebildiğine göre buradan hareketle bir kar rakamı bulunabilir ve finansal tablolara yansıtılabilir. (Örten, Kaval ve Karapınar , 2009,s.128)

5. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi (TMS-11) ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemlerine (Mevcut Uygulama) Göre Hazırlanmış Örnek Uygulama

Örnek: ABC inşaat şirketi XYZ evleri projesi kaba inşaat işleri için 12.000 TL bedelle anlaşma yapmıştır. Projenin tahmini tamamlanma süresi 3 yıldır. Tahminlere göre inşaat maliyeti 9.000 TL'dir.

	2012	2013	2014
Yıllık fiili maliyet	2250	2700	4050
Tahmini tamamlanma maliyeti	6750	4050	-
Düzenlenen hak ediş tutarları	2900	3400	5700
Tahsil edilen tutarlar	2000	5000	5000

Yapılan örnekte hem tamamlanma yüzdesi yöntemi hem de tamamlanmış sözleşme yöntemi kullanılmıştır. Örnekte %3 stopaj ve KDV ihmal edilmiştir.

1. Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebe kaydı (Mevcut uygulama)

2012 yılı yevmiye kayıtları

_____ / _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2250
320 Satıcılar	2250
_____ / _____	
120 Alıcılar	2900
350 Yıllara Yaygın İnş.Hak Ediş Bedeli	2900
_____ / _____	
102 Banka	2000
120 Alıcılar	2000
_____ / _____	
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	2250
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	2250
_____ / _____	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	2250
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2250
_____ / _____	

GVK 42.md. gereği iş bitmediğinden gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmemiştir.

2013 yılı yevmiye kayıtları

_____ / _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2700
320 Satıcılar	2700
_____ / _____	

_____ / _____	
120 Alıcılar	3400
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	3400
_____ / _____	
102 Banka	5000
120 Alıcılar	5000
_____ / _____	
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	2700
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	2700
_____ / _____	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	2700
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2700
_____ / _____	

2012 ve 2013 yılları GVK 42.md. gereği iş bitmediğinden gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmemiştir.

2014 yılı yevmiye kayıtları (işin bittiği yıl)

_____ / _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4050
320 Satıcılar	4050
_____ / _____	
120 Alıcılar	5700
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	5700
_____ / _____	
102 Banka	5000
120 Alıcılar	5000
_____ / _____	

_____ / _____		
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	4050	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	4050	
_____ / _____		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	4050	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4050	
_____ / _____		
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	12000	
600 Yurtiçi Satışlar	12000	
_____ / _____		
622 Satılan Hizmet Maliyeti	9000	
170 Yıllara Yay. İnş. Mal.	9000	
_____ / _____		
690 Dönem Kar veya Zararı	9000	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	9000	
_____ / _____		
600 Yurtiçi Satışlar	12000	
690 Dönem Kar veya Zararı	12000	
_____ / _____		

Gelir tablosu (Mevcut uygulamaya göre)

	<u>2012 yılı</u>	<u>2013 yılı</u>	<u>2014 yılı</u>
Satışlar	0	0	12.000
Satılan malın maliyeti	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>9.000</u>
Brüt Satış Karı	0	0	3.000

İnşaat faaliyeti 3 yıl sürmesine rağmen GVK 42. Maddesi gereği 2012, 2013 yıllarında gelir tab-

losu hesapları yerine iş bitimine kadar bilançonun aktif ve pasif tarafında varlık ve yükümlülük olarak takip edilir.

2. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebe kaydı; (TMS-11)

TMS-11 inşaat sözleşmesi standardında kar veya zarar işin bittiği yıl değil her yıl işin tamamlanma yüzdesi gerçekleşen maliyetin kalan maliyete oranlanması suretiyle tespit edilir. Tespit edilen tamamlanma yüzdesi sözleşme bedeline oranlanarak cari yılın hasılatı tespit edilir.

Tamamlanma Yüzdesi =

Gerçekleşen kümülatif maliyet/Kümülatif maliyet+Kalan tahmini maliyet

Cari dönem geliri =

Tam.Yüzdesi X Sözleşme bedeli- Önceki dönemlerde muhasebeleştirilen gelir

Aynı örneğimizi TMS-11 'e göre inceleyelim;

Tamamlanma yüzdesi hesaplaması;

2012 yılı : $2250/9000 = \%25$

Dönem geliri: $\%25 \times 12.000 = 3.000$

2013 yılı: $2250+2700/2250+2700+4050 = \%55$

Dönem geliri: $\%55 \times 12.000 - 3.000 = 3.600$

2014 yılı: $4050+2250+2700/9000 = \%100$

Dönem geliri: $\%100 \times 12.000 - (3.000+3.600) = 5.400$

2012 yılı yevmiye kayıtları

_____ / _____		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2250	
320 Satıcılar	2250	
_____ / _____		

 /

120 Alıcılar 2900
350 Yıllara Yaygın İnş.Hak Ediş Bedeli 2900

 /

102 Banka 2000
120 Alıcılar 2000

 /

170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri 2250
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 2250

 /

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 2250
740 Hizmet Üretim Maliyeti 2250

 /

 /

350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli 2900
182 Önceden Yapılan İşler* 100

600 Satışlar 3000

 /

622 Satılan Hizmet Maliyeti 2250
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri 2250

 /

690 Dönem Kar veya Zararı 2250
622 Satılan Hizmet Maliyeti 2250

 /

 /

600 Satışlar 3000
690 Dönem Kar veya Zararı 3000

 /

2012 yılı gelir tablosu

Satışlar 3000

Satılan malın maliyeti 2250

Brüt Satış Karı 750

2013 yılı kayıtları

 /

740 Hizmet Üretim Maliyeti 2700

320 Satıcılar 2700

 /

120 Alıcılar 3400

350 Yıllara Yaygın İnş.Hak Ediş Bedeli 3400

 /

102 Banka 5000

120 Alıcılar 5000

 /

740 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri 2700

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 2700

 /

* Tahmin edilen dönem gelirinin kesilen hak ediş bedelinden fazla olması durumunda Önceden Yapılan İşler hs.'da takibi yapılabilir. Eksik olması durumunda ise hak ediş avansları hesabında izlenebilir. Önceden Yapılan İşler hesabı bakiyesi müşteriden olan brüt alacağı ifade eder.

_____ / _____	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 2700	
170 Hizmet Üretim Maliyeti	2700
_____ / _____	
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	3400
182 Önceden Yapılan İşler	200
600 Yurtiçi Satışlar	3600
_____ / _____	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	2700
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	2700
_____ / _____	
690 Dönem Kar veya Zararı	2700
622 Satılan Hizmet Maliyeti	2700
_____ / _____	
600 Yurtiçi Satışlar	3600
690 Dönem Kar veya Zararı	3600

2013 yılı gelir tablosu

Satışlar	3600
<u>Satılan malın maliyeti</u>	<u>2700</u>
Brüt kar	900

2014 yılı yevmiye kayıtları

_____ / _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4050
320 Satıcılar	4050
_____ / _____	

_____ / _____	
120 Alıcılar	5700
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	5700
_____ / _____	
102 Banka	5000
120 Alıcılar	5000
_____ / _____	
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	4050
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	4050
_____ / _____	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 4050	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4050
_____ / _____	
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	5700
341 Alınan Hak Ediş Avansları	300
600 Yurtiçi Satışlar	5400
_____ / _____	
341 Alınan Hak Ediş Avansları	300
182 Önceden Yapılan İşler	300
_____ / _____	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	4050
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	4050
_____ / _____	
690 Dönem Kar veya Zararı	4050
622 Satılan Hizmet Maliyeti	4050
_____ / _____	

_____ / _____	
600 Yurtiçi Satışlar	5400
690 Dönem Kar veya Zararı	5400
_____ / _____	

2014 yılı gelir tablosu

Satışlar	5400
<u>Satılan malın maliyeti</u>	<u>4050</u>
Brüt Satış Karı	1350

Gelir tablosu (TMS-11) Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

	<u>2012 yılı</u>	<u>2013 yılı</u>	<u>2014 yılı</u>
Satışlar	3000	3600	5400
Satılan malın maliyeti	<u>2250</u>	<u>2700</u>	<u>4050</u>
Brüt Satış Karı	750	900	1350

3 yılın toplam brüt satış karı 3000 TL

Verilen örnekte görüldüğü gibi her iki yöntemde de brüt kar rakamı işin bitiminde 3.000 TL çıkmasına rağmen raporlama dönemi itibariyle farklılıklar söz konusudur. TMS-11 standardına

göre kar veya zarar her yıl tespit edilmiştir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk ilkelerine de uygun olarak mali tabloların raporlaması da yapılmıştır.

Sonuç

Yıllara yaygın inşaat faaliyeti uygulamasının, inşaatın diğer bir faaliyet alanı olan özel inşaat faaliyeti ile karıştırıldığı örneklerle karşılaşmaktayız. Yapılan çalışmada, özel inşaat ve yıllara yaygın inşaat arasındaki ayırım ortaya konulmuş, daha sonra çalışmanın devamında yıllara yaygın inşaat faaliyetinin vergi kanunlarındaki durumu ile TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardı arasındaki farklılıklar örnek uygulama ile ortaya konmaya çalışılmıştır.

GVK 42. Maddesinde tarifi yapılan yıllara yaygın inşaat faaliyetinde kar veya zarar tespitinin işin bitiminde tespit edilmesi gerektiği bu şekilde gelirin tespiti ile (tamamlanmış sözleşme yöntemi) TMS-11 de bahsedilen tamamlanma yüzdesi yöntemine göre gelirin tespiti arasındaki en önemli farkın standarda göre dönemsellik ilkesi gereği her dönemin kar veya zararının oluştuğu dönemde tespit edilmesi gerektiğidir. Bilgi kullanıcılarına da doğru bilginin yansıtılması açısından doğru bir yöntem olduğu kanaatine varılmıştır.

KAYNAKÇA

İNAN, Atilla, “Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 60, s.51-65.

<http://www.tmsk.org.tr> , TMS-11, Erişim tarihi (02.04.2012)

GÜRBÜZ, Gökçen, BAŞAK, Ataman ve ÇAKICI, Cemal, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011,s.185

ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, **Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları**, Mart 2009,s.128

ŞENLİK Mehmet, **İnşaat Muhasebesi**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2010 s.298

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği Seri no:117

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

ÖZERCEN, Emre, <http://www.muhasabetr.com> Erişim tarihi (01.04.2012)

DEMİR, Yasin, Sakarya Vergi Dairesi,“**Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı**”, sf.2 <http://www.sakaryavdb.gov.tr> , Erişim tarihi (01.04.2012)

İŞLETMELERİN MUHASEBEYE BAKIŞI VE MUHASEBECİLERDEN BEKLENTİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin DALĞAR*

ÖZET

İşletmelerin hem faaliyetlerinde başarılı olabilmeleri için hem de yeni TTK gibi düzenlemelerle artan yasal yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için muhasebecilerin desteğine olan ihtiyaçları geçmişe oranla daha fazladır. Buna bağlı olarak işletmelerin muhasebecilerden beklentileri de her geçen gün artmakta ve farklılaşmaktadır. Her ne kadar muhasebecilik mesleğinin konusu yasayla belirlenmiş olsa da, uygulamada muhasebecilerin çok farklı müşteri beklentileri ile karşılaştıkları görülmektedir.

Bu bağlamda çalışmada işletmelerin muhasebeye bakışını ve muhasebecilerden beklentilerini tespit etmek amaçlanmaktadır. Bu amaca yönelik olarak Burdur ilinde faaliyet gösteren işletmelere bir anket uygulanmıştır. Anketten elde edilen verilerin SPSS programında analiz edilmesi sonucunda; işletme yöneticilerinin muhasebeye daha çok ödenecek vergiyi hesaplama ve mali işlemleri kayıt edip raporlama boyutunda baktıkları tespit edilmiştir. Ayrıca muhasebeciden beklentilerinin ise, çoğunlukla mali işlemleri mevzuata uygun şekilde kayıt etme, maliye ve sosyal güvenlik kurumuna karşı sorumluluklarını yerine getirme yönünde olduğu tespit edilmiştir. Son olarak bazı demografik özellikler ile muhasebeciden beklentiler arasında anlamlı ilişkiler bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebeciler, Muhasebeye Bakış, Muhasebeciden Beklentiler

A RESEARCH ON THE VIEWPOINTS OF BUSINESS ON ACCOUNTING AND THEIR EXPECTATION FROM ACCOUNTANT

ABSTRACT

Businesses need the support of accountants more than before for both to succeed in their operations and to fulfill their legal obligations which increased with regulations such as new TCC. Accordingly, expectations of businesses from accountants differ and increase every day. Although the accountancy profession was identified by law, accountants are faced with many different customer expectations in practice.

In this context, the viewpoints of businesses on accounting and their expectations from accountants are aimed to be determined. For this purpose, a questionnaire was conducted to businesses in the province of Burdur. As a result of analyzing the data obtained from the survey by using SPSS; business managers perceived accounting as calculating of tax which will be paid and records and reporting the financial transaction. In addition, expectations of accountants are mostly about recording financial transactions in accordance with regulations and fulfilling its responsibilities to fiscal and social security institution. Finally, it was showed that there are significant relationships between the accountant expectations and some demographic characteristics.

Keywords: Accountants, View on Accounting, Expectations from Accountants

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, hdalgar@mehmetakif.edu.tr

1. GİRİŞ

Günümüzde işletme yöneticilerinin değişime uyum sağlayabilmeleri ve yoğun rekabet ortamında başarılı olabilmeleri için, sezgilere dayalı karar vermeden çok verilere dayalı karar verme yaklaşımını benimsemeleri gerekmektedir. Karar verme noktasında ise işletme yöneticilerin gereksinim duyduğu verileri elde edebilmeleri için muhasebeye ihtiyaçları vardır. Bunun yanı sıra, yeni Türk Ticaret Kanunu gibi bazı düzenlemelerle artan yasal yükümlülükler işletmelerin muhasebecilerin desteğine olan ihtiyaçlarını daha da artmıştır. Bu gelişmelere bağlı olarak işletmelerin muhasebecilerden beklentileri de her geçen gün artmakta ve farklılaşmaktadır.

Diğer taraftan günümüzde muhasebecilik mesleğinde her mesleklerde olduğu gibi bir hizmet rekabeti söz konusudur. Bu rekabette öne çıkmak isteyen muhasebecilerin müşteri memnuniyeti adına, sundukları hizmetleri müşterilerinin beklentileri doğrultusunda çeşitlendirdikleri görülmektedir. İşletmecilik dünyasındaki bahsi geçen gelişmeler ve meslekteki bu rekabete bağlı olarak günümüzde, muhasebecilerin müşterilerine sundukları hizmet yelpazesini oldukça genişlettikleri ve birbirinden farklı çok sayıda fonksiyonu gerçekleştirdikleri gözlemlenmektedir.

Aslında tüm dünya’da olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe mesleğinin konusu yasalarla belirlenmiştir (3568 madde: 2). Her ne kadar muhasebecilik mesleğinin konusu yasayla belirlenmiş olsa da işletmecilik dünyasında yaşanan yukarıda bahsedilen gelişmeler neticesinde muhasebecilerin zamanla mükelleflerin her türlü ihtiyaçlarına cevap verir hale geldikleri görülmektedir. Geçmişte muhasebecilik sadece defter tutma boyutunda düşünülürken, günümüzde işletmenin mali yapısı hakkında bilgi sahibi olma, rapor verme, mali kaynakların daha verimli kul-

lanılmasına sağlama, maliyetleri ölçme ve yönetim kararlarına destek olma gibi birçok fonksiyonu taşımaktadır. Diğer taraftan gerek mesleğin toplumdaki algılanmasına, gerekse meslek mensupları arasındaki rekabete bağlı olarak mükellefler, muhasebecilerini her türlü bürokratik işlerinde bir aracı veya bir elçi olarak algılamaktadırlar. Bu algılama bazen muhasebecilerin yasadaki tanımlanan görevlerinden çok mükelleflerin bürokratik işlerini gerçekleştirmeye zaman harcamalarına neden olmakta ve “asli fonksiyonlarımızdan çok tali fonksiyonlara zaman harcıyoruz” serzenişini doğurmaktadır. Mükellefler, belki güvenilir bir danışman belki de kolayca ulaşabilecekleri bir uzman olarak gördükleri muhasebecilerinden, sadece işletmeleri ile ilgili mali konularda değil, her türlü hukuksal ve bürokratik sorumluluklarının yerine getirilmesinde destek istemektedirler.

Bu noktadan hareketle çalışmamızda işletmelerin muhasebeye bakışını, muhasebecilerden beklentilerini, beklentilere verdikleri öncelik derecesini tespit etmek ve bu beklentilerin farklılaşmasında etkili olan unsurları belirlemek amaçlanmaktadır. Aynı zamanda yapılan araştırmanın sonucunda işletmelerin muhasebecilerden beklentilerinin, hem literatürde hem de uygulamada sıklıkla eleştirilen “vergi için muhasebe” anlayışı doğrultusunda şekillendiğini işletme yöneticilerinin perspektifinden bakarak doğrulamak hedeflenmektedir.

2. LİTERATÜR

Konuyla ilgili literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde gerek muhasebecilerin işletmelerden beklentileri gerekse iş dünyasının veya toplumun farklı kesimlerinin muhasebecilerden beklentilerini ortaya koymaya yönelik bazı çalışmalara rastlanmaktadır. Ancak bu çalışmalar oldukça az sayıdadır ve her biri muhasebecilerden beklentileri farklı açılardan ele almışlardır. Özellikle yabancı literatürdeki çalışmaların

mesleğin asli fonksiyonlarına yönelik beklentilerden ziyade konuyu daha çok hizmet pazarlaması ve müşteri memnuniyeti bağlamında ele aldıkları görülmektedir. Literatür taraması sonucunda ulaşılan çalışmalar ve bu çalışmalarda ortaya konan tespitler şu şekildedir.

Taner vd. 2001'de farklı meslek ve sektör kesimlerinin muhasebe mesleğinden beklentilerine yönelik olarak İzmir ilinde yaptıkları bir araştırmada; söz konusu tüm kesimlerin muhasebeciden en önemli beklentilerinin; kendilerine zamanında ve yeterli bilgi sunulması ile vergilerin zamanında ödenmesinin sağlanması olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca aynı araştırmada dürüst ve güvenilir olma ile iş disiplini özelliklerinin muhasebecide aranan en önemli kişisel özellikler olduğu tespit edilmiştir.

Tayyar 2001'de yaptığı çalışmasında Türk iş dünyasının muhasebe mesleğinden beklentilerinin; işletmede yönetime araç olma, ekonomide kamuyu aydınlatma, devletin vergi alacağına tam olarak hesaplanmasını, sermaye gruplarına şeffaf, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir, açık ve doğru bilgi aktarımı fonksiyonlarını yerine getirmeleri olduğunu belirtmiştir.

Suadiye ve Yükselen, 2001'de mükelleflerin ve muhasebecilerin birbirlerinden beklentilerine yönelik Hatay ilinde yaptıkları araştırmada mükelleflerin muhasebecilerden öncelikli beklentilerinin, zamanında bilgi sunulması, verginin zamanında ödenmesinin sağlanması ve yeterli bilgi sunma olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Erol 2007 yılında yaptığı çalışmasında mükelleflerin muhasebecilerin kişisel özellikleri ile ilgili beklentilerini ve tatmin eden özelliklerini araştırmıştır. Araştırma sonucunda muhasebecilerden bekledikleri özelliklerin iletişim, sorumluluk, bilgi ve davranış boyutunda ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu özellikleri taşı-

yan muhasebecilerin ise müşterilerini daha fazla tatmin edeceği öne sürülmüştür.

Diğer taraftan Uzay ve Güngör ise 2004'de muhasebecilerin işletmelerden beklentilerine yönelik olarak Kayseri ve Nevşehir illeri ölçeğinde bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada muhasebecilerin iş dünyasından en önemli beklentisinin belgeleri düzenli tutması ve yanıtıcı belge kullanmaması yönünde olduğu tespit edilmiştir.

Tew 1993'de Amerika'da yetişkin bireylerle telefon yoluyla yaptığı bir ankette, katılımcıların muhasebeciler hakkındaki görüş ve beklentilerini tespit etmeye çalışmıştır. Araştırma sonucunda katılımcıların önemli bir bölümü muhasebecilerin işlerini yaparken dürüst davranmaları gerektiğine vurgu yapmışlardır.

Bean vd. 1996'da muhasebe firmalarının müşterilerine yönelik yaptıkları bir araştırmada, müşteri memnuniyetinde muhasebe firmasının imajının etkili olduğunu ve olumlu bir imajın önemli bir müşteri beklentisi olarak ortaya çıktığını belirtmişlerdir.

McNeilly ve Barr 2006'da muhasebe firmalarının müşterilerinin beklentilerine yönelik yaptıkları bir araştırmada, müşteri firmanın çalışanları ile iyi ilişki kurabilme, kolay ulaşılabilme ve müşteri firma ve sektörü hakkında bilgili olmanın en önemli beklentiler olduğunu tespit etmişlerdir.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1. Amaç ve Hipotezler

Bu çalışmada öncelikle literatürdeki diğer çalışmalardan farklı olarak deneyimli muhasebecilerin uygulamadaki tecrübeleri doğrultusunda oluşturulan sorular vasıtasıyla işletmelerin muhasebecilerden beklentilerini tespit etmek ve bu beklentilerin farklılaşmasında etkili olan de-

mografik özellikler ile diğer unsurları belirlemek amaçlanmaktadır. Ayrıca işletmelerin muhasebenin en çok önem attıkları fonksiyonunu belirlemek suretiyle muhasebeye bakışlarını ortaya koymak çalışmanın bir diğer amacı oluşturmaktadır. Bu amaçla yapılan analizlerle aşağıdaki alternatif hipotezler test edilmiştir.

H₁: İşletmelerin muhasebeye bakışı daha çok “vergi için muhasebe” anlayışı yönündedir.

H₂: İşletme yöneticilerinin demografik (cinsiyet, yaş, eğitim ve deneyim) özelliklerine göre muhasebecilerden beklentileri farklılaşmaktadır.

H₃: İşletmelerin yönetim kurulu toplantısı yapma sıklığına göre muhasebecilerden beklentileri farklılaşmaktadır

H₄: İşletmelerin yönetim kurulu toplantılarına muhasebecilerinin katılıp katılmaması durumuna göre muhasebecilerden beklentileri farklılaşmaktadır

H₅: İşletmelerin belirli aralıklarla muhasebecilerinden rapor isteyip istememe durumlarına göre muhasebecilerden beklentileri farklılaşmaktadır.

H₆: İşletme yöneticilerinin muhasebecilerinin karar almada kendilerine yeterli desteği verdiğini düşünüp düşünmeme durumuna göre muhasebecilerden beklentileri farklılaşmaktadır.

3.2. Örneklem ve Yöntem

Araştırmanın evrenini Burdur ilinin lokomotif sektörü olan mermer sektöründe faaliyet gösteren işletmeler oluşturmaktadır. Burdur Ticaret ve Sanayi Odası verilerine göre Burdur il sınırları içerisinde faaliyet gösteren 90 adet mermer işletmesi bulunmaktadır. Bu kapsamda 45 işletme ile yüz yüze görüşmek suretiyle anket uygulanmıştır. Örneklemi oluşturan 45 işletmelerin seçiminde, özellikle kendi mermer ocaklarından hammaddesini tedarik eden ve ihracat yapan

büyük ölçekli imalat işletmelerine anket uygulanmasına özen gösterilmiştir.

Araştırmada kullanılan anket formunun oluşturulmasında işletmelerin kendine has özelliklerine bağlı olarak ortaya çıkan ve muhasebeciden bekledikleri her türlü işleri, mümkün olduğunca ankete dahil edip, böylece söz konusu olabilecek tüm beklentileri ifade etmeye önem verilmiştir. Bu düşünceyle anket soruları oluşturulmadan önce 20 yıldan fazla mesleki tecrübeleri bulunan bir Serbest Muhasebeci bir de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin tecrübelerinden yararlanılmıştır. Öncelikle bu kişilerle birlikte bir toplantı yapılmış ve meslek hayatları boyunca karşılaştıkları müşteri beklentileri ve literatürdeki araştırmalarda ortaya çıkan sonuçlar birlikte göz önüne alınarak anket soruları oluşturulmuştur.

Anket formunun birinci bölümünde ankete katılan işletmelerin muhasebeciden beklentilerini önem derecesine göre puanlamaları için 5’li likert ölçeğinde (1= Çok Düşük Derecede Önemli, 5=Çok Yüksek Derecede Önemli) 20 ifadeye yer verilmiştir. Anketin ikinci bölümünde ise; ankete katılan işletme yöneticilerinin muhasebeye bakışını tespit edebilmek amacıyla “Sizce muhasebenin en önemli fonksiyonu nedir?” başlığı altında yine 1-5 arası puan verecekleri 7 ifadeye yer verilmiştir. Anketin son bölümünde ise demografik sorular ile birlikte işletme yöneticilerine hangi sıklıkla yönetim toplantısı yaptıkları, mali müşavirin toplantılara katılıp katılmadığı gibi sorular yöneltilmiştir.

Anketler işletmelere bizzat gitmek suretiyle işletme yöneticileriyle yüz yüze görüşerek uygulanmıştır. Anketlerden elde edilen veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir. Bu kapsamda sırasıyla; frekans analizi, tanımlayıcı analiz, güvenilirlik analizi, faktör analizi ve ANOVA analizi yapılmıştır. Ayrıca ANOVA analizi ile aralarında anlamlı ilişkiler tespit edilen değiş-

kenlerde ilişkinin yönünü açıklayabilmek amacıyla Post Hoc (Tukey) testi yapılmıştır.

3.3. Analiz ve Bulgular

3.3.1. Demografik Verilerin Analizi

Araştırma kapsamında anket uygulanan işletme yöneticilerinin demografik özelliklerine ilişkin bulguların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 1’de verilmektedir.

Tablo 1: Demografik Veriler (n:45)

		Frekans	%
Cinsiyet	Erkek	39	86,7
	Kadın	6	13,3
Yaş	20-29 arası	9	20
	30-39 arası	17	37,8
	40-49 arası	12	26,7
	50-59 arası	4	8,9
	60 ve üzeri	3	6,7
Eğitim Düzeyi	İlköğretim	6	13,3
	Lise	15	33,3
	Ön Lisans	8	17,8
	Lisans	12	26,7
	Lisans Üstü	4	8,9
Mesleki Deneyim	0-5 yıl arası	11	24,4
	6-10 yıl arası	17	37,8
	11-15 yıl arası	8	17,8
	16-20 yıl arası	7	15,6
	21 yıl ve üzeri	2	4,4

Demografik verilere göre ankete katılan işletme yöneticilerinin; %86,7 oranında çok büyük bir bölümünün erkek olduğu, %37,8 gibi önemli bir bölümünün 30-39 yaş aralığında olduğu, %33,3’ünün Lise düzeyinde eğitim aldığı ve %37,8 oranında 6-10 yıl arası mesleki deneyime sahip oldukları görülmektedir.

Demografik sorularla birlikte ankette işletme yöneticilerine hangi sıklıkla yönetim toplantısı yaptıkları, yönetim toplantılarına muhasebecinin katılıp katılmaması, belirli aralıklarla muhasebeciden rapor isteyip istemedikleri ve muhasebecinin karar almada yeterli desteği sağlayıp sağlamadığı sorularına cevap vermeleri istenmiştir. Buna göre ankete katılan işletme yöneticilerinin %20’si her hafta, %37,8’i ayda bir kez, %22,2’si üç ayda bir ve %20’si ise altı ayda bir yönetim kurulu toplantısı yaptıklarını belirtmiştir. Diğer taraftan yönetim kurulu toplantılarına muhasebecinin katılıp katılmadığı yönündeki soruya ise %44,4 oranında evet, %55,6 oranında hayır cevabı verilmiştir. Üst yönetim olarak belirli aralıklarla muhasebecinizden yönetim kararlarına ilişkin rapor istiyor musunuz sorusuna ise, %88,9’u Evet, %11,1’i Hayır cevabını vermiştir. Son olarak muhasebecinizin karar almada size yeterince destek verdiğini düşünüyor musunuz sorusuna ise, %71,1 oranında Evet, %28,9 oranında Hayır cevabı alınmıştır.

3.3.2. Muhasebeye Bakış Açısını Belirlemeye Yönelik Analizler

Araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin muhasebeye bakış açılarını belirlemek amacıyla “Sizce Muhasebenin En Önemli Fonksiyonu Nedir?” sorusu yöneltilmiş ve 1= Çok Düşük Derecede Önemli, 5=Çok Yüksek Derecede Önemli arasında puanlamaları istenmiştir. Bu bağlamda ankette verilen ifadelerle ilişkin olarak katılımcıların vermiş oldukları cevaplara ilişkin tanımlayıcı istatistikler tablo 2’de görülmektedir.

Tablo 2: Muhasebenin En Önemli Fonksiyonuna Yönelik Cevaplar

İfadeler	N	Min.	Max.	Ortalama	Std.Sapma
Ödenecek vergiyi hesaplama	45	3,00	5,00	4,5333	,66058
Mali işlemleri mevzuata uygun kaydetme ve raporlama	45	3,00	5,00	4,5333	,58775
İlgili tüm taraflara (banka, devlet, yatırımcılar vb.) işletme ile ilgili tarafsız ve doğru bilgi sağlama	45	1,00	5,00	4,2889	,94441
Kar/Zararı hesaplama	45	1,00	5,00	4,2889	,92004
Maliyetleri hesaplama	45	1,00	5,00	4,1373	1,03555
Finansal verileri analiz etme ve yorumlama	45	1,00	5,00	3,6444	1,17077
Yöneticilere kararlarında destek olacak bilgiler sağlama	45	1,00	5,00	3,5778	1,35661

Tablo 2'deki sonuçlara göre işletmeler muhasebenin en önemli fonksiyonunu, “ödenecek vergiyi hesaplama” ve “mali işlemleri mevzuata uygun kaydetme ve raporlama” olarak görmektedirler. Bu ifadeye verilen cevapların ortalamaları (4,5333) aynı düzeydedir. Bu sonuçlar aynı zamanda işletme yöneticilerinin muhasebeye bakışını da ifade etmektedir. Katılımcıların muhasebenin “Yöneticilere kararlarında destek olacak bilgiler sağlama” fonksiyonuna en düşük puanı vermiş olmaları ise işletme yöneticilerinin muhasebeye bakışlarını tespit etme açısından son derece manidardır. Özetle bu sonuçlar göstermektedir ki işletmelerin muhasebeye bakışı “vergi için muhasebe” anlayışı yönünde şekillenmektedir ve H_1 hipotezi kabul edilmiştir. İşletmeler yönetim kararlarına destek olma, finansal verileri yorumlama ve maliyet hesaplama gibi “bilgi için muhasebe” boyutlarını ise düşük düzeyde önemsemektedirler. Hatta vergi hesaplama ve mali işlemleri kaydetme ve raporlama ifadelerine tüm katılımcılar arasında “1=Çok Düşük Derecede Önemli ve 2=Düşük Derecede Önemli” cevaplarının hiç verilmemiş olması da dikkat çekicidir. Buda, “bilgi için muhasebe” anlayışına önem verdiğini belirten katılımcıların

bile aynı zamanda “vergi için muhasebe” boyutuna da yüksek önem atfettiklerini göstermektedir. Çünkü hiçbir katılımcı bu sorulara 3=Orta Derecede Önemli'den daha düşük puan vermemiştir. Bu durumu da H_1 hipotezini destekleyen bir başka bulgu olarak değerlendirmek mümkündür.

3.3.3. Muhasebecilerden Beklentileri Tespit Etmeye Yönelik Analizler

3.3.3.1. Güvenilirlik ve Faktör Analizi

Çalışmanın ana amacını oluşturan işletmelerin muhasebeden beklentilerini ölçmeye yönelik olarak yapılan ankette işletme yöneticilerine 20 ifadeden oluşan sorular yöneltilmiştir. Bu sorulara verilen cevapların analizine başlamadan önce verilerin kendi içinde tutarlı olup olmadığını ölçmek için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Güvenilirlik analizi; ankette ölçülmek istenen ortak değeri, eşit olarak paylaşmayan değişkenlerin belirlenmesini ve bu değişkenlerin analiz dışı bırakılarak ölçeğin iç tutarlılığının artırılmasını amaçlar (BAŞ,2001:191).

Ankette yer alan tüm ifadelerin güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach's Alpha değeri

0,853 olarak hesaplanmıştır. Bu alfa değeri işletmelerin muhasebecilerden beklentilerini ölçmeye yönelik olarak uygulanan anketin kendi içinde oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

Güvenilirlik analizinden sonra 20 ifadeden oluşan ankete faktör analizi uygulanacaktır. Faktör analizi, birbiriyle ilişkili çok sayıdaki değişkeni az sayıda, daha anlamlı ve kolay anlaşılabilir ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren ve yaygın şekilde kullanılan çok değişkenli bir istatistik tekniğidir. Faktör analizi çok sayıdaki değişken arasından diğer analizlerde kullanılacak temsili değişkenlerin belirlenmesini sağlar (Cengiz ve Kılınç, 2007:352). Başka bir ifadeyle faktör analizi ankette bulunan soruları bizim için gruplandırır. Bundan sonrası sadece her gruba anlamlı bir isim vererek faktörlerin belirlenmesinden ve belirlenen faktörlerle analize devam edilmesinden ibarettir (Eymen, 2007:82).

Faktör analizine başlamadan önce anket verilerinin faktör analizine uygun olup olmadığı test edilmiştir. Verilerin faktör analizi için uygunluğu Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) katsayısı ve Barlett Küresellik (sphericity) testiyle incelenmektedir. KMO değerine bakıldığında oranın 0,632 olduğu görülmektedir. Bu oran; 0,50'den

daha büyük olduğu için değişkenler arasında yüksek korelasyonun olduğu dolayısıyla verilerin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2006:327). Ayrıca Barlett Küresellik değeri 324,373'dir ve bu değer 0,00 anlamlılık düzeyinde geçerlidir. Başka bir ifadeyle Barlett testine göre değişkenler arasındaki ilişki de anlamlıdır.

Yapılan faktör analizi sonucunda 20 ifadeden oluşan anket verileri 4 gruba ayrılmıştır. Ancak bazı ifadelerin yüksek oranda (>%50) birden fazla gruba yüklenmesi nedeniyle faktör yükü %50'nin altında kalan 4 ifade faktör analizi dışında tutulmuştur. Geriye kalan 16 ifade ile tekrar yapılan faktör analizi sonucunda toplam varyansın %65,143'ünü açıklayan 4 faktör elde edilmiştir. Oluşan faktörlerin isimlerinin belirlenmesinde ilgili faktörün altında toplanan ifadeler belirleyici olmuştur. Bu anlamda örneğin, bütçe yapma, operasyonel bilgileri analiz etme, işletme yönetimiyle ilgili kararlara destek olma ve yatırım kararlarına destek olma gibi ifadeler birinci faktör altında toplandığı için Faktör 1'in "İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler" adını almasının uygun olacağı düşünülmüştür. Tablo 3'de faktörlere ait istatistiksel sonuçlar toplu olarak verilmektedir.

Tablo 3: İşletmelerin Muhasebecilerden Beklentileri ile İlgili Faktörler

FAKTÖRLER VE İFADELER	Faktör Yükleri	Açıklanan Varyans %	Alpha	Ort.
FAKTÖR 1: İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler		23,299	,845	3,3778
Bütçe (Finansal planlama) yapma çalışmalarımıza yardımcı olması	,772			2,9778
Operasyonel (üretim, satış, stok, satınalma vb.) bilgileri analiz etmemize yardımcı olması	,765			2,9333
İşletme sermayesi yönetimine ilişkin kararlarımıza destek vermesi	,765			
İşletmemizin yönetimi ile ilgili alacağımız kararlarda destek olacak raporlar hazırlaması	,754			3,4667
Yatırım, finansman vb. kararlarımızda yardımcı olması	,661			3,1333
İşletmemizin muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi hususunda yardımcı olması	,520			3,9333
Belirli aralıklarla işletmemizin genel gidişatı ile ilgili raporlar vermesi	,501			3,9778
FAKTÖR 2: Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler		18,867	,902	3,4044
Üretim maliyetlerini hesaplamamıza yardımcı olması	,877			3,5333
Maliyetleri düşürmemize yardımcı olması	,864			3,2000
Kar planlaması ve karlılığı artırmaya yönelik çalışmalarda yardımcı olması	,846			3,4798
FAKTÖR 3: Az Vergi Ödemeye ve Diğer Bürokratik İşlere Yönelik Beklentiler		11,845	,575	3,7468
Tüm resmi kurumlarla olan iş ve işlemlerimize yardımcı olması	,761			3,9333
En az vergiyi ödememize yardımcı olması	,712			3,8649
Diğer her türlü bürokratik işlemlerimizi takip edip gerçekleştirmemize yardımcı olması	,690			3,4422
FAKTÖR 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler		11,131	,460	4,4593
İşletmemizin Maliyeye karşı sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olması	,807			4,4889
İşletmemizin Sosyal Güvenlik Kurumuna karşı sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olması	,608			4,3333
Tüm mali işlemlerimizi mevzuata uygun şekilde kayıt etmesi	,540			4,5556
<i>KMO Measure of Sampling Adequacy: ,632, Bartlett's Test Chi-Square: 324,373, Sig.: ,000</i>				

Oluşturulan faktörlerde yer alan tüm ifadelerin faktör yükleri %40'dan daha büyük olduğu için oluşan faktörler istatistiksel açıdan da anlamlıdır (Nunnally ve Bernstein, 1994). Ayrıca faktörler altında yer alan ifadeler bakıldığında birbiriyle ilişkili ve o faktörün altında toplanması oldukça anlamlı bulunan ifadelerden oluştuğu görülmektedir.

Tablo 3'de yer alan verilere göre, işletmelerin muhasebeden beklentileri dört faktör altında toplanmaktadır. Tüm ifadelerin faktör yüklerinin %50'den daha büyük olması ise ilgili ifadenin o faktöre katılma gücünün yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.

Yine tabloda görüldüğü gibi işletmelerin muhasebeden beklentileri noktasında en yüksek ortalama puan (4,4593) Faktör 4'e verilmiştir. Başka bir ifadeyle işletmelerin muhasebecilerden öncelikli beklentisinin "Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler" olduğu ortaya çıkmıştır. Bu faktör altında yer alan ifadelerden "*mali işlemlerimizi mevzuata uygun şekilde kayıt etmesi*" ise tüm sorular içerisinde en yüksek puan(4,5556) verilen ifade olmuştur. Bununla paralel şekilde yine faktör 4 altında yer alan sırasıyla "işletmemizin maliyeye karşı sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olması"(4,4889) ve "işletmemizin sosyal güvenlik kurumuna karşı sorumlulukları yerine getirmesine yardımcı olması"(4,3333) ifadeleri tümü içerisinde en yüksek puan verilen diğer ifadelerdir. Diğer taraftan Faktör 1 grubunda "Belirli aralıklarla işletmemizin genel gidişatı ile ilgili raporlar vermesi", Faktör 2 grubunda "Üretim maliyetlerimizi hesaplamamıza yardımcı olması" ve Faktör 3 grubunda ise "Tüm resmi kurumlarla olan iş ve işlemlerimize yardımcı olması" ifadelerinin en yüksek puana sahip ifadeler olduğu görülmektedir.

Özetle ankete katılan işletme yöneticilerin mu-

hasebecilerden beklentilerinin öncelikle mali işlemlerinin mevzuata uygun şekilde kayıt edilmesi, işletmelerinin maliyeye ve sosyal güvenlik kurumuna karşı sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olması yönünde olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç muhasebenin en önemli fonksiyonuna yönelik bulgularla da uyum göstermektedir. İşletme yöneticilerinin muhasebeye bakışını belirlemeye yönelik olarak ankette verilen ifadeler arasında muhasebenin en yüksek önem atfedilen fonksiyonları "ödenecek vergiyi hesaplama" ve "mali işlemleri mevzuata uygun kaydetme ve raporlama" olarak tespit edilmişti. Bu durum işletmelerin muhasebecilerden beklentilerine yönelik sonuçları desteklemekte ve güçlendirmektedir.

3.3.3.2. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)

ANOVA testi bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenler üzerindeki bireysel ve toplu etkilerini incelemeye yardımcı olmaktadır. Bu test, bağımlı değişkenin faktör düzeylerindeki aritmetik ortalamalarına göre hesaplanmaktadır. Bu yöntemde, grup ortalamalarının eşit olmadığı ve faktör düzeylerinin etkileri arasında önemli bir fark bulunduğu durumlarda alternatif hipotez kabul edilmektedir. (Nakip, 2003:352).

Ankete katılan işletme yöneticilerinin demografik özellikleri ve yönetim kurulu toplantısı yapma sıklığı, toplantılara muhasebecinin katılıp katılmaması gibi durumlara göre işletmelerin muhasebecilerden beklentilerinin farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik oluşturulan alternatif hipotezler ANOVA analizi uygulanarak %95 güven seviyesinde istatistiksel test edilmiştir. Herhangi bir farklılığın söz konusu olması durumunda ise bu farklılığın hangi değişkenler arasında söz konusu olduğunu belirlemek amacıyla Post Hoc (Tukey) testi yapılmıştır. Yapılan tüm testlerin sonuçları Tablo 4'de toplu olarak verilmiştir.

Tablo 4: Demografik ve Diğer Özelliklerin Muhasebeciden Beklentilere Etkisi

	CİNSİYET	Mean	F	Sig.
Faktör 1: İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler	Erkek	3,3297	1,085	,304
	Kadın	3,6905		
Faktör 2: Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler	Erkek	3,4922	1,493	,228
	Kadın	2,8333		
Faktör 3: Az Vergi Ödemeye ve Diğer Bürokratik İşlere Yönelik Beklentiler	Erkek	3,6908	1,325	,256
	Kadın	4,1111		
Faktör 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler	Erkek	4,4017	4,172	,047**
	Kadın	4,8333		
	YAŞ	Mean	F	Sig.
Faktör 1: İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler	20-29	3,6032	1,456	,234
	30-39	3,2269		
	40-49	3,4643		
	50-59	2,7857		
	60 ve üzeri	4,0000		
Faktör 2: Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler	20-29	3,0000	,671	,616
	30-39	3,3057		
	40-49	3,7500		
	50-59	3,2500		
	60 ve üzeri	4,0000		
Faktör 3: Az Vergi Ödemeye ve Diğer Bürokratik İşlere Yönelik Beklentiler	20-29	3,8889	,430	,786
	30-39	3,8324		
	40-49	3,7325		
	50-59	3,3333		
	60 ve üzeri	3,4444		
Faktör 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler	20-29	4,3704	,291	,882
	30-39	4,5098		
	40-49	4,4444		
	50-59	4,3333		
	60 ve üzeri	4,6667		
	EĞİTİM	Mean	F	Sig.
Faktör 1: İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler	İlköğretim	3,3571	,140	,967
	Lise	3,4286		
	Önlisans	3,3214		
	Lisans	3,2857		
	Lisansüstü	3,6071		
Faktör 2: Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler	İlköğretim	3,6111	,289	,884
	Lise	3,1687		
	Önlisans	3,6250		
	Lisans	3,5278		
	Lisansüstü	3,1667		

Faktör 3: Az Vergi Ödemeye ve Diğer Bürokratik İşlere Yönelik Beklentiler	İlköğretim Lise Önlisans Lisans Lisansüstü	3,7778 3,6989 3,7500 3,9269 3,3333	,376	,825
Faktör 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler	İlköğretim Lise Önlisans Lisans Lisansüstü	4,2222 4,4000 4,2500 4,6944 4,7500	1,891	,131
	DENEYİM	Mean	F	Sig.
Faktör 1: İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler	0-5 6-10 11-15 16-20 20 yıl ve üzeri	3,4805 3,1849 3,5357 3,3265 4,0000	,675	,613
Faktör 2: Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler	0-5 6-10 11-15 16-20 20 yıl ve üzeri	2,8182 3,4822 3,5833 3,8095 3,8333	,918	,463
Faktör 3: Az Vergi Ödemeye ve Diğer Bürokratik İşlere Yönelik Beklentiler	0-5 6-10 11-15 16-20 20 yıl ve üzeri	3,5455 3,7735 4,2467 3,4976 3,5000	1,087	,376
Faktör 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler	0-5 6-10 11-15 16-20 20 yıl ve üzeri	4,4242 4,5294 4,4583 4,2857 4,6667	,373	,826
Yönetim Kurulu Toplantısı Yapma Sıklığı		Mean	F	Sig.
Faktör 1: İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler	Her hafta Her ay 3 ayda 1 6 ayda 1	4,0794* 3,3277 3,1000* 3,0794*	3,165	,034**
Faktör 2: Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler	Her hafta Her ay 3 ayda 1 6 ayda 1	3,3704 3,6586 3,2667 3,1111	,766	,520
Faktör 3: Az Vergi Ödemeye ve Diğer Bürokratik İşlere Yönelik Beklentiler	Her hafta Her ay 3 ayda 1 6 ayda 1	3,8889 3,6043 3,5333 4,1111	1,041	,384

Faktör 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler	Her hafta Her ay 3 ayda 1 6 ayda 1	4,8148* 4,5294 4,4333 4,0000*	6,740	,001**
Yönetim Toplantılarına Muhasebecinin Katılma Durumu		Mean	F	Sig.
Faktör 1: İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler	Katılıyor Katılmıyor	3,6857 3,1314	6,090	,018**
Faktör 2: Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler	Katılıyor Katılmıyor	3,1667 3,5945	1,341	,253
Faktör 3: Az Vergi Ödemeye ve Diğer Bürokratik İşlere Yönelik Beklentiler	Katılıyor Katılmıyor	4,0242 3,5249	4,256	,045**
Faktör 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler	Katılıyor Katılmıyor	4,5333 4,4000	,790	,379
Berilli Aralıklarla Muhasebeciden Rapor İsteme Durumu		Mean	F	Sig.
Faktör 1: İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler	Evet Hayır	3,4714 2,6286	5,574	,023**
Faktör 2: Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler	Evet Hayır	3,5049 2,6000	2,460	,124
Faktör 3: Az Vergi Ödemeye ve Diğer Bürokratik İşlere Yönelik Beklentiler	Evet Hayır	3,7318 3,8667	,113	,738
Faktör 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler	Evet Hayır	4,5167 4,0000	5,223	,027**
Muhasebecinin Karar Almada Yeterli Destek Verme Durumu		Mean	F	Sig.
Faktör 1: İşletme Yönetimine Karar Desteği Sağlamaya Yönelik Beklentiler	Evet Hayır	3,5982 2,8352	10,457	,002**
Faktör 2: Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler	Evet Hayır	3,4436 3,3077	,110	,742
Faktör 3: Az Vergi Ödemeye ve Diğer Bürokratik İşlere Yönelik Beklentiler	Evet Hayır	3,8172 3,5736	,781	,382
Faktör 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler	Evet Hayır	4,4896 4,3846	,404	,529

* Post Hoc (Tukey) testine göre aralarında fark bulunan değişkenler

** 0,05 düzeyinde anlamlı olan ortalama farkları

Yukarıdaki tabloda yer alan sonuçlara göre an-kete katılan işletme yöneticilerinin demografik özellikleri ile muhasebeciden beklentileri nok-tasındaki anlamlı farklılıklar şu şekilde ortaya çıkmıştır.

İlk olarak; işletme yöneticilerinin cinsiyetine göre Faktör 4: Yasal Mükellefiyet Sorumluluk-larına Yönelik Beklentiler arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Faktör 4'e kadınların ver-miş olduğu cevapların ortalamaları (4,8333), er-keklerle göre (4,4017) daha yüksektir. Bu sonuç kadın işletme yöneticilerin erkeklerle göre daha fazla oranda muhasebecilerden yasal mükellefi-yet sorumluluklarını yerine getirme noktasında beklentiye sahip olduklarını ifade etmektedir. Dolayısıyla *H₂ hipotezi cinsiyet alt boyutunda kabul edilmiştir.*

Diğer taraftan işletme yöneticilerinin yaş, eği-tim ve deneyim demografik özelliklerinin mu-hasebeden beklentileri noktasında herhangi bir farklılık oluşturmadığı görülmüştür. Başka bir ifadeyle yaş, eğitim ve deneyim ile muhasebeci-den beklentiler arasında anlamlı bir ilişki bulun-mamaktadır. Bu sonuçlar içerisinde özellikle eğitim demografik özelliğinin muhasebeciden beklentilerde farklılık oluşturmaması oldukça dikkat çekicidir. Çünkü eğitim seviyesi yüksek olan işletme yöneticilerinin daha fazla profes-yonel yönetim anlayışını benimseyecekleri var-sayımı doğrultusunda, muhasebecilerden bek-lentilerinin de daha fazla oranda yönetim karar-larına destek olma yönünde olacağı tahmin edil-mektedir. Ancak araştırmanın sonuçları bu tah-minin aksi yönde bulgular ortaya koymaktadır. Yani ilkökul mezunu işletme yöneticisi ile üni-versite mezunu işletme yöneticisi arasında mu-hasebeciden beklentiler noktasında herhangi an-lamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

İkinci olarak; işletmelerin yönetim kurulu top-lantısı yapma sıklığına göre Faktör 1 ve Faktör 4 açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır. Bu

farklılığın hangi değişkenler açısından söz konu-su olduğunu tespit etmek amacıyla Post Hoc (Tukey) testi yapılmıştır. Buna göre Faktör 1 için, her hafta yönetim kurulu toplantısı yapan-lar ile 3 ayda bir ve 6 ayda bir toplantı yapanlar arasında muhasebecilerden beklentiler açısından fark bulunmaktadır. Her hafta yönetim kurulu toplantısı yapan işletmelerin “işletme yönetimi-ne karar desteği sağlamaya yönelik beklentileri” (4,0794), üç ayda bir (3,1000) ve alta ayda bir(3,0794) yönetim kurulu toplantısı yapanlara göre daha yüksektir. Faktör 4 boyutunda ise her hafta yönetim kurulu toplantısı yapanlar ile altı ayda bir yapılanlar arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Yani her hafta yönetim kurulu toplantısı yapan işletmelerin muhasebecilerin-den beklentilerinin altı ayda bir yapılanlara göre daha fazla yasal mükellefiyet sorumluluklarını yerine getirmeye destek olma yönünde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sonuç olarak *H₃ hipotezi faktör 1 ve faktör 4 alt boyutlarında kabul edilmiştir.*

Üçüncü olarak; işletmelerin yönetim kurulu toplantılarına muhasebecilerinin katılıp katılma-ması durumuna göre muhasebecilerden beklen-tilerinde Faktör 1 ve Faktör 3 açısından anlamlı farklılıklar bulunmaktadır. Buna göre, yönetim kurulu toplantılarına muhasebecilerinin katıldı-ğın belirten işletmelerin “işletme yönetimine karar desteği sağlamaya yönelik beklentileri ile az vergi ödemeye ve diğer bürokratik işlere yö-nelik beklentileri” daha yüksektir. Dolayısıyla *H₄ hipotezi faktör 1 ve faktör 3 alt boyutlarında kabul edilmiştir.* Bu durum, işletme yöneticile-rinin yönetim kurulu toplantılarına muhasebeci-lerinin de katılmasını sağlayarak ondan karar alma ve en az vergiyi ödeme noktasında destek alma isteklerinin bir sonucu olarak değerlendirilebilir.

Dördüncü olarak; belirli aralıklarla muhasebeci-den rapor isteme durumuna göre muhasebeci-den beklentilerde Faktör 1 ve Faktör 4 açısından

anlamli farklılık vardır. Analiz sonuçlarına göre muhasebeciden belirli aralıklarla işletmenin durumuna ilişkin raporlar isteyen işletmelerin “yönetime karar desteği sağlama ve yasal mükellefiyet sorumluluklarını yerine getirme noktasındaki beklentileri” rapor istemeyen işletmelere göre daha yüksektir. Dolayısıyla H_5 hipotezi faktör 1 ve faktör 4 alt boyutlarında kabul edilmiştir. Bu sonuç; işletme yöneticilerinin bu raporları hem işletmelerinin durumu ile ilgili bilgilenecek yönetim kararlarında kullanmak hem de mükellefiyetten doğan sorumluluklarını aksatmadan yerine getirmek istedikleri şeklinde yorumlanabilir.

Son olarak; muhasebecinin karar alma noktasında size yeterli destek verdiğini düşünüyor musunuz sorusuna evet yanıtı verenlerin Faktör 1 boyutuna verdikleri cevapların ortalamaları(3,5982), hayır yanıtına verenlere göre(2,8352) oldukça yüksektir. Yanıtlar arasındaki bu farklılık istatistiksel olarak da anlamlıdır. Dolayısıyla H_6 hipotezi faktör 1 alt boyutunda kabul edilmektedir. Bu sonuç ise, karar alma noktasında muhasebeciden yeterli destek alabildiğini düşünen işletme yöneticilerinin aynı zamanda muhasebecilerden beklentilerinin “yönetime karar desteği sağlamaya yönelik beklentiler” şeklinde olduğunu ortaya koymaktadır.

Özetle, “ H_2 hipotezi cinsiyet ile faktör 4 arasında ve alt boyutlarında, H_3 hipotezi faktör 1 ve faktör 4 alt boyutlarında, H_4 hipotezi faktör 1 ve faktör 3 alt boyutlarında, H_5 hipotezi faktör 1 ve faktör 4 alt boyutlarında ve son olarak H_6 hipotezi ise faktör 1 alt boyutunda kabul edilmiştir.

4. SONUÇ

Her ne kadar muhasebecilerin görev ve sorumlulukları yasayla belirlenmiş olsa da gerek işletmelerin beklentilerinin artması gerekse meslekteki rekabet nedeniyle muhasebecilerin uygulamada çok çeşitli iş ve işlemleri gerçekleştirdik-

leri görülmektedir. Bu bağlamda çalışmada, esas olarak işletmelerin muhasebeye bakışını ve muhasebecilerden beklentilerini tespit etmek amaçlanmıştır. Ayrıca çalışmada, muhasebecilerden beklentilerinin işletmelerin ve yöneticilerinin hangi özelliklerine göre farklılık gösterdiğini belirlemek de amaçlanmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda son yıllarda Burdur ilinin lokomotif sektörü haline gelen mermer sektöründe faaliyet gösteren imalat işletmeleri ile anket yapılmıştır. Yapılan anketlerin analizleri sonucunda bazı önemli bulgulara ulaşılmıştır.

Öncelikle işletmelerin muhasebeye bakışını belirlemek amacıyla yöneltilen sorulara verilen cevaplara göre; işletmelerin muhasebenin en önemli fonksiyonları olarak “ödenek vergiyi hesaplama” ve “mali işlemleri mevzuata uygun kaydetme ve raporlama” ifadelerine yüksek katılım gösterdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Diğer yandan muhasebenin yöneticilere kararlarında destek olacak bilgiler sağlama fonksiyonuna ise en düşük puanı vermişlerdir. Sonuçta ele alınan örneklem bazında işletmeler muhasebeye; yönetim kararlarına destek olacak bilgileri sağlayan, maliyetleri hesaplayan ve işletmenin durumunu analiz edip yorumlayan bir bilgi sisteminde çok, devlete karşı yasal sorumluluklarının bir gereği olarak, başka bir ifadeyle “vergi için muhasebe” anlayışı doğrultusunda bakmaktadırlar.

Ardından işletmelerin muhasebecilerden beklentilerini gruplandırmaya yönelik yapılan faktör analizi sonucunda dört grupta toplanan beklentiler arasından en yüksek ortalamaya sahip beklentinin; mali işlemlerin mevzuata uygun şekilde kayıt edilmesi ile maliye ve sosyal güvenlik kurumuna karşı sorumlulukları yerine getirmeye yardımcı olma ifadelerini kapsayan “Yasal mükellefiyet sorumluluklarına yönelik beklentiler” olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca yine işletmelerin muhasebecilerden beklentileri noktasında önem sırasına göre; ikinci sırada “Az vergi

ödemeye ve diğer bürokratik işleri gerçekleştirilmeye yönelik beklentiler”, üçüncü sırada *“Maliyet Muhasebesi ve Karlılığı Artırmaya Yönelik Beklentiler”* ve son sırada ise *“İşletme yönetimine karar desteği sağlamaya yönelik beklentiler”*in yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Son olarak, işletme yöneticilerinin demografik özellikleri ve işletmenin yönetim kurulu toplantı alışkanlıkları ve muhasebeciyle olan çalışma ilişkilerine göre muhasebeden beklentilerinin farklılaştığı hipotezlerini test etmek amacıyla Tek Yönlü Varyan Analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda ilk olarak, işletmelerin muhasebecilerden beklentilerinin cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaştığı tespit edilmiştir. Buna göre; *kadın işletme yöneticilerinin muhasebecilerden erkeklere göre daha fazla oranda yasal mükellefiyet sorumluluklarına yönelik beklentilerinin olduğu ortaya çıkmıştır*. Diğer taraftan beklenenin aksine işletme yöneticilerinin eğitim seviyeleri ile muhasebeciden beklentileri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Başka bir ifadeyle ele alınan örneklem bazında *ilkokul mezunu olan işletme yöneticisinin muhasebeden beklentisi ile üniversite mezunu olanın beklentisi arasında istatistiksel olarak anlamlı herhangi bir farklılık tespit edilmemiştir*.

Diğer taraftan her hafta yönetim kurulu toplantısı yapan işletmelerin üç ve altı ayda bir yapanlara göre daha fazla oranda işletme yönetimine karar desteği sağlamaya ve yasal mükellefiyet sorumluluklarına yönelik beklentilerinin olduğu tespit edilmiştir. Aynı şekilde yönetim kurulu toplantılarına muhasebecilerinin katıldığını, belirli aralıklarla muhasebecisinden rapor istediği-

ni ve muhasebecilerinin karar almada kendilerine yeterli desteği verdiğini belirten işletmelerin yine işletme yönetimine karar desteği sağlama noktasında beklentilerinin diğerlerine göre daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır.

Özet olarak işletmeler muhasebeye ödenecek vergiyi hesaplama ve mali işlemleri mevzuata uygun şekilde kaydetme başka bir deyişle yani “vergi için muhasebe” boyutunda bakmaktadırlar. Diğer taraftan muhasebecilerden öncelikli beklentilerinin ise; yasal mükellefiyet sorumluluklarını yerine getirmeye yardımcı olma noktasında olduğu, yönetim kurulu toplantısı yapma alışkanlığı ve muhasebecilerden bilgi desteği alma alışkanlığı yüksek olan işletmeler de bu beklentinin işletme yönetimine karar desteği sağlama yönünde geliştiği görülmektedir.

Sonuç olarak, araştırma bulgularının seçilen örneklem bazında geçerli olduğu ve daha geniş ve başka sektörlerdeki örneklemeler üzerinde yapılacak araştırmalarda farklı sonuçlara ulaşılabileceği unutulmamalıdır. Araştırmanın sonuçlarına göre “vergi için muhasebe” anlayışının hala iş dünyasında hakim olduğu görülmektedir. Oysa muhasebe meslek mensuplarının ve bilim dünyasının isteği “bilgi için muhasebe” anlayışının yaygın olması yönündedir. Bu yönüyle çalışma, vergi için muhasebe anlayışının yaygın olmasının nedenlerini belirlemeye yönelik çalışmalara ve bilgi için muhasebe anlayışının yaygınlaştırılması için atılacak adımlara ışık tutacaktır. Ayrıca sonuçların muhasebecilerin işletmelerin kendilerinden beklentilerini doğru anlamaları ve müşteri beklentilerine cevap verecek hizmet pazarlaması politikalarını geliştirmeleri noktasında katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- BAŞ, Türker, **Anket Nasıl Hazırlanır? Anket Nasıl Uygulanır?, Anket Nasıl Değerlendirilir?**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2001.
- BEAN, Luann vd., “Determinants of Client Expectations for Accounting Services”, **Journal of Customer Services in Marketing & Management**, Vol. 2(2), 1996, s.61-90.
- Burdur Ekonomisi Raporu**, Burdur Ticaret ve Sanayi Odası Yayını, <http://www.butso.org.tr/burdur-ticaret-ve-sanayi-odasi/63-burdur-ekonomisi.html>, erişim:27.05.2012.
- CENGİZ, Dicle ve Billur KILINÇ, “Faktör Analizi İle 2006 Dünya Kupası’na Katılan Takımların Sıralamasının Belirlenmesi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl:2007, Cilt:XXIII, Sayı:2, 351-370.
- EROL, Mikail, “Muhasebe Meslek Elemanlarının Mükellefleri Tatmin Eden Özelliklerini Belirlemeye Yönelik Ampirik Bir Çalışma” **Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi**, Sayı:12, Yıl:9, Haziran 2007, s.244-252.
- EYMEN, U. Erman, **SPSS 15.0 Veri Analiz Yöntemleri**, İstatistik Merkezi Yayın No:1, 2007.
- KALAYCI, Şeref vd., **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 2.Baskı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara 2006.
- MCNEILLY, Kevin M. ve Terri Feldman BARR, “I Love My Accountants–They’re Wonderful: Understanding Customer Delight in the Professional Services Arena”, **Journal of Services Marketing**, Vol. 20(3), 2006, s.152 - 159
- NAKİP, Mahir, Pazarlama Araştırmaları, **Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamaları**, Seçkin Yayınları, Ankara 2006.
- NUNNALLY, Jum C. and Ira H. BERNSTEIN, **Psychometric Theory**. New York, NY: McGraw-Hill, 1994.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, Kanun No: 3568,13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.
- SUADİYE, Gülhan ve Cemal YÜKSELEN, “Mükelleflerin ve Muhasebecilerin Birbirlerinden Beklentileri: Hatay İlinde Bir Araştırma”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:56, Eylül 2001, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=56>, erişim:25.05.2012.
- TANER, Berna, vd., “Muhasebe Mesleğinin Müşterisi Durumunda Bulunan Kesimlerin Muhasebe Mesleğinden Beklentileri: İzmir İli Uygulaması”, **5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul 2-6 Mayıs 2001, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4&Yid=5>, erişim:25.05.2012
- TAYYAR, Ali, “Türk İş Dünyasında Muhasebe Mesleğinden Beklentiler” **5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul 2-6 Mayıs 2001, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4&Yid=5>, erişim:25.05.2012.
- TEW, Glade, “What Does The Public Think About Accountants?”, **New Accountant**, http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/ip/ip_tew.html, erişim:01.08.2012.
- UZAY, Şaban ve Şükran GÜNGÖR, ”Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması”, **MUFAD - Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2004, Sayı: 22, s. 94-104.

ANKET SORULARI

	MUHASEBECİDEN BEKLENTİLERİNİZİ ÖNEM DERECESİNE GÖRE 1-5 ARASI PUAN VEREREK BELİRTİNİZ	ÖNEM DERECESİ				
		Çok Düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
1	İşletmemizin Maliyeye karşı sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olması	1	2	3	4	5
2	İşletmemizin Sosyal Güvenlik Kurumuna karşı sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olması	1	2	3	4	5
3	Tüm resmi kurumlarla olan iş ve işlemlerimize yardımcı olması	1	2	3	4	5
4	Diğer her türlü bürokratik işlemlerimizi takip edip gerçekleştirmemize yardımcı olması	1	2	3	4	5
5	İşletmemizin gerçek durumunu yansıtacak nitelikte mali tabloları (bilanço, gelir tablosu) düzenlemesi	1	2	3	4	5
6	En az vergiyi ödememe yardımcı olması	1	2	3	4	5
7	Yatırım, finansman vb. kararlarımızda yardımcı olması	1	2	3	4	5
8	İşletmemizin yönetimi ile ilgili alacağımız kararlarda destek olacak raporlar hazırlaması	1	2	3	4	5
9	Mali tablolarımızı analiz edip sonuçları doğrultusunda tavsiyelerde bulunması	1	2	3	4	5
10	İşletmemizin muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi hususunda yardımcı olması	1	2	3	4	5
11	Tüm mali işlemlerimizi mevzuata uygun şekilde kayıt etmesi	1	2	3	4	5
12	Faaliyetlerimizin mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlaması	1	2	3	4	5
11	İşletmemizin faaliyet sonuçlarının ilgili tüm taraflara (yatırımcı,	1	2	3	4	5
13	bankalar, devlet vb.) doğru ve tarafsız bir şekilde açıklanmasını sağlaması					
14	Bütçe (Finansal planlama) yapma çalışmalarımıza yardımcı olması	1	2	3	4	5
15	Operasyonel (üretim, satış, satınalma vb.) bilgilerimi analiz etmemize yardımcı olması	1	2	3	4	5
16	Üretim maliyetlerimi hesaplamamıza yardımcı olması	1	2	3	4	5
17	Maliyetleri düşürmemize yardımcı olması	1	2	3	4	5
18	Kar planlaması ve karlılığı artırmaya yönelik çalışmalarda yardımcı olması	1	2	3	4	5
19	İşletme sermayesi yönetimine ilişkin kararlarımıza destek vermesi	1	2	3	4	5
20	Belirli aralıklarla işletmemizin genel gidişatı ile ilgili raporlar vermesi	1	2	3	4	5
	SİZCE MUHASEBENİN EN ÖNEMLİ FONKSİYONU NEDİR? 1-5 ARASI PUAN VEREREK BELİRTİNİZ	Çok Düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
1	Mali işlemleri mevzuata uygun kaydetme ve raporlama	1	2	3	4	5
2	Finansal verileri analiz etme ve yorumlama	1	2	3	4	5
3	Kar/Zarar hesaplama	1	2	3	4	5
4	Ödenecek vergiyi hesaplama	1	2	3	4	5
5	Maliyetleri hesaplama	1	2	3	4	5
6	Yöneticilere kararlarında destek olacak bilgiler sağlama	1	2	3	4	5
7	İlgili tüm taraflara (banka, devlet, yatırımcılar vb.) işletme ile ilgili tarafsız ve doğru bilgi sağlama	1	2	3	4	5

1. Cinsiyetiniz : () Bay () Bayan
2. Yaşınız : () 20-29 () 30-39 () 40-49 () 50-59 () 60 ve üzeri
3. Eğitim düzeyiniz : () İlköğretim () Lise () Önlisans () Lisans () Lisansüstü
4. Meslekte Çalışma Süreniz : () 0-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16-20 yıl () 21 ve üstü
5. Hangi sıklıkla yönetim toplantısı yapıyorsunuz: () Her hafta () Her ay () 2-3 ayda bir () 6 ayda bir
6. Yönetim kurulu toplantılarımıza muhasebeciniz katılıyor mu? () Evet () Hayır
7. Belirli aralıklarla muhasebeciden rapor istiyor musunuz? () Evet () Hayır
8. Muhasebenin karar almada size yeterli destek verdiğini düşünüyor musunuz? () Evet () Hayır

ENRON OLAYI'NI DOĞRU OKUMAK-I: BİR ÇÖZÜMLEME DENEMESİ

Yrd. Doç. Dr. Canol KANDEMİR*

Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR**

ÖZET

Enron'un çöküşünü bir dizi faktörün bileşik bir sonucu olarak değerlendirilmek gerekmektedir. Türkiye'de bir Enron skandalı ile karşılaşmamak için olayın nedenleri doğru teşhis edilmek durumundadır. Enron'un hızlı yükseliş ve çöküşünde üst yöneticilerin kişisel özellikleri ile bağımsız denetim firmasının ihmâl ve yetersizlikleri ön plana çıkarılmaktadır, ancak söz konusu kişilerin siyaset kurumu ile gereğinden çok yakın kişisel ve parasal ilişkileri, düzenleyici kuruluşların mevcûd şirket uygulamalarını onaylayıcı tutumları, medyanın Enron etrafında sanal bir başarı hikâyesi kurgulaması, Enron çalışanlarının şirketle ilgili olumsuz gelişmelere gözlerini kapatması, sürekli borçlanma gereksinimi içindeki Amerikan ekonomisinin tahvil ve hisse senedi piyasalarına daima ve daha çok dış ve iç yatırımcı çekmek amacıyla Enron'a benzeyen şirket performansları görmek istemesi, analistlerin yanıltıcı şirket analizleri, akademyanın kamuyu eleştirmeyerek ve fakat genellikle överek olağanüstü başarı hikayelerini öğretmesi, ihtiyatlı davranmayarak oluşturulan yapay finansal oyun zincirine katılmaktan çekinmeyen kredi ve finans kuruluşları ve yıldan yıla yükselen getirilere bakarak karar veren miyop yatırımcılar gözden kaçırılmaktadır. Durum böyle kabul edilirse, kurumsal yönetimin hemen bütün mekanizmaları, finansal raporlama sürecinin bütün oyuncularını ve malî sistemin bütün unsurlarının Enron olayında az çok etkisinin olduğu teslim edilecek, çözüm önerilerinin bireysel değil, kurumsal ve sistemik temelde geliştirilmesi daha rasyonel olacak, hatta yönetici ve denetçilerin sorumlulukları bile bu bağlam içinde daha iyi anlaşılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Enron olayı, kurumsal yönetim organları, muhasebe hileleri, bağımsız denetim, malî sistem.

ABSTRACT

THE REAL ENRON SCANDAL-I : AN ATTEMPT TO ANALYZE THE ENRON SCANDAL

The collapse of Enron had better to be evaluated as a resultant of a series of contributing factors. In order for not facing with a Turkish Enron, the underlying causes of this event must be correctly detected. In the rapid rise and fall of Enron, the public usually put the blame on the personal characteristics of top Enron executives and the inability and negligence of Arthur Andersen auditors, but the political relations of Enron executives which cannot be regarded at arms' length, regulatory agencies' reluctance to object present Enron policies and practices, the media's construction of an imaginary Enron miracle, Enron employees's indifference to adverse financial information about the company, American economy's increasing borrowing requirement and eagerness to attract more of investors from abroad and within the country to its markets with the help of Enron-like corporate performances, financial analysts' misleading analyses regarding Enron, the academia's teaching the case of Enron by not criticising but by praising and investors' appetite to have ever-growing rate of returns have usually been overlooked. If this is the case, it should be admitted that almost all corporate governance mechanisms, all components in the financial reporting process, and even all the players of the financial system have more or less an effect on the occurrence of the Enron debacle. Thus, the remedies should focus on overcoming not some individual weaknesses but the failures of the financial system; in fact the responsibilities of executives and auditors can better be understood within this broader context.

Key Words: Enron debacle, corporate governance mechanisms, accounting frauds, auditing, financial system.

* Çağ Üniversitesi, İİBF, mircanol@ttmail.com

** Çağ Üniversitesi, İİBF, senolkandemir@cag.edu.tr

1. GİRİŞ

Dünya ekonomisinde yaşanan kriz dönemleri giderek uzamakta ve sıklaşmaktadır. Kriz dönemlerinde büyüme eğiliminin kararlı olarak yavaşlamasıyla birlikte, bir yandan yaratılan gelir küçülmekte, diğer yandan yaratılan gelirin bölüşümünde daha büyük dengesizlikler ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede bloklar, ülkeler, bölgeler, sınıflar ve işletmeler arasında yaşanan rekâbette yasalardan, kurallardan, ilkelerden ve etikten sapmalar sıklaşmaktadır. Yasalara, kurallara ya da etik ilkelere en olumlu ifadeyle şeklen uygun olsa da, özünde uygun olmayan iktisadî ve ticarî işlemler ve ilişkiler yoluyla gerçekleştirilen hile ve usûlsüzlükler ulusal ve küresel ölçeklerde çeşitli ekonomik suçlar oluşturmaktadır.

Hile yüzünden uğranan kayıplar, Association of Certified Fraud Examiners'in (ACFE) raporuna (2011:4) göre, şirket brüt satış hasılatları ve ülke millî gelirlerinin yaklaşık % 5'ine ulaşacak kadar önemli boyutlara ulaşmıştır. Unerman ve arkadaşlarının (2004:982-4) işaret ettiği başka bir önemli olgu da, yolsuzluk olaylarının bireysel işletme bazından sektörel baza ve ekonomi geneline yayılması ve bunun yarattığı derin güvensizliktir. Enron, son tahlilde büyük bir şirketin iflâsı idi, fakat bu noktaya Enron'un da içinde bulunduğu "*Şirketler Amerikası*"nın¹ ve piyasa sisteminin bütün unsurlarının az ya da çok katkısı ile gelinmiştir. Sistemin kendi kendine dengeye geleceği ve başarısızlıklarını düzeltip kendini yenileyeceği biçimindeki önkabuller Enron olayında doğrulanmamış, hatta Enron gibi şirketlerin *Şirketler Amerikası*'nın tipik bir temsilcisi olması kaygıları ve güven kaybını gi-

derek derinleştirmiştir. Clarke (2005:606) uyarılığın doğuşundan bu yana güvenin, sosyal ve ekonomik faaliyetlerin merkezinde yer aldığını belirtmekte, piyasalara ve sisteme olan güvensizliği büyük ölçüde muhasebe ve denetimin başarısızlığına bağlamakta, Enron olayının piyasalar ve uzman sistemler üzerinden sistemin riskinin sınırlı olmadığını ve kontrol edilemeyeceğini düşündüğünü ve doğrudan doğruya sisteme ve modernleşmeye bir tehdit olarak algılandığını savunmaktadır. Unerman ve arkadaşlarına (2004:972-91) göre güvensizlik nedeniyle risk gereğinden fazla yükseldiğinde piyasalara yatırım yapılması konusunda çekinceler yaşanabilmekte ya da hiç yatırım yapılmayabilmekte; yatırım araçlarına, piyasalara ve muhasebe-denetim gibi uzmanlık sistemlerine güven olmadığında modern yaşam zorlaşmaktadır. Arnold ve Lange (2004:752) ise sadece uzmanlık sistemlerini değil, genel olarak piyasaları eleştirerek piyasaların çöküşü öngöremediğini ve dolayısıyla etkin piyasalar teorisinin² zayıfladığını saptamıştır. Carson'a (2003:392) göre de, teorik olarak varsayıldığı gibi "*görünmez eller*" sayesinde bireylerin³ açgözlülük ve ekonomik bencillikleri⁴ genel toplum refahının artmasına her zaman katkıda bulunmamakta, hileleri ve diğer ihlalleri önleyecek yasa ve kuralların mevcûdiyetinde dahi bireysel yararı azamîleştiren kararlarla toplum refahı kendiliğinden gerçekleşmemektedir.

Enron olayı, bu nedenle iş ve ekonomi dünyasında sıradan, herhangi bir olay olarak algılanmamıştır. Enron'dan önce de döneminin koşullarına ve ölçülerine göre büyük şirket skandalları yaşanmış, ancak bunların hiçbirinde Enron'daki kadar kapsamlı, iktisadî ve siyasî siste-

1 Corporate America

2 Etkin piyasalar teorisi, bütün finansal fiyatların kamuya açık bütün bilgileri her zaman doğru bir biçimde yansıtacağını ve piyasaların bilgiler hazır olunca dengeye kavuşacağını varsaymaktadır.

3 kişiler ve işletmeler

4 greed and economic self-interest

min bütün unsurlarını içine alan bir yolsuzluk olayı⁵ meydana gelmemiştir. Bununla birlikte sürekli yükselişte olan boğa piyasaları, Enron'dan önceki olayların münferit nitelikte olduklarının düşünülmesi ve likidite ve kredi bolluğu yaşanması nedeniyle için çöküş öncesi olağandışı bir dönemin içinden geçildiği fark edilememiştir.

Büyük bir güven bunalımına yol açan Enron olayı bütün boyutlarıyla ele alındığında, “*sorumlular*” tahtında yalnızca denetçiler veya yöneticilerin olmadığını, olayın diğer bir dizi unsuru da kapsadığını, hatta “*sistemik*” bir başarısızlığın mevcûtu olduğunu düşünmek gerçeğe daha uygun bir yaklaşım olacak ve kamuoyunu aranan çözüm noktasına daha çok yaklaştırabilecektir, çünkü bu olay yarattığı iktisadî, malî, ticarî sonuçlarla sınırlı kalmamış, en az onlar kadar önemli sosyal, kültürel ve etik sonuçlar da ortaya çıkarmıştır. Enron olayında, gözetimin yalnız bağımsız denetim ayağı değil, doğrudan ve dolaylı diğer bütün ayakları ciddî derecede aksamış ve sonuç olarak beklenmeyen ama öngörülebilir bir çöküş meydana gelmiştir. Dolayısıyla, bu çalışmada sadece sonuca, yani yapılan muhasebe hata ve hilelerine bakmakla yetinilmemiş, bu sonuca zemin hazırlayan maddî koşullara, ortama ve diğer aktörlere de göz atmak ihtiyacı hissedilmiştir. Çalışmada ilgili yazından yararlanılarak olayın oluşum süreci içinde yer alan bütün aktörler ve oynadıkları roller ile ilgili durum saptamaları yapılmış, olayın bütün unsurları analiz edilerek münferit bir yapı mı gösterdiği, sistemik bir olgu mu olduğu tartışılmış ve resmedilen genel tablo içinde özellikle bağımsız denetim bileşeninin payı ve sorumluluğu ortaya konulmuştur.

2. ENRON OLAYI'NIN SACAYAKLARI

2.1. YÖNETİCİLER

Enron olayından dolayı kamuoyunda sıklıkla Enron yöneticileri sorumlu görülmüş ve suçlanmıştır. Muhasebe yazınında da Enron olayının açıklanmasında genellikle Enron üst yöneticilerinin kişisel özellikleri ön plana çıkarılmaktadır. Etki derecesi tartışmalı olmakla birlikte Enron yöneticilerinin sahip olduğu bilgi, deneyim, ahlakî yapı ve kişisel özelliklerin söz konusu olayın meydana gelmesinde etkili olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Karar verme konusunda olan Enron üst düzey yöneticilerinin ortak özellikleri, serbest piyasa ekonomisine gözü kapalı inanmaları, gittikçe serbestleşen piyasaların yarattığı fırsatlardan yararlanmak istemeleleri ve hiçbir kayıt ve şart tanımayan para kazanma tutkuları ile kâr maksimizasyonu hedefleridir. Sims ve Brinkman (2003:249-51)'in araştırmasına göre, Enron yöneticileri Enron'da çalışmasalar idi, Wall Street'de çalışacak olan, paraya aç ve Enron'da çalışmaları için yüksek maaş ve ikramiyeler verilmek durumunda kalan kişilerdir. Ginzl (2004:49-52), Enron olayında muhasebe hilelerinden çok ticarî başarısızlığa ve bunun nedeni olarak üst yönetici özelliklerine vurgu yapmaktadır. Culpan ve Trussel'a göre (2005:63-4), üst yöneticiler karmaşık ticarî işlemler ve ilişkiler yoluyla ve bağımsız denetim firması ile de işbirliği yaparak hissedarların çıkarlarını koruma görevlerini yerine getirmemiştir. Minelli (2009:937) de asılların (*hissedarlar*) kontrol yeteneğinin olmadığı durumlarda vekîllerin (*yöneticiler*) fırsatçı davranabildiğini öne sürmektedir.

⁵ Arnold ve Lange (2004:752)'in saptamalarına göre, Enron olayının ABD ekonomisine görünen maliyeti 64 milyar dolar olarak tahmin edilmiş, ABD millî gelirini izleyen iki yıllık süreçte % 0.67 azalttığı hesaplanmış, üretim kaybı 35 milyar dolar olmuş ve ABD'de 4,500 kişi işsiz kalmıştır. McMillan (2004:944) olayın dünya çapında 85,000 kişinin işsiz kalmasına yol açtığını belirtmektedir. Morrison ise (2004:365) çoğu Enron çalışanı olan 5.000 emeklinin emeklilik yatırımlarını kaybettiğini vurgulamaktadır.

Enron olayının merkezinde yer alan üst düzey yöneticiler, hem ücretlerinden, hem ücretlendirme kapsamında verilen hisse senedi hareketlerinden, hem de ÖAV'lar ile gerçekleştirilen işlemlerden büyük kazançlar elde etmiştir. Arnold ve Lange (2004:762), çöküşten bir yıl önce hisse senedi ve nakit olarak, üst yöneticilere 745 milyon dolar, çöküşten birkaç gün ise önce 100 milyon dolar ikramiye ödendiğini ve ücretlendirme tatminkâr düzeydeyken de hilelerin yapılmasına devam edildiğini saptamaktadır. Linsley ve Shrives'a göre (2009:501) de, üst düzey yöneticiler içeriden aldıkları bilgiler ile hisseleri yapay olarak şişirilmiş fiyatlardan satarak kişisel varlıklarını arttırmıştır. Healy ve Palepu (2003:14), 2000 yılı sonunda, Enron'un toplam hisselerinin yaklaşık olarak % 13'ünün Enron yöneticilerine hisse senedi opsiyonları adı altında verildiğini saptamıştır. Morrison'un (2004: 337-44) bulgularına göre, Enron'un çöküşünden önceki 3 yıl içinde Enron yöneticileri 17,3 milyon adet hisse satışından 1,1 milyar dolar ciro ve 600 milyon dolar kazanç sağlamış, yine iflâstan önce 500 Enron çalışanına toplam 55,7 milyon dolar ikramiye dağıtılmıştır.

Enron yöneticileri özellikle kâr ve gelir rakamlarının büyüklüğüne ve gösterdiği eğilime duyarlı olmuştur, çünkü Linsley ve Shrives (2009:500-1)'a göre bu rakamlar şirketin carî ve gelecekteki iktisadî gelişimine ilişkin gösterge niteliğinde bilgiler sağlamaktadır. Tonge ve arkadaşlarına (2003:5) göre, Enron yöneticilerinin gelir tahakkuku ve kâr yönetimi hilelerine başvurmasının nedeni, kişisel özellikler ve yüksek ücretlendirme ile birlikte kârın belirleyici olması olgusunda aranmalıdır, çünkü paydaşlar tarafından sürekli artış gösteren performans da-

ha çok sürekli artan kâra bakarak anlaşılmaktadır. Ayrıca bir şirketin borçlanma yeterliliği “yatırım yapılabilir”⁶ statüsünde kalmasına, bu ise sürekli ve güçlü malî ve teknik performansa bağlı olmakta ve yönetici ücretleri kâr hedeflerine ulaşma derecesi ile belirlenmektedir. Ne kadar yüksek kâr elde edilirse, yöneticiler o kadar çok hisse senedi opsiyonu almakta, bu hisselerin fiyatları ise hedeflerin gerçekleştirilmesi veya aşılması ile daha da yükselmektedir. Dnes (2005:424) bu noktada yapılan kâr yönetiminin amacını, kârların istikrarlı gösterilmesinden çok yöneticilerin daha yüksek ücretlendirilmesi olarak açıklamaktadır. Böylelikle yöneticiler genellikle kâra değil, gelire bağlı olduğu için şirketin performansı gerilese de hissedarlardan piyasa düzeyinin üzerinde garantili rantlar (ücretler) sağlayabilmiştir.

Chabrak ve Daidj (2007:539-57) yöneticilerin kişisel özellikleri yanında yönetim stratejilerinin belirlenmesindeki yanlışlıkların da önemli olduğunu ve Enron'un ana faaliyetinin gaz ve elektrik üretiminden enerji ve enerji ürünleri satışına kayması ve hızlı bir çeşitlenme stratejisi uygulanmasının Enron'un sahip oldukları kaynaklar ve bu kaynakları kullanma becerisinin üstüne çıktığını, yeni şirket satın almaları mevcut şirketler sindirilmeden devam edildiğini, dolayısıyla Enron'un rekâbet gücünü arttıran bir strateji izlenemediğini öne sürmektedir. Culpan ve Trussel (2005:61) da bu konuda çok hızlı çeşitlenme stratejisinin ana faaliyet odaklı büyüme stratejisinin yerini aldığı sonucunu ulaştırmaktadır.

Wheat (2002:37-8) yöneticilerin ÖAV'ların oluşumundaki⁷ özel rolüne değinmektedir. Söz ko-

⁶ investment grade

⁷ ÖAV'ların oluşumu ile ilgili muhasebe kuralı, bir varlığın %95'ine sahip bir işletmenin yanında diğer bağımsız bir işletme %3'den fazla pay sahibi ise, ÖAV'ın bağımsız olduğunu kabul etmekte ve konsolide malî tablolarda gösterilmesini zorunlu tutmamaktadır.

nusu varlıklar, dışarıya bağımsız varlıklar gibi gösterilmesine karşılık Enron için büyük yükümlülükler altına girmiştir. Yüz milyonlarca dolar değerindeki alışverişler bu varlıklar ile gerçekleştirilmiş, böylece yüz milyonlarca dolar kazanılmış gibi gösterilmiş, önemli ticarî riskler ise bunlara devredilmiştir. Morrison (2004:366) Enron yöneticilerinin ÖAV'lar ve diğer konularda Arthur Andersen (AA)'dan bilgi sakladığını ve AA'ya bilgi akışını sansürlediğini ifade etmektedir.

Üst düzey yöneticiler, Chabrak ve Daidj (2007: 550-2) ile Linsley ve Shrides (2009:500)'a göre, riskli muhasebe uygulamalarını ortaya çıkarabilecek konumda olan kamu otoritelerini etkileyerek ve kamuoyunun algılamalarını değiştirmeye çalışarak hem görevini ve hem de sistemi kötüye kullanmıştır. Bu çerçevede dinî eğilimleri güçlü ve ulusal güvenliğe aşırı duyarlı Amerikan toplumunda, yöneticiler dinî ve millî referanslar⁸ kullanma yoluna da gitmiştir. Toplam olarak bakıldığında Enron yöneticileri, siyasetçilere seçim kampanyalarında finansman sağlamış; eski AA çalışanlarını Enron personeline dönüştürmüş; yönetim ve denetim kurullarını tatminkâr düzeyde ödüllendirmiş; yatırım bankaları, hukuk ve bağımsız denetim firmalarına yapabilecekleri en kârlı işleri sunmuştur.⁹

2.2. YÖNETİM KURULU

Yönetim kurulu, öncelikle yönetmek için yeterli bilgi ve inisiyatif sahibi olmamak ve yönetici ücretlendirmesinde hisse senedi opsiyonlarını yoğun olarak kullanmak ile eleştirilmiştir. Sözgelimi Morrison (2004:340) yönetim kurulunun AA'nın ÖAV'ların denetçisi olup olmadığını bilmediğini, AA'nın ÖAV'ları da denetleyeceğini varsaydığını, öte yandan Enron yöneticilerinin yönetim kurulunu AA'nın tüm işlemleri denetlediği yönünde bilgilendirdiğini belirtmektedir. Culpan ve Trussel (2005:70) ise, yönetim kurulu yönetici ücretlerini büyük ölçüde hisse senedi opsiyonlarına¹⁰ dayandırınca, yöneticilerin hisse senedi fiyatlarının artması ve opsiyonların daha yüksek fiyatlardan nakde çevrilebilmesi için malî tabloları olduğundan daha olumlu göstermeye çabaladığını saptamıştır. GAAP¹¹ böyle bir uygulamaya izin verdiğinden şirketler de opsiyonları maaş ya da ücret olarak göstermemiş ve kârlılığı bu sayede kısa dönemde azalmaktan kurtarabilmiştir.

Barefoot (2002:50) yönetim kurulunun, ÖAV'ların oluşumunda olduğu gibi şirketin bazı finansal operasyonlarını engelleyebileceği konularda yönetimin etik politikaları dikkate alma önerisine boyun eğdiğini, yenilikçi ve sınırları zorlayan muhasebe politikalarını ve çok cö-

⁸ “Tanrıya ve serbest piyasaya inanıyoruz.”, “Bulduğumuz her sektörde meleklerle yan yanayız, bizler iyi insanlarız.”, “Bizler misyoneriz, havariyiz, misyonerlik güdüsüyle bir araya geldik.”, “Toplantı, İsa'nın toplantısı gibiydi, dünyaya yeniden gelme toplantısı idi.” ve Enron hisselerini elden çıkarmak isteyen Enron çalışanlarına yönelik olarak “Bu şirkete ihanettir, hatta vatani sevmemektir.” gibi söylemler görülmüştür.

⁹ “Piyasanın Uyanıkları”, 2006 Oscar Adayı Belgesel Film, Yönetmen Alex Gibney (Bethany McLean ve Peter Elkind'in “The Smartest Guys in the Room: The Amazing Rise and Scandalous Fall of Enron” kitabından uyarlama)

¹⁰ Bugünkü fiyattan gelecekte şirket hissesi almaya olanak veren opsiyonlar, çalışanlara şirkette pay vererek vekâlet maliyetlerini azaltmak için kullanılmış, ancak çok büyük tutarlar söz konusu olduğu için yöneticilerin sorumsuzluğunu da beslemiştir.

¹¹ Generally Accepted Accounting Principles, ABD'de genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri

mert yönetici ücretlerini onayladığını, finansal alanda deneyimli olmalarına rağmen riskli uygulamaları frenleyemediğini, bazı üyelerin yönetimle gereğinden çok yakınlaştıkları için yönetimin uygulamalarına itiraz edemediğini, bazı üyelerin ise şirketin ne yaptığı konusunda dahi bilgi sahibi olmadığını tespit etmektedir. Reinstein ve McMillan (2004:966) da yönetim kurulunun çöküşten önce iki Enron personelinden yönetim kurulu ve yönetime ulaştırılan tartışmalı muhasebe uygulamaları ile ilgili iki ihbarın ciddi biçimde incelenmediğini, bu konuda denetim komitesi ve AA'nın herhangi bir girişimde bulunmadığını, tam tersine ihbarı yapanlar üzerinde işlerini kaybetme korkusu yaratıldığını ve dolayısıyla konunun derinlemesine incelemediğini ileri sürmektedir.

2.3. DENETİM KOMİTESİ

Denetim komitesi genellikle görevini ihmâl etmekle suçlanmıştır. Sözelimi Culpan ve Trussel (2005:72)'a göre denetim komitesi, şirket faaliyetleri ile fazla ilgilenmemiş, toplantıların düzenli yapılmasında dahi sorunlar yaşanmış, ticarî işlemler ve bunların riskleri konusunda bilgi sahibi olamamış, bu durum komite toplantılarına da giren AA'ya bağımlılığı giderek arttıran bir etken olmuştur.

Benston ve Hartgraves (2002:120-1), Enron olayını araştırmak üzere kurulan özel araştırma komisyonunun ortaya çıkardığı Powers Raporu'na dayanarak denetim komitesinin kayıtsız ve bilgisiz olduğunu saptamış, komitenin asıl hatasının ÖAV'lar ile gerçekleştirilen işlemlerin niteliğini ve sonuçlarını anlamak istememesi ile malî tabloların dipnotlarıyla ilgili taslakları ön-

ceden görmüş olduğu ve Enron yöneticileri ile bunları görüştüğü halde yönetim kurulunun ÖAV'ların kurulması ile ilgili işlemlerin incelenmesi için kendilerine verdiği özel görevi üstünkörü bir biçimde yapması olduğunu savunmuştur.

Healy ve Palepu (2003:14) etkinlik olgusuna komitenin bileşimi¹² açısından bakmıştır. Gendron ve arkadaşlarına (2004:154) göre de, denetim komitesi tamamıyla şirket dışından gelen bağımsız üyelerden oluşmasına, bunlardan en az birinin finans uzmanı olmasına ve yılda 4 ya da daha fazla toplantı yapmasına karşılık, bağımsız denetim firmasının bağımsızlık derecesini sorgulamamış ve bağımsız denetim firmasının Enron'un riskli muhasebe uygulamalarından haberdar olduğunu öğrenmesine imkân verecek ilişkileri ve iletişimi AA çalışanları ile kurmamıştır.

2.4. SİYASET VE DÜZENLEYİCİ/DENETLEYİCİ KAMU KURULUŞU

ABD siyaseti Enron olayını, “*sepetteki çürük elmalar*” olarak nitelendirmiş, böylelikle sistemik bir özellik taşımadığını ve dolayısıyla kolayca çözülebileceğini düşünerek *Şirketler Amerika'sı*'na güvenini teyid etmiş (Unerman vd, 2004:987) olsa da Enron olayı, ekonomik ve toplumsal bir kriz yaratmakla kalmamış, şirketin siyasî iktidar ile bağlantılarının ortaya çıkması ile bir tür “*sıcak patates*”e dönüşmüştür. (Craig ve Amernic, 2004:820)

Carson (2002:35)'a göre Enron, enerji taciri olmak için öncelikle siyasî nüfûz sahibi olmak gereğini duymuştur. Enron'un serbestleştirme¹³

¹² Buna göre, Enron denetim komitesinin sorunu uzmanlık ve bilgi eksikliği değildir. Bir üye, Stanford İşletme Fakültesi'nin eski dekanı ve tanınmış bir muhasebe akademisyenidir. Bir üye, Brezilya Rio de Janeiro Devlet Bankası'nın genel müdürü ve yönetim kurulu başkanıdır. Bir üye, eski İngiltere enerji bakanıdır. Bir üye, eski ABD emtia türevleri ticareti komisyonunun başkanıdır. Bir üye, Hong Kong'lu bir işadamıdır. Bir üye de, Texas Üniversitesi Kanser Merkezi'nin Başkanı'dır.

¹³ deregulation, kuralsızlaştırma

düşüncesi ulusal elektrik altyapısını yeniden düzenlemeyi öngörmüş ve buna en ciddi engeller de siyasî nitelikte olduğundan Enron siyaseti lobiler ve parasal yardımlarla desteklemiştir. Dwyer ve Roberts (2004:865-72) iş ve siyaset dünyası arasındaki bağlantılarının nasıl kurulduğunu analiz etmektedir. Buna göre, muhasebe ve denetim firmaları da çokuluslu şirketler ve diğer güçlü baskı gruplarının yaptığı gibi yasama sürecini seçim kampanyalarını finanse ederek etkilemeye çalışmakta, yasama sürecine kendilerinin ve müşterilerinin çıkarlarını korumak için özellikle yasama çalışmaları sırasında müdahale etmektedir. Bu firmalar, siyasî kampanyalara desteklerini belirlerken iş dünyasına sempati ile bakan siyasetçileri tercih etmekte, buna karşılık toplumcu siyasetçiler mesleğin kamusal yönünü sağlamlaştıran yasaları destekleyebilecekleri düşünülerek tercih edilmemekte ve böylelikle yasalarda toplumsal güçler dengesi tam olarak gözetilmiş olmamaktadır. Firmalar sürece kendilerinin ve müşterilerinin çıkarlarını korumak için özellikle yasama çalışmaları sırasında müdahale etmektedir.

Bu nedenle, Morrison (2004:363)'a göre hem demokratlar, hem de cumhuriyetçiler Enron olayında özellikle AA'nın rolü üzerine odaklanmıştır, çünkü Enron'un iki partiye de yardım etmesi ve karşılığında Enron'a ÖAV kurmayı yasaklayan yasadaki SEC¹⁴ istisnası sağlanması gözden kaçırılmak istenmiştir. Marnet (2005:202) de Enron'un kendi örgütsel amaçlarına uygun yasal ve kurumsal ortamın hazırlanması için etkili lo-

bi faaliyetlerine dikkat çekmekte, Enron'un özellikle enerji ile ilgili olarak çıkardığı türevlerin gözetim/denetim istisnasına sahip olması ve örneğin kolaylıkla ÖAV kurulabilmesini klasik bir düzenleme hatası olarak açıklamaktadır. Öte yandan, SEC'in Enron olayındaki başarısızlığı, başkanlarının atanmasında yönetsel özerkliğe sahip olmamasıyla da ilişkilendirilmiştir.¹⁵

ABD'de halka açık şirketler ile ilgili konularda, düzenleme ve denetleme yetkisi en yüksek olan kuruluş olan SEC denetim piyasalarını düzenlemek için çeşitli girişimlerde bulunmuş ve hatta iş dünyasını kamu yararı üzerinde fazla durmadığı ve sadece kendi dar ticarî çıkarları üzerinde odaklandığı yönünde eleştirmiştir. Sözelimi Revsine (2002:138-9), Enron skandalından önce hata ve usûlsüzlük olaylarının çoğalmasından önce SEC'in denetim ve danışmanlık hizmetlerini ayırmak istediğini, ancak iş ve siyaset dünyasından gelen baskılar üzerine bu konudaki tutumunu yumuşatmak zorunda kaldığını saptamıştır. Wheat'e (2002:36) göre de, SEC muhasebe skandalları öncesinde denetim firmaları için daha sıkı bağımsızlık kuralları getirecek bir uygulamayı başlatmak istemiş, ancak ABD Kongresi'nden gelen baskılar üzerine kendi bütçesini kaybetme tehlikesi ile karşılaşınca böyle bir uygulamayı yaşama geçirememiştir.¹⁶

McNamar (2003:63-4)'ın araştırmasına göre, çöküşün kırılma noktası olarak 1992 yılında Enron tarafından SEC'e yapılan başvuru gösterilmektedir. Bu tarihte Enron, doğal gaz ticareti ile ilgili işlerinde, mevcûd tarihî maliyet esasına da-

¹⁴ Securities and Exchange Commission

¹⁵ Enron'un çöküş tohumlarının ekildiği ve ardı sıra filizlenmeye başladığı 1993-2001 yılları arasında bir demokrat, çöküşün meydana geldiği 2001 ve 2002 yıllarında ise bir cumhuriyetçi SEC başkanlık koltuğunda oturmaktadır. (McNamar, 2003:62-3)

¹⁶ Healy ve Palepu (2003:22), SEC'in uygulamaya geçirilemeyen diğer önerileri arasında, hisse senedi opsiyonlarının dönem gideri sayılmasını, görevlerinden ayrılıncaya kadar üst düzey yöneticilerin opsiyon hisse senetlerini satmalarının kısıtlanmasını ve muhasebe hilesi yapılan olaylardan etkilenen piyasalardaki hisse satışlarından elde edilen kazançların yöneticilerce iade edilmesini anmaktadır.

yalı muhasebe sisteminin yerini alacak yeni bir sistemi, makûl değer muhasebesini¹⁷ uygulayıp uygulayamayacağını SEC'e yazılı olarak sormuş ve SEC'den bu uygulamaya herhangi bir itirazı olmadığına dair belgeyi¹⁸ ve dolayısıyla izni almıştır. Muhasebe yöntemindeki değişiklik sonucu ortaya çıkan farklılıklar, aslında maddî olarak önemli boyutlardadır, ancak SEC yöntem değişikliğine tam olarak nüfûz edememiştir. SEC'den sadece doğal gaz ticareti için alınan izinden sonra Enron, makûl değer muhasebesini SEC'e verdiği raporlarda ve kamuya açıkladığı bilgilerde belirtilen bütün faaliyetlerinde sunna kadar kullanmış, ancak SEC için hazırladığı dosyalarda ve kamuya yapılan açıklamalarda iş-tigal ettiği tüm alanlarda bu sistemi kullandığını açık ve yeterli bilgiler vermeyerek gizlemeye çalışmıştır.

Öte yandan Morrison (2004:339-51), AA'nın SEC'e bilanço dışı kuruluşların konsolidasyona tabi tutulması konusunda ısrarlı bildirimlerde bulunduğunu, muhasebeleştirilmenin ne şekilde olacağı ile ilgili kendi modellerini sunduğunu ileri sürmekte ve bu çerçevede 1997'de Enron'a tanınan çok önemli bir yasa¹⁹ muafiyetinden daha söz etmektedir. Ayrıca SEC ve Adalet Bakanlığı, konsolidasyon ve bilanço dışı kalan kuruluşları (*ÖAV'lar*) denetleyen denetim firmalarını bildiği halde sadece Enron denetçisi olan AA'yı soruşturmaya tabi tutmuş, Enron'un bazı sorunlu varlıklarının birkaç aşamadan sonra

ÖAV'lara satılmasını GAAP'a uygun değerlendirmiş, AA'nın peşin ödemelerle²⁰ ilgili uygulamasını doğru kabul etmiş ve dolayısıyla benzer uygulamaları Enron'dan sonra finansal kuruluşlar ve diğer şirketler de gerçekleştirmiştir.

Revsine (2002:140), SEC'den ayrı olarak finansal muhasebe standartları kurulunun²¹ da, yoğun biçimde lobcilik ve dış müdahalelere marûz kaldığını saptamıştır. Buna göre, kurula sponsor olan kuruluşların desteği yetersiz düzeyde olduğundan ve şirketlerin oluşturduğu baskı gruplarının gücü ve muhasebe hileleri yapma güdülerinin yüksekliği veri alındığında, standart oluşturma sürecini dış etkilere korumak zorlaşmaktadır. Healy ve Palepu (2003:22) kurulun standart oluşturma sürecinin yavaş, zorlu ve siyasî, kabul edildikten sonraki şekilleri ile standartların çok ayrıntılı, mekanik ve katı olduğunu saptamaktadır. Colpan ve Trussel (2005:67), bu çerçevede yapılan standart yapma çalışmalarında GAAP ve GAAS'ı oluşturmak için SEC'in, AICPA²² ve FASB'a çoğu zaman izin verme eğiliminde olduğunu belirtmektedir. O'Connell ve Brendan (2004:741), SEC'in başka bir olumsuz yönüne işaret etmekte, denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırımların büyüklerden çok küçük ve bölgesel faaliyet gösteren kuruluşlara yöneldiğini, bunun ise büyük boyutlu hile olaylarının çoğunun yaptırım kapsamı dışında kalmasına neden olduğunu belirlemektedir.

¹⁷ mark-to-market accounting ya da fair value accounting

¹⁸ no objection letter

¹⁹ Menkûl kıymet yatırım ve ticareti ile ilgili 1940 tarihli söz konusu yatırım yasası, toplam varlıkların % 40'ından fazla menkûl kıymet yatırımı olan şirketlere uygulanmaktadır. % 40 sınırlamasına ana şirket tarafından kontrol edilen iştirakler alınmamış, dolayısıyla ÖAV'lar da bu kapsamda ele alınmıştır. Söz konusu yasa, belirli açıklama yükümlülükleri getirmekte, yatırım faaliyetlerini ve ilişkili taraflarla işlemleri sınırlandırmakta ve belirli bir şirket yapısını şart koşturmaktadır.

²⁰ prepaids

²¹ Financial Accounting Standards Board (FASB)

²² American Institute of Certified Public Accountants

2.5. HUKUK MÜŞAVİRİ

Benston ve Hartgraves (2002:121-2)'in araştırmasına göre, Enron'un hukuk müşaviri olan firma²³, Enron yönetici ve çalışanlarının iştiraki ile kurulan ÖAV'ları gözden geçirmiş ve onaylamıştır. Hukuk firması, ilişkili taraflarla işlemlerin yeterince açıklanmaması ve bazı ÖAV'ların aktiflerini etkin biçimde kullanmamasının kamuoyunda yarattığı izlenim ve olası davalar açısından ciddi bir risk yarattığını belirtse de, ÖAV'ların bağımsız danışman ya da denetçilerce daha yakından incelenmesinin gereksiz olduğunu rapor etmiştir.

2.6. YATIRIM BANKALARI VE FİNANSAL ANALİSTLER

Bir yandan müşterilerine (*potansiyel yatırımcılara*) tarafsız bilgi sağlamak ile yükümlü olan, öte yandan Enron hisselerini pazarlayan şirketlerinin üzerinde etkileri bulunan yatırım analistleri bu iki görev arasında çıkar çatışması yaşamıştır. Culpan ve Trussel (2005:69) ile Ginzl'in (2004:54) araştırmalarına göre Chase Manhattan ve Citigroup, aldıkları büyük hizmet komisyonları dolayısıyla alışıl gelmiş inceleme ve değerlendirme süreçlerini bir kenara bırakarak Enron'a büyük kredi imkânları sağlamış ve bazı

tartışmalı işlemlerin gerçekleşmesine yardımcı olmuştur. Aynı biçimde yatırım bankaları, Enron'un sunacağı iş fırsatlarından yararlanmak için, analistlerine daima Enron hisse senetlerinin satın alınması tavsiyesini yaptırmıştır. Morrison (2004:353-70) da büyük finansal kuruluşların²⁴ ÖAV'lara milyarlarca dolar kredi verdiğini, ÖAV'ların hisselerinin satışına aracılık yaptığını, yatırımcılara pazarladığını ve hatta kendilerinin de aynı hisselerle yatırım yaptığını ifade etmektedir. Bu kuruluşlar, ÖAV'lar ile ilgili yan anlaşmalara bizzat katılmış ve bu tür anlaşmaların ve muhasebeleştirilmenin kamuyu yanıltıcı nitelikte olduğunu önceden öğrenmiştir.²⁵ Çoğu büyük finansal kuruluşun, Enron ve ÖAV'lara kredi kullandığı halde bunlara peşin ödemeler²⁶ yaparak satış işlemi olarak kaydedilmesini sağladığını, böylece Enron'un kısa vadeli olarak malî durumunu daha olumlu gösterdiğini, finansal kuruluşların ise bu işlemde kazanç elde ettiğini öne sürmektedir.

Unerman ve arkadaşları (2004:981-2), Tonge ve arkadaşları (2003:15) ve Dnes (2005:424), yatırım bankaları ile ilişkileri nedeniyle borsa analistlerinin yatırım bankalarının faaliyetlerini arttırmaya yönelik öneriler yaptıklarına dikkat çekmektedir. Bunlar çoğu zaman Enron hisselerinin satın alınması²⁷ yönünde olmuş, Enron hissele-

²³ Vinson & Elkins

²⁴ JP Morgan Chase, Citigroup, Credit Suisse First Boston, Canadian Imperial Bank of Commerce, Merrill Lynch, Bank of America, Barclays, Deutsche Bank, Lehman Brothers.

²⁵ SEC, Merrill Lynch'i, SEC'e verilen dosyalarda ve hisse satışlarında kullanılan yanıltıcı malî tablolar hazırlanmasında Enron'a yardımcı olduğu gerekçesiyle suçlamıştır. JP Morgan Chase ve Citigroup malî tabloların manipülasyonu nedeniyle açılan davalardan dolayı 300 milyon dolar ödemeyi kabul etmiştir. Merrill Lynch ise, Adalet Bakanlığı'nın yakın gözetimini kabul ederek soruşturmayı erteletme anlaşmasına girmiştir.

²⁶ Prepays: Banka açısından ileri tarihte teslim edilecek bir varlık için bugünden peşin ödeme yapma ve daha sonra bu varlığı geri satmaktır. Finansal kuruluşların kayıtlarında, peşin ödemelerin aslında öz kaynak veya sermaye değil, borç veya kredi olduğu, dolayısıyla Enron'un bu kuruluşlara geri ödeme yapacağı şifahi belirtilmiştir, zira yazılı sözleşmede bunun belirtilmesi durumunda yapılacak muhasebe uygulaması değişecektir. Enron finansal kuruluşlardan ÖAV'lara sermaye katkısı sağlamasını istemekte, ancak yakın gelecekte katılım payını geri vereceğini garanti etmektedir. Bunun yanı sıra Enron geri satın alma ve geri satın almanın fiyatı konusunda vaatlerde bulunarak birçok varlığını finansal kuruluşlara satmış, bu durum ise bilanço üzerinde hem varlık (*yüksek varlık kârlılığı*), hem de borçlarını (*düşük borçluluk*) azaltmıştır.

²⁷ "buy" veya "strong buy"

rini satmayı tavsiye eden analistlerin işlerini kaybettikleri gözlenmiştir,²⁸ çünkü satın alma önerileri satış önerilerinden daha çok kazandırmaktadır. Analistlerin yaptığı araştırmaların içerikleri de müşteri işletmelerin etkilemelerine açık olmuştur. Kredi değerlendirme kuruluşları ise, iflâsa gittiği yolunda belirtiler olan benzeri durumdaki diğer kuruluşların kredi notlarını düşürmekten kaçınmazken iflâsını önlemek veya geciktirmek gerekçesini ileri sürerek Enron'un kredi notunu düşürmemekte ısrar etmiştir.

Analistlerin yatırım bankaları ile ilişkilerinin yapacağı değerlendirmeleri etkilediğine dikkat çekenlerden birisi de, Healy ve Palepu (2003:19-21)'dur. Buna göre, yatırım bankaları 1998-2000 döneminde Enron'dan 125 milyon dolar yüklenim komisyonu almış, ayrıca yatırım bankacılığı faaliyetlerine desteklerinden ötürü bu bankalarda çalışan analistlerin ikramiye kazandığı belirlenmiştir. Önemli bir bağımlılık ilişkisi de bilgi sağlanması ve analizlerin geri bildirim konusunda ortaya çıkmakta; analist içeriden bilgi edinmeye, yaptığı araştırma ve analizler konusunda geri bildirim almak için yönetime ulaşmaya, yönetim ise kendisini eleştiren ve şirketin geleceği ile ilgili olarak olumsuz düşünen analistlere bilgi vermemeye ya da bilgi kaynaklarını açmamaya eğilimli olmaktadır.

2.7. MEDYA

Ekonomi ve finans medyasının Enron'u aşırı olumlu biçimde değerlendirdikleri, hatta reklâm düzeyinde yayın yaptıkları saptanmıştır. Sözcüleri iş dünyasının önde gelen yayınlarından Fortune dergisi, 1996'dan 2001 yılına kadar olan dönemde 5 kez Enron'u "*Amerika'nın En Yeni-*

likçi" ve beğenilen şirketi olarak ilân etmiştir. 2000 yılında, yine Fortune dergisinin "*Amerika'nın Çalışmak İçin En İyi 100 Firması*" arasında da Enron'a yer verilmiştir.²⁹ Ayrıca Fortune 500 sıralamasında 19.000 çalışanı ve 100 milyar cirosu ile en büyük 5 şirket arasında gösterilmiştir. (Culpan ve Russell, 2005:59-60) Chabrak and Daidj (2007:543) Fortune dergisinin Nisan 2000'de Enron'u, kamu güdümündeki piyasalardan özelleştirilmiş piyasalara geçişte çığır açan ve eski kalıpları yıkan bir şirket olarak tanımladığına ve Enron'un yenilikçi uygulamaları sayesinde gaz ve doğal gaz fiyatlarının % 40-50 oranında azaldığına ve Enron'un ilk olarak ulusal gaz spot piyasasını kurarak emtia swapları, vadeli işlem sözleşmeleri ve diğer karmaşık türevler aracılığıyla gaz fiyatlarındaki risk ve değişkenliği etkili derecede azalttığı için enerji fiyatlarının gerilediğini savunduğuna işaret etmektedir. Ekonomi basını, bu gelişmeleri olumlu olarak değerlendirmekte, gaz ve elektrik tedarikinde sermaye yoğun iş modelini değiştirdiği için Enron'u övgü ile karşılamaktadır. Linsley ve Shriver (2009:501) da, Enron yöneticilerinin Business Week ve World dergisinden benzeri övgüler aldığını, bununla birlikte Enron'daki olumsuz gidişi ilk fark edenler arasında yine bir basın mensûbunun olduğunu belirtmektedir.

2.8. AKADEMYA

Eğitim dünyasının Enron şirketini nesnel bir biçimde değerlendirmekten uzak olduğu ve büyük denetim firmaları ile bağımsızlığını ve yansızlığını engelleyebilecek ilişkiler kurduğu saptanmaktadır. Sözcüleri Wilkinson (2003:77) muhasebe akademiasının, öğrencileri büyük dene-

²⁸ Chabrak ve Daidj (2007:553)'in saptamalarına göre, Enron'un çöküşünden sadece 5 gün önce en iyi 15 finansal analistten 5'i Enron hisselerinin özellikle satın alınmasını, 3'ü genel olarak satın alınmasını, 5'i hisseleri elde tutmayı, sadece 2'si satılmasını önermiştir.

²⁹ "Enron Corporation" ,Wikipedia, The Free Encyclopedia ve "Enron Scandal", Microsoft-Encarta-Online Encyclopedia 2005.

tim firmalarında çalışmaya özendirerek denetim firmalarının kültür aşılama ve sosyalleşme süreçlerine katkıda bulunduğunu, bunun karşılığında kendi çalıştığı kurumlara çeşitli destekler sağladığını vurgulamaktadır. Chabrak ve Daidj (2007:550-3) Amerika'nın önde gelen bazı üniversitelerinde eğitim gereci olarak kullanılan vaka çalışmalarında Enron'un başarı öykülerinin öğretildiğini saptamıştır. Ayrıca en büyük 5 denetim firmasının araştırma ve akademi dünyasına yaptığı bağışlar ile finansman desteği sağladığı bilinmektedir. (Fuerman, 2003:913)

Revsine (2002:143-4) ise, ABD'deki eskimiş ve basitleştirilmiş muhasebe eğitimi ve değişime dirençli eğitimcilerin Enron ve buna benzer skandallarda pay sahibi olmuş olabileceğini savunmaktadır. Buna göre, giriş ve daha ileri düzeydeki derslerde malî tabloları hazırlayıcı değil, malî tabloları kullanıcı odaklı bir eğitim sunmakta, salt muhasebeci sınavlarına odaklanmış bir müfredat izlenmektedir. Oysa standartlara göre, uzman bir denetçi olarak çalışabilmek için bir bakıma malî dedektif gibi çalışmak ve muhasebe ile ilişkili birçok disiplin konusunda bilgi sahibi olmak gerekmektedir.

2.9. ÇALIŞANLAR VE TOPLUM

İş dünyası, Enron'u ve Enron yöneticilerini 1990'ların sonundaki çarpıcı büyümeyi sürekli kılmalarındaki itibarı nedeniyle Enron hisselerine yatırım yaparak ödüllendirmiş, Enron böylece devamlı "yatırım yapılabilir"³⁰ şirket statüsünde kalmıştır. (Sims ve Brinkman, 2005:245) Healy ve Palepu (2003:17-8)'nin araştırmasına

göre, Enron'un zirvede olduğu 2000 ve 2001 yıllarında yatırımcılar, Enron'un gelecekteki performansı konusunda gerçek dışı ve tarihî eğilimin çok üzerinde beklentiler geliştirmiştir.³¹ Yatırımcılar sürü zihniyetiyle hareket etmiş, uzun vadeli ve kaliteli bir malî analiz yapmamış ve gerçek dışı beklentilerin verdiği aşırı iyimserlik havası içinde olmuştur. Enron yöneticilerinin göz kamaştırıcı başarıları, yatırımcılar arasında aşırı yüksek beklentiler yaratmış, bu ise risk ve kazanç ile ilgili iktisadî yasa ve kuralların göz ardı edilmesine yol açmıştır. (Marnet, 2005:192) Chabrak ve Daidj (2007:553-5)'a göre Enron çalışanları, her şeye rağmen hisse fiyatlarının sürekli artış göstermesinden kuşkulananmamış; ters giden, olumsuz ve olağandışı gelişmelere karşı kendilerini yabancılaştırmış; ekonomik gerçekliğe değil, gerçek olmayan gelişmelere inancının kolaylığına kapılmıştır.

Linsley ve Shrivies (2009:502), üst yöneticilerin dışında kalan diğer çalışanların Enron'daki riskleri görememesini bireysel kârlara ve risklere odaklı, toplumsal maliyetlere karşı ise miyop bireyci Enron kültürüne bağlamaktadır. Barefoot (2002:50) da Enron takım kültürünün personelinin sadakati konusunda etkili olduğunu ve bunun etkisiyle kişisel tasarrufların Enron'a yatırıldığını, ayrıca kurumsal yatırımcıların da zayıflayan kurumsal yönetimin bir parçası olduğunu ifade etmektedir. Dnes (2005:423)'a göre, ABD'de halka açık şirketlerin yarısının kurumların elinde olması yöneticilerin hissedarlar tarafından zayıf biçimde kontrol edilmesi olgusunu değiştirememiş, kurumsal yatırımcılar kötü yönetilen şirket-

³⁰ investment grade

³¹ Enron'un öz kaynak kârlılığı 1996'da % 18,0, 1997'de % 2,5, 1998'de % 12,5 ve 1999'da % 12,0 olarak hesaplanmıştır. Buna karşılık ABD firmalarının 1997-1998 dönemindeki tarihî verilere göre, ortalama öz kaynak kârlılığı % 11,0, ortalama gelir artışı % 4,6 olarak saptanmıştır. Yapılan bir hesaplama göre, 2000 yılında Enron'un 90 dolarlık hisse fiyatlarını haklı çıkaracak senaryo şu şekilde oluşmuştur: "Öz kaynak kârlılığı % 25,0 olacak, 10 yıllık bir zaman diliminde gelirler 100 milyar dolardan 700 milyar dolara çıkacak (her yıl % 60,0 bileşik büyüme hızı yakalanacak), 10 yıllık dönemin sonunda gelir yılda % 10,0 büyümeye devam edecek."

lerin yöneticilerine etki etmek yerine gerektiğinde hisselerini elden çıkarma kolaycılığına yeğlemiştir.

Bununla birlikte, hilelerin erken ortaya çıkarılması durumunda da Enron hissedarları ve çalışanlarının zarar görmeyeceği savının doğru olmadığı ve Enron'un öngörüsüz yatırım ve iş kararlarından dolayı yatırımcılar ve alacaklıların bir zarara uğramasının kaçınılmaz olduğu öne sürülmüştür. Sözgelimi Morrison (2004:349-51)'a göre, bu durumda Enron hissedar ve çalışanları hisselerini elden çıkaracakları başka insanlar bulacak ve sonuçta onlar zarar görecektir. Bununla birlikte, Enron hisse senetlerinin taban yapmasından ve özellikle ÖAV'lar ile gerçekleştirilen yeni işlemler öncesinde çöküşün saptanması durumunda hasarın düşürülmesi ya da sınırlandırılmasının imkân ve ihtimal dâhilinde olacağı şüpheden uzaktır.

2.10. BAĞIMSIZ DENETÇİLER

Enron olayında bağımsız denetimin rolünü analiz ederken önce denetim piyasalarını anlamaya çalışmak gerekmektedir, çünkü AA'nın yaşadığı bütün sorunlar, ikilemler ve çıkar çatışmaları küçük veya büyük bütün denetim firmalarında az çok yaşanmıştır. Bu çerçevede, özellikle 1970'lerde gerçekleşen ve denetim piyasalarını derinden etkileyen iki önemli değişikliğe değinmek gerekmektedir. Healy ve Palepu (2003:15-6) ile Hake (2005:598)'e göre bu değişiklikler denetim kuruluşlarını maliyetlerini kısması ve yeni gelir kaynakları araması konusunda baskı altına almıştır. Bunlardan birincisi, ABD Federal Ticaret Komisyonu'nun büyük denetim firmalarının oluşturduğu oligopol gücünü kırmak amacıyla reklâma ve sert rekabete izin vermesidir. İkinci değişiklik ile de yatırımcıların yatırım kararlarını

alırken tartışmalı muhasebe bilgilerine güvendiklerini kanıtlama zorunluluğu kaldırılmış, bunun yerine sadece hisse fiyatına bakarak karar aldıklarını, kararların da yanıltıcı açıklamalara dayanarak yapıldığını iddia etmelerinin yeterli olacağını öngören bir yasal düzenleme getirilmiş, bu durum denetçiler için dava edilme ve tazminat riskini çarpıcı biçimde arttırmıştır. Denetim firmaları sözü edilen yeni iş ortamına birkaç yolla uyum sağlamaya çalışmıştır. İlk olarak, firmalar denetimlerdeki değişkenliği azaltmak amacıyla standart oluşturuculardan mekanik muhasebe ve denetim standartları yapmasını talep etmiş ve dolayısıyla standart denetim işlem ve süreçleri geliştirmiştir. Bu yaklaşım hem denetim maliyetlerini azaltmış, hem dava edilmesi durumunda denetçilere bir savunma gerekçesi oluşturmuş, hem de denetçilerin işlerini meslekî takdirlerini kullanmayı gerektiren geniş bir açıdan değil, daha dar bir açıdan görmeye eğilimli olmalarına neden olmuştur.

Boyd (2004:381-2)'un araştırmasına göre de denetim piyasalarında yapısal değişiklikler yaşanmış ve bu çerçevede 1980'lerden sonra denetim ücretlerinin sürekli olarak düşüş göstermiş, denetim hizmetleri standart hizmetler haline gelmiş, en kârlı sözleşmeyi yapmaya çalışan deneyimli ve sadakatsiz müşteriler ise fiyatların düşmesi için baskı yapmıştır. Müşteriler hem düşük fiyat istemiş, hem de yönetimin istediği görüşü³² verebilecek, muhasebe standartlarını istenilen sonucu verebilecek biçimde uygulayacak ve yorumlayacak denetim firmalarına yönelmiştir. Bu arada AICPA, makûl maliyet ve kârlılık ölçülerinin altında kalan fiyat tekliflerinin kınanması yasağını kaldırmıştır. Fiyat, iş almak için tek araç durumuna gelince ya kâr marjlarının ya da denetim maliyetlerinin düşürülmesini

³² opinion shopping

gerektirmiştir. Denetim maliyetleri ise, ya denetim saatleri azaltılarak ya da denetim saat ücretleri düşürülerek azaltılmış, denetim çalışmalarının gözetimi için ayrılan saatler azaltıldığında denetim kalitesi düşüş göstermiştir. Maliyetleri düşürmenin başka bir yolu da, düşük maliyetli işgücü³³ kullanmak olmuştur. Öte yandan, meslek kuruluşları ek üye aidatları alacağı, üniversiteler ise muhasebe öğrenimine talep artacağı için bu duruma itiraz etmekten kaçınmıştır. Ayrıca meslek yaşantılarının ilk yıllarında yeni denetçilerin önemli bir bölümünün müşteri işletmelere muhasebeci olarak geçişleri sadece öğrencileri ve müşterileri sevindirmemiş, denetim firmaları için de olumlu bir gelişme sayılmıştır, çünkü öğrenciler ileride denetim firmaları için taraflı müşteriler³⁴ durumuna gelebilecektir.

Enron olayından önce, denetim ve denetim dışı hizmetlerin verilmesi ile ilgili olarak sermaye piyasalarında denetçinin denetim dışı hizmetler yoluyla müşterisinin iş ortağı olması gerektiği, çünkü bu durumun çeşitli verimlilikler sağladığı

tezi geçerli olmuştur. (Reinstein ve McMillan, 2004:968) Böylelikle denetim piyasasında önemli bir değişiklik yaşanmış, toplam gelir pastasının denetim ve denetim dışı gelirler bileşimi önemli ölçüde tersine çevrilmiştir. Wheat (2002:36)'e göre, denetim büyüme potansiyeli olmayan sınırlı bir piyasa iken, yönetim danışmanlığı büyüme potansiyeli yüksek olan bir piyasa olarak algılanmıştır. Denetim ücretleri yıldan yıla fazla değişiklik göstermemesine karşılık yönetim danışmanlığı ücretleri işletme kârlılığı ve büyümesiyle orantılı olarak artmış ve yönetim danışmanlığı büyük denetim firmalarının daha çok faaliyet gösterebilecekleri bir alan niteliğini kazanmıştır.³⁵ Bu nedenle, denetim firmaları daha yüksek büyüme potansiyelini göreyerek yönetim danışmanlığı hizmetlerini almak ve elde tutmak amacıyla müşteri işletmeler ile fazlasıyla samimî ilişkiler geliştirebilmiş ve sonuç olarak, çıkar çatışması yaşayan denetim firmalarının denetim yapma sorumluluğu, danışmanlık hizmetleri kapma isteğine yenik düşmüştür. Boyd (2004:379-90) söz konusu yapısal değişikliğin aşırı yoğunlaşma boyutuna değinmekte-

³³ öğrenciler, kıdemsiz denetçiler, vb.

³⁴ fifth column

³⁵ Kershaw'un (2006:394) verdiği bilgilere göre, denetim dışı hizmetlerin denetim hizmetlerine oranı, 1991-92'de % 73 iken, 1999'da % 210'a ve 2001'de % 300'e çıkmıştır. Minelli (2009:937) 1991'de danışmanlık gelirlerinin toplam gelirlerin %31'i iken 1999'da bu oranın %51'e yükseldiğini hesaplamıştır. Boyd (2005:384) en büyük 6 denetim firmasının 1976'daki gelirlerinin %70'i denetimden kaynaklanmış iken 1998'de bu oranın %38'e, 2001'de %25'e gerilediğini belirlemektedir. Öte yandan, AA Enron'un denetiminden danışmanlığın yarısından biraz fazla bir kazanç sağlayabilmiş, hem bağımsız denetçi, hem iç denetçi ve hem de yönetim danışmanı olarak çıkar çatışmaları yaşamış; (Culpan ve Trussel, 2005:65-6; Sridharan vd, 2002:278; Tonge vd, 2003:12) ve denetçiliği kamusal bir görev olarak değil, piyasa güçlerinin eğilimlerine göre yapılan bir iş olarak algılamıştır. (Fuerman, 2003:912) Linsley ve Shriver (2009:502-3) AA'nın tarihî gelişimini izleyerek 1960'larda danışmanlık hizmetleri vermeye başladıktan sonra bu firmanın danışmanlık bölümünün hızla büyümeye başladığını belirlemektedir. Wheat (2002:36) AA'nın 2001'de Enron'a verdiği denetim hizmetlerinden 27 milyon dolar, yönetim danışmanlığı hizmetlerinden ise bundan daha fazla tutarda 28 milyon dolar kazandığını belirterek sürekli büyüyen ve yüksek kârlılık gösteren bir denetim firmasında yönetim danışmanlığı hizmetlerinin gelecekte 100 milyon doların üzerine çıkmasının öngörülmesi olabileceği yargısında bulunmaktadır. Healy ve Palepu (2003:15), AA'nın Enron'dan elde ettiği denetim ücretinin, AA Houston ofisinin toplam denetim gelirlerinin % 27'sini oluşturduğunu saptamıştır. Enron'dan elde edilen denetim ücretinin büyüklüğü denetçilerin Enron yönetimi ile ilişkilerini etkilemiş görünmektedir. Boyd (2004:386), AA'nın 2000 yılında da International Paper adlı müşterisinden toplam hizmet gelirlerinin %86.72'si oranında denetim dışı hizmet geliri elde ettiğini ve Enron'dan önce WorldCom şirketinden sağladığı gelirin denetimden sağladığı gelirin 3 katı düzeyinde gerçekleştiğini vurgulamaktadır. Sridharan ve arkadaşları (2002:278) bu çarpık durumun, sadece AA'ya özgü olmayıp tüm büyük denetim kuruluşları için de geçerli olduğunu belirtmektedir. Bu nedenle, Morrison (2004:352) AA ve diğer büyük denetim firmalarının danışmanlığın denetimden ayrılmasını istemediğini ileri sürmektedir.

dir. Buna göre, muhasebe ve denetim endüstrisinde aşırı yoğunlaşma ve sınırsız faaliyet çeşitlenmesinin yaşanması ve muhasebe ve denetim işinin az çok homojen bir ürün olması, uluslararası birleşmeler yoluyla uluslararası denetim firmaları yaratmıştır. Tek çatı altında aynı anda birçok hizmetin verilmesi esas olarak kamusal bir hizmet veren denetim firmalarının giderek ticarileşmesini beraberinde getirmiş ve sektörel yoğunlaşma³⁶ belirleyici bir gerçeklik olmuştur.

Wheat (2002:37-8) ve Hake (2005:598) zaman içinde denetimin danışmanlık hizmetleri almak için bir araç konumuna indirildiğini saptamıştır. Buna göre, 20-30 yıl önce bir denetim firması denetim müşterilerinden en çok toplam satış gelirinin % 0,1-1,0'ı arasında bir nakit girişi sağlamış ve müşterileri elde tutmak en fazla bu küçük katkıların devamını güvence altına alabilmiştir. Ancak zaman içinde işletmeler gittikçe daha çok kâr vaad eden bir müşteri ve denetim ise üst yönetimin ilgisini çekmek için bir tür kanal veya platform olarak değerlendirilmeye başlanmış, denetim faaliyetleri sayesinde firmalar daha kârlı olan danışmanlık hizmetlerini işletme yönetimine pazarlama olanağı bulmuştur. Boyd (2004:383) aynı olgunun altını çizmektedir. Buna göre, denetim zarar eden bir iş olmasına rağmen müşterilerin işleriyle ilgili sistem ve süreçlerine giriş yapma ve sorunlarını öğrenme olanağını vermiştir. Böylelikle denetim firmaları zamanla muhasebe firmaları olmaktan çıkıp üst düzey iş danışmanları haline gelince uzmanlık alanı olan ana denetim faaliyetinden giderek uzaklaşmıştır.

Dnes (2005:424) de, 1990'lardan itibaren yönetim danışmanlığı hizmetlerinin denetim hizmetlerinden 3 kat daha hızlı genişlemesinin denetim firmalarını müşterilerinin taleplerine karşı daha

savunmasız duruma getirdiğini, çünkü denetim firmalarının yaratıcı muhasebe uygulamalarına direnmelerinin denetim firmalarını müşteri tarafından başka bir denetim firmasını tercih etme tehdidi ile karşı karşıya bırakabildiğini ve toplam sektör gelirlerinin yaklaşık % 10'unu oluşturan yönetim danışmanlığı hizmetlerini kaybetme rizikosunu yaratabildiğini savunmakta ve danışmanlık hizmetlerinin payının artması ile denetim firmalarının bir tür hizmet firmasına dönüştüğü sonucuna varmaktadır. Arnold ve Lange (2004:760), denetçinin görevden uzaklaştırılmasına göre daha az dikkat çektiği ve işletme üzerinde de olumsuz etkisi daha sınırlı olduğu için müşteri işletmeler denetçiyi danışmanlık görevinden kolaylıkla uzaklaştırma sopasını kullanabildiğini saptamıştır.

Reinstein ve McMillan (2004:958-9), hizmet ve danışmanlık firmalarına dönüşmelerinin yanında denetim firmalarının ortak sayılarının azaldığını ve daha az ortak üzerinde daha çok iş baskısı ortaya çıktığını belirlemiştir. Buna göre, işi korumak için danışmanlık hizmeti satmak zorunda olan sorumlu ortak denetçiler tarafsızlığını kaybetmiş, hile risk faktörlerini gözden kaçırmış, denetim çalışmalarında çoğu zaman finansal olmayan bilgileri dikkate almamış, zaman zaman risk değerlendirmesinde deneyimsiz denetçilerin yöntemlerine güvenmiştir.

Genel olarak finansal raporlama kalitesinin azalmasında bağımsız denetimin payı olmuş, bu ise büyük oranda bağımsız denetimin sorumluluğunun azalmasından kaynaklanmıştır. Wheat (2002:37-8) ve Hake (2005:598)'e göre, denetim sorumluluğunun riski denetim firmaları için geçmişe oranla azalmıştır. Denetim firmalarının ortak işlenen ve birden fazla suçta kısmî sorumluluğu olabileceği kabul edildiği için çoğunluk-

³⁶ ABD'de en büyük 18 büyük firmanın gelirlerinin %93'ü en büyük 6 firmaya ait olmuştur. Aynı şekilde, en büyük 18 firma çalışanlarının %91'i de en büyük 6 firmada istihdam edilmiştir.

la cezanın % 10-20'si arasında bir cezadan sorumlu tutulmuş, hatta yardım ve iştirakçilik suçu cezasız kalabilmiştir. Dnes (2005:425) de bu olguyu vurgulayarak bağımsız denetçilerin marûz kalacağı yasal yaptırımların azalması, hızlı teknolojik gelişmeler ve boğa piyasalarının hilelere ve tartışmalı muhasebe uygulamalarına göz yummanın getirisini arttırdığını saptamaktadır.

Muhasebe endüstrisinin Enron olayı öncesinde SEC'in yapmak istediği düzenlemelere muhalefet etmesi kayda değer bir gelişmedir ve muhasebe reformu yasanın³⁷ (SOA) bu endüstriyi hedef almasında AA'nın usûlsüzlükleri kadar olmasa da bir dereceye kadar etkisi olduğu değerlendirilmektedir. Nitekim O'Connell ve Brendan (2004:738-43) ile Culpan ve Trussel (2005:66)'ın saptamalarına göre SEC, Enron olayı öncesinde denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek isteyince, AICPA en güçlü baskı gruplarından birisi olarak ticarî çıkarlarının etkileneceğini düşündüğü için lobi çalışmaları ile yapılmak istenen kamu yararına reformlara muhalefet etmiştir. Boyd (2004:388) da muhasebe endüstrisinin başka bir yönünü ortaya çıkarmış, büyük denetim firmalarının meslek kuruluşlarının yönetim organlarında görevlendirilen çalışanları aracılığıyla bu kuruluşları baskıları altına aldığını saptamıştır.

Muhasebe endüstrisi kural koymak anlamında kendi kendisini düzenleyebilmiş, fakat etkili bir biçimde denetleyememiştir. Bunu ÖAV'ların denetiminde olduğu gibi meslektaş incelemesi³⁸ uygulamasında da görmek olanaklıdır. Sridharan ve arkadaşları (2002:280-1), meslektaş incelemesinin yüzeysel biçimde ve usûlen yapıldığından amacına ulaşmadığını savunmaktadır.

Enron olayına kadar görece özerk bir yapının içinde faaliyet gösteren ve kendi kendini düzenleyen muhasebe endüstrisi, mesleğin özdenetimi için meslektaş incelemesi mekanizmasını geliştirmiştir. Bu kapsamda 2001 yılı sonunda, diğer büyük bir denetim firması olan Deloitte&Touche, AA'nın muhasebe ve kalite kontrol sistemini incelemiş, birkaç önemsiz eksiklik dışında meslekî standartlara uyum konusunda sisteminin makûl güvence sağladığını onaylamıştır.

Enron olayında, bağımsız denetim firmasının kursurlu olduğu izlenimini uyandıran ilk gelişme, Enron denetimi ile ilgili yaklaşık 1 ton şirket belgesinin imha edilmesinde AA'nın Enron'a yardımcı olması olmuştur. (Culpan ve Trussel, 2005:74) Bu suçlamaya karşılık Enron, imha edilen belgelerin asıl olanlar değil, onların kopyaları olduğunu, esas olarak çalışma kâğıtlarının gerekli adli incelemeye tabi tutulmadığını, çalışma riskine karşı müşterilerinin sırlarını ve özel bilgilerini korumak ve depolama maliyetlerinden kurtulmak için denetim firmalarında uygulanan kopyası fazla ve ikincil derecede önemli olan kâğıtların denetimin sonuna kadar imha edilmesi politikasının AA'da da uygulandığını ifade etmektedir. (Morrison, 2004:347) Ancak imha için çok acele hareket edilmesi ve hemen denetim sonrasının seçilmesi bu savunmayı büyük ölçüde zayıflatmaktadır. Nitekim Wilkinson (2003:77), AA'nın çalışma kâğıtlarını SEC onu ifadeye çağırmadan çok önce firma politikaları gereği de olsa imha etmesinin firmaya bağlılığın kamu yararı ile ilgili sorumlulukların üstünde olduğunu gösterdiğini ileri sürmektedir. Cullinan (2004:859)'a göre de AA'nın çalışma kâğıtlarında denetçiler gelirin % 12'sine ulaşan ve

³⁷ SOA: Sarbanes-Oxley Act (2002)

³⁸ peer review

kasıtlı olarak yapılan önemli yanlışlıkların aslında önemli olmadığı kanısına varmakta ve SEC AA'nın müşteri kaybetmemek için söz konusu malî tabloları onayladığını düşünmektedir. Reinstein ve McMillan (2004:967)'a göre, AA'nın 14 ortağı Enron tarafından kullanılan tartışmalı finansal mekanizmalardan haberdardır, fakat Enron'dan gelmesi olası gelirlerin 100 milyon dolara ulaşacağına tahmin edilmesi denetim riski ile ilgili kaygılarına ağır basmıştır. Kâr yönetimi tekniklerinin çoğu Reinstein ve McMillan (2004:947-57)'a göre ya bizzat denetim firmalarınınca geliştirilmekte ya da uygulama için yol gösterilmektedir. Nitekim ÖAV'ların kurulması ile ilgili tavsiyelerin danışmanlığı karşılığında AA'ya 5 milyon dolar yapılandırma parası ödenmiştir.

Benston ve Hartgraves (2002:122)'un Enron olayı sonrası hazırlanan Powers Raporu'nu da inceleyerek saptadığı bir dizi denetim hatası arasında en başta ÖAV'ların birlikte yapılandırılması gelmektedir. Buna göre, Enron'un malî işler yetkilileri, AA'ya özellikle ÖAV'lar konusunda danışmış ve hatta bunların kurulmasını beraber gerçekleştirmiştir. AA, ÖAV'lara ortak yapılan bazı Enron yönetici ve çalışanlarını gerçekte öyle olmadıkları halde '*bağımsız yatırımcı*' ve ÖAV'lar ile yapılan işlemleri de '*bağımsız işlem*' olarak kabul etmiştir. AA, ÖAV'ların bağımsız olduğunu kabul ederek, bunların bazı faaliyetlerinin Enron malî tablolarının dışına çıkarılmasına³⁹ ve güvenilir hesaplamalarla doğrulanmayan varlık ve satış gelirlerinin makûl değer muhasebesine göre kaydedilmesine izin vermiş ve böylelikle GAAP'ın özünün ihlâl edil-

mesini görmezlikten gelmiştir. Ayrıca AA, Enron'un yaptığı yatırımlardaki kayıpları telafi etmek amacıyla başvuru ve çok az ekonomik değeri olan ya da hiç olmayan ve türev araçlar ile gerçekleştirilen işlemlerden doğan yükümlülükleri incelememiş, ÖAV'lar kullanılarak gerçekleştirilen işlemlerden dolayı verilen teminatların bir şartta bağlı yükümlülük olarak kaydedilmesini Enron'dan talep etmemiş, ilişkili taraflar ve özellikle kendi (*bağımlı*) yönetici ve çalışanları ile yaptığı işlemler ve sonuç olarak ortaya çıkan çıkar çatışmaları için Enron'a yeterli açıklama yaptırmamıştır.

Sridharan ve arkadaşları (2002:281-4) da Enron'un kendi çalışanlarının ÖAV'lardan edindiği kişisel kazançların AA tarafından uygunsuz bulunmadığını, Enron'un kazançlarına göre yapılan çok az vergi ödemesinin⁴⁰ bağımsız denetçinin dikkatini çekmediğini ve Enron'da karmaşık muhasebe konularında tavsiyede bulunmak üzere iç danışmanlık hizmeti yapan meslekî standart grubunun ÖAV'ların yapılandırılması ve muhasebeleştirilmesi konusunda Enron'daki denetim ekibiyle anlaşmazlığa düştüğünü vurgulamaktadır. Meslekî standart grubu başkanı, ÖAV'ların görünüşte Enron'un yararına, gerçekte ise Enron'un zararına ve fakat ÖAV'ların özel ortaklarının (*Enron yöneticileri*) yararına olduğunu belirlemiş, ancak Enron'un ÖAV'ları raporlama yöntemi konusundaki anlaşmazlıktan dolayı söz konusu görevinden uzaklaştırılmıştır.

Öte yandan, Morrison'a göre (2004:337-64) AA, büyük ölçüde hilelerin yapıldığı ÖAV'ların denetçisi değildir. AA, ÖAV'ların belge ve bil-

³⁹ konsolide edilmemesine

⁴⁰ Enron, 1996-2000 döneminde 1.79 milyar dolar vergi öncesi kâr etmesine karşılık sadece 17 milyon dolar vergi ödemesi yapmıştır, yani kârının sadece %1'ini vergi olarak ödemiştir. (Tonge vd, 2003:8)

gilerine erişim hakkına sahip olmadığından yönetimin iddia, mektup ve kredi bakiye rakamlarını sağlıklı olarak doğrulatacamaş ve ÖAV'lar ile ilişkili banka ve aracı kurumlar ile ÖAV'ların verdikleri bilgilere güvenmek zorunda kalmıştır. Burada ÖAV'ların denetçisi olan diğer denetçilerin de incelenmesi gerekmektedir, çünkü ne ÖAV'lar, ne de destekçi finansal kuruluşlar AA'nın müşterileri değildir. Buna karşılık, Enron'un ÖAV'ları ile sözlü ve paralel anlaşmalar yaptığını gizleyen finansal kuruluşların hiçbiri bu nedenle sorgulanmamıştır. Chase ve Citibank gibi 10 finansal kuruluş borçların denetçiler ve hissedarlardan saklanması için oluşturulan peşin ödeme mekanizmaları⁴¹ nedeniyle herhangi bir soruşturma geçirmemiştir.

Ginzl (2004:53), Enron ve AA arasındaki olağan olmayan iş ilişkilerine dikkat çekmektedir. Buna göre, Enron'un muhasebe bölümü, daha önce Enron'un denetiminde ve hesapları üzerinde çalışmış olan eski AA çalışanlarından oluşmuştur. AA elemanlarından birisi Enron ile tam bir işbirliğinden kaçınırsa, eski AA çalışanı olan Enron elemanlarınca AA merkezine şikâyet edilmiş ve sorun çıkaran eleman başka bir işte görevlendirilmiştir. Enron ve AA yakınlaşması o dereceye ulaşmıştır ki, Linsley ve Shriver (2009:503)'in saptamalarına göre AA denetçilerinin Enron'da daimî ofisleri bulunmaktadır ve bu denetçiler Enron gömlekleri giymektedir. İki firma arasında yoğun personel geçişleri olmaktadır. Boyd (2005:383) 'un bulgularına göre, Enron'da AA kökenli 250 dolayında kişi çalıştırılmış ve geçişler neredeyse bir personel politikası haline gelmiştir. Söz konusu geçişler, müşte-

riden daha çok denetim dışı hizmet almak için de kullanılabilmektedir. ABD Kongresi, 1976'da bu tür geçişlerin etik yönünü sorgulamış, ancak herhangi bir sonuca varamamıştır. Reinstein ve McMillan (2004:958)'a göre AA ve Enron ilişkileri, müşteri-satıcı ilişkilerinde aranan ve var olması gereken mesafeden öylesine büyük bir sapma göstermektedir ki, denetim ve denetim dışı hizmetlerin birbirleriyle bağlantılı olmasından dolayı kimin satıcı, kimin müşteri olduğu belirsizleşmiştir. Zaten Enron'un iç denetim hizmetini aldıktan sonra AA personeli, fiilen Enron personeli haline gelmiştir.

Sonuç olarak, Enron olayı AA'nın üzerine ciddi bir maliyet yüklemiştir. Reinstein ve McMillan (2004:968) ile Craig ve Amernic (2004:820)'in araştırmalarına göre AA, Enron olayındaki rolü ile ilgili olarak açılan toplu hissedar davalarında⁴², Enron'dan kazandığı yıllık yaklaşık 100 milyon dolara karşılık 60 milyon dolar ödemeyi kabul etmiştir. Bu rakam, o zamana kadar Citigroup'un 16 milyar dolar kârına karşılık ödediği 300 milyon dolar cezadan sonraki en büyük ceza tutarı olmuştur. Aslında AA, Enron öncesinde de denetim yanlışlıkları ve tartışmalı muhasebe uygulamalarından dolayı sorunlar yaşamıştır.⁴³ Aynı suçları yeniden işleyen suçlular gibi AA'nın ödediği cezaları daha yüksek kâr etmenin maliyeti olarak gördüğü iddia edilebilir. Maddî cezalardan daha da önemlisi, olaydan sonra telafi edilmesi çok güç itibar kaybından dolayı AA firması dağılmış ve bir kısım personeli diğer denetim firmalarına geçmek zorunda kalmıştır.

⁴¹ prepay schemes

⁴² class actions

⁴³ Waste Management (220 milyon \$), Sunbeam Corporation (110 milyon \$), Arizona Baptist Foundation gibi müşterilerin denetimlerinde, meslekî sorumluluklarını yerine getirmemesi nedeniyle rekor düzeyde tazminatlar ödeyerek temize çıkmayı başaramıştır.

3. SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Enron olayı, münferit, istisnâ ya da kusursuz bir fırtına biçiminde değil, kurumsal yönetim unsurlarının işletme yönetimini etkin bir gözetim altında tutamaması olarak değerlendirilmelidir. Nitekim Chabrak ve Daidj (2007:540)'ye göre Enron olayında finansal manipülasyonlar ve mühendislikler, Enron yöneticilerince belirlenen şirket stratejileri başarısız olduktan ve şirket iflâsa doğru giderken yapılmaya başlanmıştır. Bu aşamada, bağımsız denetçilerin sorumluluğu yanlış yönetim stratejilerinin saklanması için yapılan finansal manipülasyonların ortaya çıkarılması konusundaki yetersizlikten ya da olaya tanık olunmasına rağmen kayıtsız kalınması biçiminde tanımlanabilecektir. Başka bir deyişle, yönetim stratejileri yanlış ve imkânların ötesinde olunca iflâs kaçınılmaz olmuş, AA ise iflâsın geciktirilmesi ve iflâs maliyetinin büyümesinde Enron'un suç ortaklarından biri olmuştur. Ancak malî sistemin istisnasız bütün aktörleri de bu sistemik başarısızlığın meydana gelmesinde farklı derecelerde rol oynamış görünmektedir.

Enron olayındaki bütün unsurların birleşiminden Rezaee (2002:281) de bir ekonomik suç (*crime*) tanımına ulaşmaktadır. Böyle bir bakış açısıyla iktisadî ve ticarî çöküşleri, salt denetim başarısızlıklarına veya hatalarına bağlamak eksik bir değerlendirmedir, ancak çöküşleri önlemenin ve öngörmenin de yine denetim sayesinde olacağını düşündürmesi açısından yine de haklılık payı olan bir değerlendirme olmaktadır. Denetim, alerji yaratsa da insanoğlunun elindeki en etkili çözüm araçlarından biridir. Enron olayının, çoğunlukla bağımsız denetim firmasının başarısızlığına indirgenmesi ve olay sonrası yapılan düzenlemelerin genel olarak denetimi güçlendirmeye, gözetim altında tutmaya ve gerçek anlamda bağımsız kılmaya çalışması, kaostan çıkışın yine denetimden geçtiğini düşündürmektedir. Bununla birlikte denetimi, yalnızca

halka açık şirketlerin faaliyetlerine indirgemek yerine iktisadî sistemin ve piyasaların bütün aktörlerine yöneltmek daha makûl bir yaklaşım olacaktır. İktisadî ve ticarî işlemlerin güven ilişkisine dayalı olarak gerçekleştirileceği ütopyk çağlara kadar, deyim yerindeyse denetimli ekonomiler, denetimli piyasalar, denetimli firmalar, denetimli devlet ve ulus olmak zorunluluğu ile karşı karşıyayız. Enron olayına benzer olayları önlemenin çözümü eğer etkin ve topyekûn denetimde görülüyor ise, etkin ve dürüst denetim talep etmenin bir koşulunun da etkin ve dürüst düzenleme, etkin ve doğru iletişim, etkin ve doğru gözetim, etkin ve doğru siyaset talep etmek olduğu kabul edilmelidir, çünkü iktisadî ve politik sistemin içinde bazı unsurlar etkin, doğru ve ahlakî faaliyet göstermiyor ise, diğer bütün unsurlar bulaştırma etkisi ile genel eğilime uyum göstermek zorunda kalabilmektedir. Bu bakımdan, denetim sistemin özüne nüfûz etmez ise, dün özel amaçlı varlıklar, türev araçlar ve makûl değer muhasebesi ile yapılan yolsuzluklar, yarın kendisine yeni bir mecra bulmakta fazla güçlük çekmeyecektir.

Enron olayından sonra yapılan düzenlemelerde yukarıda değinilen sorunlar daha çok tepkici bir anlayışla çözümlenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede geniş kapsamlı bir yasa (*Sarbanes-Oxley Yasası veya muhasebe reformu yasası*) ve yeni standartlar (*Başta Statement of Auditing Standard No.99, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*) çıkarılarak kuralsızlaştırma eğilimi tersine çevrilmiştir. Denetçilerin, yönetim ve denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığına ve uzmanlığına özel bir önem verilmiş, bazı hizmetlerin denetim ile eşzamanlı olarak yapılması yasaklanmış ve dışarıdan daha çok bağımsız üyelerin atanması zorunlu hale getirilmiştir. Şirket yönetimlerinin performansla bağlı olarak aldığı maddî ödüllerin hileli olarak hak edildiği anlaşıldığında geri alınmasının yolu açılmış, hisse senedi opsiyonlarının kullanımına za-

man sınırlamaları getirilmiştir. Mevcût muhasebe ilkelerinin ve özellikle tam açıklama, önemlilik ve özün önceliği ilkelerinin gerçek anlamda uygulanmasının önemine işaret edilmiştir. Kural bazlı rejimin ilke bazlı rejim ile desteklenmesi ve bu çerçevede şirketlere daha çok inisiyatif ve aynı zamanda hesap verme sorumluluğu

verilmesi de yoğun biçimde tartışılmakta olan çözüm önerileri arasında yer almıştır. Son olarak, şirketlerin bir etik politikası oluşturmasının, kamuoyuna ilân etmesinin ve bütün idarî ve malî faaliyetlerinde bu politikayı eylemli olarak gözetmesinin çözüm paketinin psikolojik ve insanî unsuru olabileceği değerlendirilmiştir.

KAYNAKÇA

- ACFE, (2011), "2010 Global Fraud Study", Association of Certified Fraud Examiners, 2011, Austin, USA.
- Arnold, Beth and Paul de Lange, (2004), "Enron: an examination of agency problems", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004), 751-765.
- Barefoot, Ann S., (2002), "What can you learn from Enron", *ABA Banking Journal*, August 2002, 49-51.
- Benston, George J. and Al L. Hartgraves, (2002), "Enron: What Happened and What We Can Learn from It", *Journal of Accounting and Public Policy* 21 (2002)
- Boyd, Colin, (2004), "The Structural Origins of Conflicts of Interest in the Accounting Profession", *Business Ethics Quarterly*, Volume 14, Issue 3.
- Carson, Thomas L., (2003), "Self-Interest and Business Ethics: Some Lessons of the Recent Corporate Scandals", *Journal of Business Ethics*, 2003.
- Chabrak, Nihel, and Nabyla Daidj, (2007), "Enron: Widespread Myopia", *Critical Perspectives on Accounting* 18 (2007), 539-557.
- Clarke, Thomas, (2005), "Accounting for Enron: shareholder value and shareholder interests", *Corporate Governance*, Volume 13, No 5, September 2005, 598-612.
- Craig, R.J. and J.H. Amernic, (2004), "Enron discourse: the rhetoric of a resilient capitalism", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004), 813-851.
- Cullinan, Charlie, (2004), "Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease?", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004), 853-864.
- Culpan, Refik ve John Trussel, (2005), "Applying the Agency and Stakeholder Theories to the Enron Debacle: An Ethical Perspective", *Business and Society Review* 110:1 59-76.
- Dnes, Antony W., Enron, *Corporate Governance and Deterrence*, *Managerial and Decision Economics Manage. Decis. Econ.* 26: 421-429 (2005)
- Fuerman, Ross D.,(2004), "Accountable Accountants", *Critical Perspectives on Accounting* 15 (2004) 911-926.
- Gendron, Yves, Jean Bedardand Maurice Gosselin,(2004), "Getting Inside the Black Box : A Field Study of Practices in Effective Audit Committees", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, March 2004, Vol.23, No.1
- Ginzl, David J., (2004), "Dumb, Dumber, and Dumbest: What Went Wrong at Enron", *Bank Accounting and Finance*, June 2004.
- Hake, Eric R., (2005), "Financial Illusion: Accounting for Profits in an Enron World", *Journal of Economic Issues*, Vol. XXXIX, No.3, September 2005, 595-611.
- Hartgraves, Al. L. and George J. Benston, (2002), "The Evolving Accounting Standards for Special Purpose Entities and Consolidations", *Accounting Horizons*, Vol 16, No.3, September 2002.
- Healy, Paul M. and Krishna G. Palepu, (2003), "The Fall of Enron", *Journal of Economic Perspectives*, Volume 17, No 2, Spring 2003, 3-26.
- Linsley, Philip M., Philip J. Shrivess, (2009), "Mary Douglas, risk and accounting failures", *Critical Perspectives on Accounting* 20 (2009) 492-508.
- Marnet, Oliver, (2005), "History repeats itself: The failure of rational choice models in corporate governance", *Critical Perspectives on Accounting* 18 (2007) 191-210.
- McMillan, Keith P., (2004), "Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals?", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004), 943-953.

- McNamar, R.T., (2003), "New Technology Can Help Avoid a Second Enron", Regulation, Fall 2003.
- Minelli, Eliana, Gianfranco Rebor, Matteo Turri, (2009) "Why do controls fail? Results of an Italian Survey", Critical Perspectives on Accounting 20 (2009) 933-943.
- Morrison, Mary Ashby, (2004), Rush to judgment: the lynching of Arthur Andersen & Co.", Critical Perspectives on Accounting 15 (2004) 335-375.
- O'Connell and Brendan T., (2004), "Enron.Con: He that filches from me my good.... makes me poor indeed." Critical Perspectives on Accounting, 15(2004), 733-749.
- Dwyer, Peggy D. and Robin W. Roberts, (2004), "Known by the company they keep: a study of political campaign contributions made by the United States public accounting profession", Critical Perspectives on Accounting 15 (2004) 865-883.
- Reinstein, Alan and Jeffrey J. McMillan, (2004), "The Enron Debacle: more than a perfect storm", Critical Perspectives on Accounting, 15(2004), 955-970.
- Revsine, Lawrence, (2002), "Enron: sad but inevitable", Journal of Accounting and Public Policy, 21(2002) 137-145.
- Rezaee, Zabihollah, (2002), "Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud", Critical Perspectives on Accounting, 16 (2002), December 2002.
- Sims, Ronald R. and Johannes Brinkman,(2003), "Enron Ethics (or : Culture Matters More Than Codes)", Journal of Business Ethics, 243-256.
- Sridharan, Uma V., W. Royce Caines, Jeffrey McMillan and Suzanne Summers, (2002), "Financial Statement Transparency and Auditor Responsibility: Enron and Andersen", International Journal of Auditing, 6:277-286 (2002).
- Tonge, Alyson, Lesley Greer and Alan Lawton, (2003), "The Enron story: you can fool some of the people some of the time...." Business Ethics : European View, Volume 12, Number 1, January 2003, 4-21.
- Unerman, Jeffrey, Brendan O'Dwyer, (2004), "Enron, WorldCom, Andersen et al : a challenge to modernity", Critical Perspectives on Accounting 15(2004), 971-993.
- Wheat, Andrew, (2002), "Systematic Failure", Multinational Monitor, January/February 2002.
- Wilkinson, Brett, Vicky Arnold, and Steve G. Sutton, (2003), "Understanding the Socialization Strategies of the Major Accountancy Firms", *Accounting and the Public Interest*, Volume Three 2003 58-79.

ÖNEMLİLİK DEĞERLENDİRMESİNDE BULANIK MANTIK YÖNTEMİNİN KULLANIMI VE BİR UYGULAMA

Dr. Serkan TERZİ*

ÖZET

Önemlilik değerlendirilmesinde denetçilerin karşılaştığı iki temel sorun bulunmakta olup, bu sorunlar, belirlenen önemlilik düzeyine göre önemlilik kararı ve nitel faktörlerdir.

Bulanık mantık yöntemi denetim sürecinde, nitel faktörleri de içine alarak, her bir hatanın tespiti ve [0-1] ölçeğinde önemlilik değerlendirmesi için denetçiye yardım etmektedir. Diğer bir ifadeyle bu yöntem, denetçiye önemlilik değerlendirmesi için yargıya ulaşmada bir model yapısı sunmaktadır.

Bu çalışmada, bulanık mantık yönteminin önemlilik değerlendirmesinde nasıl kullanıldığı ve denetçi yargıları üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler : Bulanık Mantık Yöntemi, Önemlilik Değerlendirmesi, Denetim

USING OF FUZZY LOGIC METHOD TO ASSESSING MATERIALITY AND AN EXAMPLE

ABSTRACT

There are two difficulties confronted by auditors to assess the materiality, which are the decision of specified level of materiality and the outcome of qualitative factors.

Fuzzy logic method, which covers qualitative factors in misstatement of error detections and scales materiality from 0 to 1, supports the auditor in the audit process. In other words, this method provides a model structure in the judgment process for assessment of materiality.

In this study, how the fuzzy logic method is used in materiality judgments and the fuzzy logic method's affects on auditor's judgments were examined.

Keywords : Fuzzy Logic Method, Assessing Materiality, Auditing

* Çankırı Karatekin Üniversitesi, Yapraklı Meslek Yüksekokulu, Öğretim Görevlisi, serkanterzi@gmail.com

1. GİRİŞ

Önemlilik; gerek muhasebe, gerek yönetim, gerekse de denetim uygulamalarında kullanılmakta ve genellikle yargılara bağlı olarak belirlenmektedir. Son birkaç yılla kadar önemlilik düzeyinin belirlenmesinde şirketin finansal (nicel) verileri esas alınmaktaydı. Ancak son birkaç yılda muhasebe alanında yaşanan önemli skandallardan dolayı denetçilerin finansal olmayan (nitel) faktörleri de dikkate almaları gerektiği ile ilgili çeşitli otoriteler tarafından düzenlemeler yapılmıştır.

Muhasebe ve denetimde önemlilik düzeyinin tespiti ve hatanın önemlilik değerlendirmesi, gerek alınacak kararları, gerekse de hazırlanacak finansal raporları etkilemektedir. Özellikle Enron vakası ve benzer diğer vakalarda bağımsız denetimin amacına ulaşmadığı, denetim planlamasında önemlilik düzeyinin doğru belirlenmediği ortaya çıkmıştır.

Denetçilerin denetim çalışmalarında karşılaştıkları en önemli zorluklardan biri, önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve hataların hangilerinin önemli olup olmadığının tespit edilmesidir. Önemlilik değerlendirmesinde dikkat edilmesi gereken hususlardan birisi de, hata ve kasıt kavramının aynı anlama gelmediği ve denetçi tarafından aynı kapsamda değerlendirilmediğidir. Nitekim ulusal ve uluslararası düzenlemelerde kasten yapılan ve karar vericilerin kararını etkileyebilecek yanıltıcı işlemler, hile kavramının kapsamına girdiği için, adli makamlara ihbar etme ve soruşturma açılmasına kadar yaptırımlar söz konusu olmaktadır. Hatalar ise, finansal tablolardaki kasti olmayan yanlışlıklardır.

Bu çalışmada, denetçiler tarafından yapılacak

önemlilik değerlemesinde nicel verilerin yanında nitel faktörleri de dikkate alan bulanık mantık (fuzzy logic) yöntemi incelenmiş ve bu yöntemin önemlilik değerlemesinde kullanımı açıklanmıştır.

2. MUHASEBE DENETİMİNDE ÖNEMLİLİK

Bu bölümde önemlilik kavramı, uluslararası düzenlemeler açısından incelenmiş ve nitel önemlilik faktörlerin denetçinin önemlilik değerlendirmesindeki yargısında nasıl bir etkiye sahip olduğu açıklanmıştır.

2.1. Önemlilik Kavramı ve Uluslararası Düzenlemeler

Önemlilik kavramı, yeni bir kavram olmamakla birlikte muhasebede finansal tablo kalemlerinin raporlanması ve denetiminde çok tartışılan bir kavramdır¹. Nitekim dünyada birçok ülkede uygulanan Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında “önemlilik kavramı”, Kavramsal Çerçeve ve UMS 1 “Finansal Tabloların Sunumu” standardında açıklanmakta ve sunumun bu ilke esasına göre yapılması gerektiği ifade edilmektedir.

Önemlilik kavramı, “*finansal tabloların sunulmasında atlanan veya yanlış beyan edilen bir kalemin veya açıklamanın, finansal tablolara dayanılarak ekonomik karar veren mantıklı kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek önemde olması*”² biçiminde tanımlandığı gibi başka bir tanıma göre önemlilik, “*muhasebe bilgilerinde bulunan herhangi bir hata veya düzensizliğin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını olumsuz yönde etkileme olasılığı*”³ olarak ifade edilmektedir.

¹ Gordeeva, Mayya, “Materiality In Accounting”, **Economics And Management**, Number 16, 2011, s.41

² Erdoğan, Nurten, “Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.31, Temmuz 2007, s.113.

³ Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, Yayın No.457, İstanbul 2000, s.97.

Önemlilik değerlendirmesinde denetim ve muhasebe uygulamalarında hangi hata veya yanlış beyanın önemli olduğu ile ilgili kesin düzenlemeler mevcut değildir. Bu konuda muhasebe ve denetim alanlarında düzenleyici birçok kurum, yol gösterici nitelikte çalışmalar yapmışlardır⁴. Bu amaçla Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu (AICPA) ve Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye’de ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından Seri: X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” yayınlanmış ve bu tebliğ ile Uluslararası Denetim Standartları esas alınmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri için (US GAAP) FASB tarafından 1980 yılında yayınlanan 2 numaralı Finansal Muhasebe Kavramları’nın 132. paragrafında yapılan tanımda önemlilik, “*mevcut koşullar ışığında finansal tablolara güvenerek ekonomik karar veren basiretli bir kişinin kararının, finansal tablolarda atlanmış veya yanlış beyan edilmiş kalemin dahil edilmesiyle değişebilmesi veya etkilenebilmesi olasılığının olması durumunda, finansal tabloda atlanan veya yanlış beyan edilen bir kalem önemlidir*” şeklinde açıklanmaktadır⁵.

ABD’de özellikle Enron olayından sonra denetimde önemlilik kavramı ve belirlenme biçimi tartışılmıştır. Bu olaydan sonra SEC başkanı Arthur Levit, “Numbers Game-Rakamların Oyunu”

adını verdiği konuşmasında; “*Bazı şirketlerin önemlilik kavramını suiistimal ettiklerini, belirlenmiş bir yüzde tavanı içinde kasıtlı olarak hatalı kayıt yaptıklarını, sonra da yanlışlığın sonuç üzerindeki etkisinin çok küçük olduğunu kanıtlamaya çalışarak beyaz yalanlarını mazur göstermeye çalıştıklarını*” belirtmiştir⁶. Bu tartışmaların üzerine SEC, önemlilik düzeyi ve değerlendirmesi ile ilgili olarak 1989 yılında Staff Accounting Bulletin (SAB) 99 “Önemlilik” bültenini çıkartarak kendi görüşünü bildirmiştir.

SAB 99, önemlilik kavramının tanımı ile ilgili herhangi bir yenilik getirmemekle birlikte, finansal tabloların hazırlanmasında ve hatalı veya yanlış beyanların tespiti için belirlenecek önemlilik düzeyinin tespit edilmesinde yol göstermekte ve bu süreçte nitel faktörlerin de dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir.

SAB 99’a göre önemlilik değerlendirmesinin ilk aşaması niceliksel verilerin analizi olup, sonraki aşama nitel faktörlerin analiz edilmesidir. Ancak SAB 99’a göre bazı hataların büyüklüğü ne olursa olsun finansal tablo kullanıcıları için önemli kabul edilmektedir. Bu hata veya yanlışlıklar, SAB 99’da aşağıdaki şekilde sıralanmıştır⁷:

- Hata veya yanlışlıklar, yasal olmayan işlemleri gizliyorsa önemlidir.
- Hata veya yanlışlıklar, yönetimdekilere ödenen ücret ve primleri etkiliyorsa önemli olarak değerlendirilir.

⁴ Acitoo, Andrew A., Jeffrey J. Burks ve W. Bruce Johnsona, “Materiality Decisions and the Correction of Accounting Errors”, **Accounting Review**, Volume 84, Number 3, 2009, s.6. <http://www.nd.edu/~carecob/Workshops/07-08%20Workshops/Burks%20Paper.pdf> (27.10.2011)

⁵ Semra Karacaer, “Önemlilik ve Denetim Riski”, 2007, s.4. [http://yunus.hacettepe.edu.tr/~uras02/Hacettepe/4.sinif/Auditing/%D6nemlilik%20Ve%20Denetim%](http://yunus.hacettepe.edu.tr/~uras02/Hacettepe/4.sinif/Auditing/%D6nemlilik%20Ve%20Denetim%20) (16.10.2011); Erdoğan, A.g.m., s.113.

⁶ Zabel, Richard B. ve James J. Benjamin, “Reviewing Materiality in Accounting Fraud”, **New York Law Journal**, 2002, s.1, <http://www.akingump.com> (27.10.2011); Erdoğan, A.g.m., s.115.

⁷ Ziya Kaya, “SAB 99 Çerçevesinde Denetim Sürecindeki Önemlilik Kavramı”, 2007, http://www.alomaliye.com/2007/ziya_kaya_sab99.htm#_ftn13 (16.10.2011)

- Hata veya yanlışlıklar, sözleşmeden kaynaklanan sorumlulukları veya kredi sözleşmelerini etkiliyorsa, hata veya yanlışlık küçük de olsa önemli kabul edilir.
- Hata veya yanlışlıklar, şirketin bağlı olduğu düzenleyiciyi ve/veya denetleyici kurum kurallarına uyumu etkiliyorsa önemlidir.
- Hata veya yanlışlıklar, şirketin karlılık veya operasyonel anlamda önemli bir bölümünü ilgilendiriyorsa denetçi tarafından önemli olarak görülür.
- Hata veya yanlışlıklar, kazancı etkiliyorsa (olumlu ya da olumsuz) önemli olarak değerlendirilir. Karar alıcıların şirketin geleceği ile ilgili aldığı kararı etkileyen hata veya yanlışlıklar önemlidir.
- Hata veya yanlışlıklar, ortaya çıkma ihtimali çok az olan bir konu ile ilgiliyse denetim sürecini ve sonuçlarını etkileyeceği varsayılarak önemli olarak kabul edilir.

SAB 99'a göre bazı önemsiz gibi gözüken hata veya yanlışlıklar, ilerleyen süreçlerde şirket açısından sorun oluşturabilmektedir. Bundan dolayı ileride sorun olabilecek hata veya yanlışlıkların sorun oluşmadan tespit edilebilmesi için uyulması tavsiye edilen ilkeler aşağıda açıklanmıştır⁸:

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne devamlı uyulması gerekmektedir.
- Finansal tablolar hazırlanırken önceki yıllar-

la tutarlılık göstermeli; kayıtlar açık, yalın ve anlaşılır olmalıdır. Gerekiyorsa kayıtların doğruluğunu kanıtlayacak belgeler arşivlenmelidir.

- Denetçilerin çalışmaları takip edilmeli, ortak çalışmalar düzenlenmeli ve denetçilerin tavsiyeleri dikkate alınmalıdır.
- Sermaye piyasalarına etki edebilecek, bilgi kullanıcılar tarafından önemli kabul edilebilecek mali açıklamaların kontrol edilmesi gerekmektedir.

AICPA tarafından SAS 47 "Denetim Faaliyetinin Yürütülmesinde Denetim Riski ve Önemlilik" başlığıyla yayınlanan düzenlemede yapılan önemlilik tanımı, SAB 99'da belirtilen esaslar ile örtüşmektedir. Buna göre önemliliğin değerlendirilmesinde muhasebeci/denetçilerin yargıları ve mevcut şartlar dikkate alınmalıdır⁹.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından 320 no.lu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 320) "Denetimde Önemlilik" yayınlanmıştır. Bu standarda göre önemlilik "denetçi, niceliksel açıdan önemli yanlış beyanların belirlenebilmesi amacıyla kabul edilebilir bir önemlilik düzeyi belirler. Bununla beraber, yanlış beyanların hem tutar, hem de türü dikkate alınmalıdır. Niteliksel yanlış beyanlara örnek olarak, bir muhasebe politikasının yetersiz olması veya uygun olmayan biçimde tanımlanması gösterilebilir¹⁰." şeklinde açıklanmış ve SAB 99'da olduğu gibi nitel faktörlerin de göz önüne alınması gerektiği ifade edilmiştir.

⁸ Kaya, http://www.alomaliye.com/2007/ziya_kaya_sab99.htm#_ftn13 (16.10.2011)

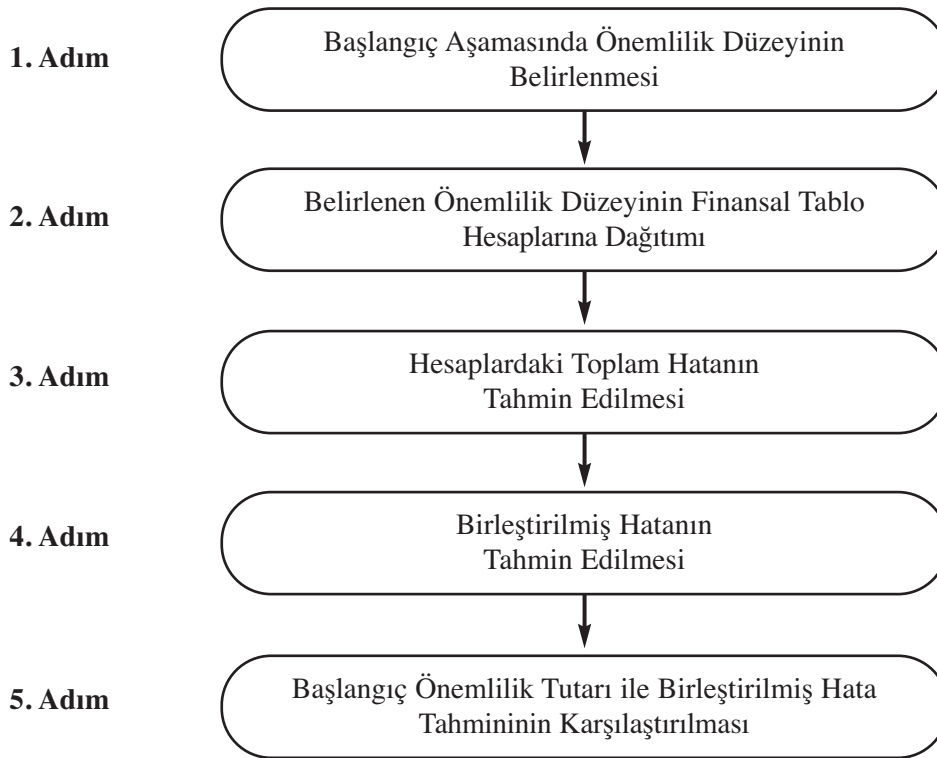
⁹ Gordeeva, **A.g.m.**, s.42.

¹⁰ TÜDESK, Türkiye Denetim Standartları Kurulu, **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları**, TÜRMÖB Yayınları, Yayın No. 339, Ankara, 2008, s.356.

2.2. Önemlilik Düzeyinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi

Denetçi tarafından yapılacak her bir denetim çalışması sırasında önemliliğin planlanması gerekmektedir. Önemliliğin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi amacıyla Bozkurt (2000)'a göre beş aşamalı, Karacaer (2007)'e göre ise üç aşamalı bir süreç uygulanmalıdır. Bu iki görüş de aynı içeriğe sahip olmakla birlikte Karacaer (2007), beş aşamalı süreci üç aşamada toplu olarak ifade etmiştir. Bu çalışmada, daha anlaşılır olması nedeniyle beş aşamalı süreç açıklanmıştır (Bkz. Tablo 1).

Tablo 1: Önemlilik Düzeyinin Planlanma Süreci¹¹



Önemliliğin belirlenmesi aşamasında ilk adım, denetçi tarafından başlangıç önemlilik düzeyinin belirlenmesidir. Bu tutarın belirlenmesinde genellikle finansal tablo kalemleri ile yüzdeler kullanılmaktadır. Kullanılabilecek yüzdeler ile ilgili literatürde çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde kullanılabilecek örnek yüzdeler, Bozkurt (2000) tarafından Tablo 2'deki gibi belirtilmiştir. Ayrıca belirlenecek önemlilik düzeyi ile ilgili nitel faktörler de dikkate alınmalıdır. Nitel faktörler, 2.3.'üncü bölümde açıklanmıştır.

¹¹ Bozkurt, A.g.k., s.99.

Tablo 2: Önemlilik Düzeyinin Tespitinde Kullanılacak Yüzdeler¹²

Kullanılacak Finansal Tablo Kalemi	Kullanılacak Yüzde	
	En Az	En Çok
Vergi Öncesi Kar	%5	%10
Dönen Varlıklar	%5	%10
Toplam Aktif	%0.5	%1
Cari Borçlar	%0.5	%1

Önemlilik tutarının belirlenmesinde Gordeeva (2011) tarafından belirlenen örnek yüzdeler aşağıdaki gibidir¹³:

- Son 3-5 yılın dönem net karının ortalama %10 - %15'i,
- Cari yılın sürdürülen faaliyetlerden vergi öncesi karın %5 - %10'u,
- Toplam varlıkların veya toplam hasılatın %0.5 - %2'si,
- Özkaynakların %1 - %2'si.

Örneğin, bir şirketin toplam varlıklarının 30.000.000 TL olduğunu ve önemlilik düzeyinin yüzde 1 (300.000 TL) olarak belirlendiğini düşünelim. Denetimin yürütülmesi döneminde yapılacak önemlilik değerlendirmesinde daha önce belirlenen 300.000 TL esas alınacak ve bu tutar başlangıç kararlarını oluşturacaktır. Başlangıçta belirlenen 300.000 TL'lik tutar finansal tablo kalemlerine denetçinin tecrübesi ve finansal tablo kalemlerinin önemine göre dağıtılacaktır. Örneğin bir üretim şirketinin maddi duran varlıkları ile stokları, sektör yapısı gereği önemlidir. Bu nedenle başlangıç önemlilik tutarı, de-

netçi tarafından belirlenen önem düzeyi ve katsayısına göre finansal tablo kalemlerine dağıtılır. Ancak finansal tablo kalemlerinin büyüklüğüne göre doğrusal olarak da dağıtılabilmektedir. Daha sonra her bir finansal tablo kalemleri için belirlenen hatalı tutarlar toplanarak toplam birleştirilmiş hata tespit edilmiş olur. Bir sonraki aşamada da toplam birleştirilmiş hata, başlangıç önemlilik tutarı ile karşılaştırılır. Eğer toplam birleştirilmiş hata tutarı başlangıç önemlilik tutarından küçükse, finansal tabloların önemli bir hata içermediği kabul edilir. Ters durumda, denetçi tarafından ek denetim prosedürleri uygulanır.

2.3. Nicel ve Nitel Önemlilik

Muhasebe bilgilerinde olabilecek hata veya yanlışlıkların değerlendirilmesinde nicel yani finansal veriler yanında, finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararı etkileyebilecek nitel faktörler de esas alınmalıdır. Diğer bir ifadeyle önemlilik değerlendirmesinde nicel ve nitel faktörler birlikte dikkate alınmalıdır. Örneğin, şirketin bir tedarikçisine, sözleşme şartlarına uygun olmayan bir ödeme yapılabilir. Yapılan bu ödeme nicel olarak belirlenecek önemlilik düzeyinin altında kalıyorsa, denetçi tarafından önemsiz olarak algılanacak ve bu yanlışlık için denetim prosedürleri değiştirilmeyecektir. Ancak yapılan bu işlem sonucunda sözleşmenin iptali söz konusu ise, şirket için önemli bir durum ortaya çıkması söz konusu olabilir. Bu nedenle denetçiler açısından önemlilik düzeyinin belirlenmesi kolay değildir.

Nicel önemliliğin ekonomik bir özelliği vardır ve bir olgunun şirketin finansal performansı üzerindeki etkisine dayanmaktadır. Nicel önemlilikte bir olgunun etkisi, temel ölçü olarak kul-

¹² Bozkurt, A.g.k., s.101.

¹³ Gordeeva, A.g.m., s.42.

lanılan bir kalemin (örneğin net kar, toplam varlıklar gibi) belli bir yüzdesini veya tutarını aşınca, olay yanıltıcı beyan olarak ifade edilmektedir. Nitel önemlilik ise kolaylıkla belirlenebilen maddi olmayan olgulardan meydana gelmektedir. Ancak ölçülebilmeleri kolay değildir. Deneysel denetçiler, riskin niteliksel özelliklerinin önem derecesini bir şekilde sezgisel olarak yorumlayabilmektedir¹⁴. Nitekim ISA 320'de hataların finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilme olasılığının tespitinde nicel ve nitel faktörlerin birlikte değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Çünkü küçük tutarlı hataların bir araya gelmeleri sonucunda veya nitel faktörlerden dolayı önemsiz gibi görünen hatalar, önemli olabilmektedir.

Önemliliğin belirlenmesi amacıyla denetçiler veya şirketlerin kullanabilecekleri nicel ve nitel faktörlere örnek olarak aşağıdakileri verilebiliriz:

a) Önemliliği Değerlendirmek İçin Seçilmiş Nicel Faktörler¹⁵

- Kazanç manipülasyon riski,
- Şirket birleşmeleri veya satışı,
- Yakın zamanda halka hisse arzı.

b) Önemliliği Değerlendirmek İçin Seçilmiş Nitel Faktörler¹⁶

- Dolandırıcılık ya da yasa dışı işlemler,
- Sözleşme hükümlerini bozacak küçük miktarlar,
- Kazançlardaki akımı etkileyecek miktarlar.

3. BULANIK MANTIK YÖNTEMİNİN ÖNEMLİLİK DEĞERLENDİRMESİNDE KULLANIMI

Bu bölümde, önemlilik değerlendirmesinde son yıllarda kullanılmaya başlayan ve özellikle nitel faktörleri de baz alan bulanık mantık yöntemi ve yöntemin kullanımı açıklanmıştır.

Bulanık mantık yöntemi, algoritmalar yardımıyla kullanılmakta ve bu amaçla çeşitli özel programlar ve ilave yazılımlar* kullanılmaktadır. Bundan dolayı *örnek uygulamada sonuçlar, tablolar yardımıyla gösterilmiş* ve çıkan nihai önemlilik düzeyleri değerlendirilmiştir.

3.1. Bulanık Mantık Yönteminin Temelleri

Gerçek dünyadaki birçok olay net değildir, yani karmaşıktır. Bu karmaşıklık, genel olarak belirsizlikten, kesin düşünceden yoksunluktan ve karar verilemeyeşten kaynaklanmaktadır. Birçok sosyal, ekonomik ve teknik konularda insan düşüncesinin tam anlamı ile yeterli olmamaktadır. Bunun nedeni ise, bazı konuların çözümünde belirsizliklerin bulunmasıdır. İnsan tarafından geliştirilmiş olan bilgisayarlar bile, çoğu zaman bu tür belirsizliklere çözüm üretmezler ve çalışmalarını için genellikle nicel bilgiler gerekmektedir. Genel olarak, değişik biçimlerde ortaya çıkan karmaşıklık ve belirsizlik gibi tam ve kesin olmayan bilgi kaynaklarına bulanık (fuzzy) kaynaklar adı verilir. Bulanık mantık yöntemini ortaya koyan Zadeh tarafından, gerçek dünya sorunları ne kadar yakından incelenmeye alınırsa çözümün daha da bulanık hale geleceği ifade edilmiştir. Çünkü çok fazla olan bilgi kaynaklarının tümünü insan aynı anda ve etkileşimli ola-

¹⁴ Erdoğan, A.g.m., ss.113-114.

¹⁵ Kaya, http://www.alomaliye.com/2007/zija_kaya_sab99.htm#_ftn13 (16.10.2011)

¹⁶ Karacaer, A.g.k., s.7.

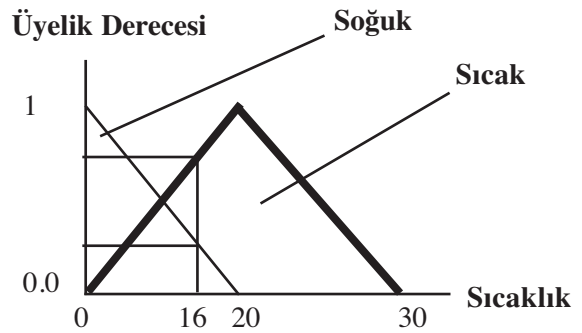
* Fuzzy Logic hesaplamaları için ticari amaçlı çıkartılmış bazı yazılımlar mevcut olmakla birlikte, genellikle algoritmalar geliştirilmek suretiyle Excel, Visual Basic gibi yazılımlar vasıtasıyla da yapılabilmektedir.

rak kavrayamaz ve bunlardan kesin sonuçlar çıkaramaz. Burada bilgi kaynakları, temel ve kesin bilgilere ilave olarak, özellikle nitel olan bilgileri de ihtiva etmektedir¹⁷.

Bulanık mantık, son yıllarda üzerinde çalışılan esnek modelleme yöntemlerinden birisidir. Geleneksel mantıkta bir şey ya tümüyle siyahtır, ya da tümüyle beyazdır. Bulanık mantığa göre ise bir şey kısmen siyah ve kısmen beyaz olabilir. Bulanık mantık kavramı, Aristo'nun "1 veya 0", "var veya yok" gibi iki kesin ve ayrı durum içeren klasik küme mantığının yerine insan düşüncesine daha yatkın olarak belirli değer aralıklarını sözel ifadelerle tanımlayarak kümeler arası geçişe esneklik kazandırılmış ve gerçek yaşamdakine benzetilmiştir¹⁸. Diğer bir ifadeyle bulanık mantık, insanların kesin olmayan ifadelerle düşünme yeteneğiyle örtüşen mantık sistemidir. Başka bir deyişle bulanık mantık; soğuk-sıcak, hızlı-yavaş, yüksek-alçak gibi ikili değişkenlerden oluşan keskin dünyayı az soğuk-az sıcak, az hızlı-az yavaş, az yüksek-az alçak gibi esnek niteleyicilerle gerçek dünyaya benzetir¹⁹.

Küme (veya set) kavramı kulağa biraz matematiksel gelebilir ama anlaşılması kolaydır. Örneğin "orta yaş" kavramı incelenecek olursa, bu kavramın sınırlarının kişiden kişiye değişiklik

gösterdiği görülür. Kesin sınırlar söz konusu olmadığı için kavram, matematiksel olarak da kolayca formüle edilemez. Ama genel olarak 35 ile 55 yaşları orta yaşlılık sınırları olarak düşünülebilir. Bu kavram grafik olarak ifade etmek istendiğinde, bir eğri ile gösterilecektir. Bu eğriye "üyelik (aitlik) eğrisi" adı verilir ve kavram içinde, hangi değer hangi ağırlıkta olduğunu gösterir. Bulanık mantık yönteminde, bulanık küme elemanlarının üyelik derecelerini göstermek için [0-1] aralığındaki reel sayıların kullanılması önerilmiştir²⁰. 0 ile 1 arasındaki değerlerden 1 önemli olduğunu, 0 ise önemsiz olduğunu göstermektedir.



Şekil 1: Örnek Üyelik Eğrisi ve Derecesi²¹

¹⁷ Erik, Dilek, "Firmaların Başarı Kriterlerinin Tanımlanması ve Çalışanların Memnuniyeti Kriterinin Bulanık Mantık Yöntemi İle Ölçülmesi", **V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu**, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım 2005, s.394.

¹⁸ Subaşı, Serkan, Ahmet Beycioğlu ve Mustafa Çullu, "Bulanık Mantık ve İstatistiksel Analiz Yöntemleri İle Revibrasyon Uygulanmış Betonlarda Basınç Dayanımı Tahmini", **SDU International Journal of Technologic Sciences**, Volume 2, Number 3, September 2010, s.47.

¹⁹ Ertuğrul, İrfan, "Akademik Performans Değerlendirmede Bulanık Mantık Yaklaşımı", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt. 20, Sayı.1, Nisan 2006, s.157.

²⁰ Ertuğrul, **A.g.m.**, s.158.

²¹ Subaşı, Beycioğlu ve Çullu, **A.g.m.**, s.48.

3.2. Bulanık Mantık Yönteminin Kullanım Alanları

Bulanık mantık yöntemi, 1965 yılından itibaren çeşitli disiplinlerde uygulama alanı bulmuştur. Bu yöntemin uygulanması, yapay zeka (artificial intelligence), bilgisayar bilimi, tıp, kontrol mühendisliği, karar teorisi, uzmanlık sistemleri, yönetim bilimi, sayısal yöntemler ve robot biliminin gelişimine katkı sağlamıştır²².

Bulanık mantık yöntemi, 1970'li yılların ikinci yarısından sonra teknolojik süreçlerin kontrolünde başarılı bir biçimde uygulanmıştır. Bu kontrol işlemi, fuzzy kontrol olarak isimlendirilmiştir. Yöntem, ilk uygulamanın başarılı olmasına paralel olarak Japonya'da bulaşık makineleri, video kameralar, vinçler, metro yapımlarında kullanılmıştır²³.

Bulanık mantık yönteminin muhasebe ve işletme uygulamaları açısından kullanıma ilişkin literatürde bazı araştırmalar vardır. Ancak denetimde önemlilik değerlendirmesi ile ilgili yapılan çok az çalışma vardır (Comunale ve Sexton, 2005; Rosner vd., 2006; Comunale vd., 2010). Literatürde muhasebe ve işletme alanında yapılan birkaç önemli çalışma aşağıda sunulmuştur.

Cooley ve Hicks (1983), yaptıkları çalışmada denetçilerin iç kontrol yapısını değerlendirmesine yardımcı olacak yeni bir model sunmuştur. Bu modeli, fuzzy seti (kümesi) ve matematiksel modeller yardımıyla oluşturmuşlardır. Oluşturulan bu model, kasa girişleri ile sevk kontrol sistemini içermektedir.

Deshmukh ve Talluru (1998), yaptıkları çalışmada yönetim hilelerinde risk faktörlerini belirleyerek yönetim hilelerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu amaçla araştırmacılar, bulanık mantık yöntemini kullanmışlardır. Çalışma sonucunda, fuzzy seti yardımıyla risk faktörleri olan kırmızı bayrakları belirlemişlerdir.

Comunale ve Sexton (2005), Rosner vd. (2006) ve Comunale vd. (2010), yaptıkları çalışmada denetimde önemlilik değerlendirmesini incelemişler, geleneksel açıdan önemlilik değerlendirmesine karşı bulanık mantık yöntemini kullanmışlardır.

Chang vd. (2008), yaptıkları çalışmada denetimde tespit etme riskinin belirlenmesi amacıyla bulanık mantık yönetimini ve denetim risk modelini kullanmışlardır. Çalışmanın sonucunda tespit etme riskini belirlemede önemli birer değişken olarak 43 faktör tespit etmişlerdir.

Dia ve Zéghal (2008), yaptıkları çalışmada şirketlerin yıllık faaliyet raporlarını inceleyerek bulanık mantık yönetimiyle risk yönetim profillerini değerlendirmişlerdir. Çalışma sonucunda, bulanık mantık yönetimi ile belirlenen ölçütlerin sistematik risk tutarının önemli bir kısmını tahmin etme imkanı sağladığını belirlemişlerdir.

3.3. Bulanık Mantık Yönteminin Avantajları

Bulanık mantık yöntemi, önemlilik değerlendirmesinde bazı avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz²⁴:

²² H.-J. Zimmermann, "Fuzzy Set Theory", **Wiley Interdisciplinary Reviews: Computational Statistics**, Volume 2, May/June 2010, s.317.

²³ Zimmermann, **A.g.m.**, s.318.

²⁴ Comunale, Christie L., Rebecca L. Rosner ve Thomas R. Sexton, "The Auditor's Assessment of Fraud Risk: A Fuzzy Logic Approach", **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Volume 2, Issue 3, Special Issue, 2010, ss.98.; Comunale, Christie L. ve Thomas R. Sexton, "A Fuzzy Logic Approach to Assessing Materiality", **Journal of Emerging Technologies In Accounting**, Volume 2, 2005, s.2.

- Birinci avantajı, bu yöntem denetçiye hata veya yanlış beyanın önemliliği hakkında bilgi sağlamakta ve her biri için bir önemlilik ölçeği oluşturulmaktadır. Böylece denetçi, asıl önemli olan hata veya yanlış beyan üzerine odaklanabilmektedir.
- İkinci avantajı, önemliliğin değerlendirilmesinde nitel faktörleri de dikkate almasıdır.
- Üçüncü avantajı, denetçinin yargıya varma konularında model bir yapı sağlamasıdır. Bu model sayesinde denetim ekibi ile müşteri arasında etkin bir iletişim kurulmaktadır.
- Diğer bir avantajı ise, örgütsel öğrenme için bir yapı tesis ederek, yapay sinir ağları gibi yöntemlerden geri bildirimler almasıdır. Böylece gelecekte benzer durumların değerlendirilmesi için model değiştirilebilmektedir.

3.4. Bulanık Mantık Yöntemiyle Önemlilik Değerlendirilmesi

Geleneksel önemlilik değerlendirmesinde bir denetçi öncelikle nicel veriler (toplam aktif, toplam satış hasılatı vb.) yardımıyla bir önemlilik düzeyi belirlemektedir. Daha sonra belirlenen bu düzeye göre hata ve yanlışları değerlendirmektedir.

Bulanık mantık yönteminde ise önemlilik değerlendirmesi için ilk önce hataların düzeyine göre bir set oluşturulmaktadır. Bu set yardımıyla hata ve yanlışlıkların önem derecesi tespit edilmektedir. Bu yöntemde önem dereceleri 0 ile 1 arasın-

da verilmektedir. Tablo 3’de önemlilik değerlemede kullanılan önem dereceleri ve kategorileri sunulmuştur²⁵.

Tablo 3: Bulanık Mantık Yöntemine Göre Sınıflandırma ve Örnek Üyelik Dereceleri

Değerlendirme	Kategori
0,0-0,2	Çok düşük
0,2-0,4	Düşük
0,4-0,6	Orta
0,6-0,8	Yüksek
0,8-1,0	Çok yüksek

Denetçi tarafından yukarıda gösterilen beşli grup için “üyelik derecelerinin” belirlenmesi gerekmektedir. Üyelik derecelerinin verilmesinde değerler negatif olmamalıdır. Ayrıca her bir hata veya yanlış için verilen önem derecesi toplam 1’i geçmemelidir. Örneğin denetçi, tahsil edilmemiş alacaklardaki düşük hata değeri için 0,3, orta hata değeri için 0,7 değeri belirleyebilir²⁶. Yukarıdaki sınıflamaya karşılık denetçi tarafından doğruluk (duyarlılık) oranı belirlenmektedir.

Yukarıdaki sınıflamada olduğu gibi denetçi tarafından nitel veriler de sınıflandırılmalıdır. Bu sınıflandırma da Hiç, Biraz, Orta, Oldukça, Tamamen kategorileri kullanılır. Denetçi, daha sonra

²⁵ Rosner, Rebecca L., Christie L. Comunale, ve Thomas R. Sexton, “Assessing Materiality A New Fuzzy Logic Approach”, *The CPA Journal*, June 2006, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/606/essentials/p26.htm> (17.10.2011)

²⁶ Comunale ve Sexton, *A.g.m.*, s.5.

üyelik derecelerini bu beş kategoriye dağıtır. Daha önce de belirtildiği gibi bu değerler negatif olamaz. Varsayalım ki, denetçi tarafından üyelik dereceleri nitel faktörlere aşağıdaki Tablo 4’te olduğu gibi dağıtılsın. Tablo 4’de de görüldüğü gibi denetçi tarafından tahsil edilmemiş alacaklar için dağıtılan değerler (üyelik dereceleri) sırasıyla 0,5, 0,3 ve 0,2’dir. “Kazanç trendlerindeki ve diğer trendlerdeki değişimleri maskeleyip maskelemediği” faktörünün değerleri,

denetçinin görüşüne göre dağıtılmıştır. Dolayısıyla aynı durum için farklı bir denetçi, farklı değerler belirleyebilir²⁷. Dolayısıyla denetçinin tecrübesine göre bu dağıtım değişebilmektedir.

Diğer adımda önemlilik değerlemesi için geçerlilik ve güvenilirlik değerleri belirlenmelidir. Bunun için denetçi dikkatli bir biçimde nicel ve nitel faktörleri seçmeli ve fuzzy modelindeki kurallar için bunları kullanmalı, ayrıca bu kuralların geçerlilikleri tespit edilmelidir²⁸.

Tablo 4: SAB 99’a Göre Nitel Faktörler ve Fuzzy Değerleri

Nitel Faktörler	Hiç	Biraz	Orta	Oldukça	Tamamen
Kazanç trendlerinde ve diğer trendlerdeki değişimleri maskeleyip maskelemediği	0,5	0,3	0,2		
Finansal sonuçların, analistin beklentilerini karşılmasına neden olup olmadığı	0,9	0,1			
Bir zararı gelire veya tersine dönüştürüp dönüştürmediği	0,75	0,25			
İşletmenin faaliyetlerinde ve karlılığında önemli rol oynadığı belirlenmiş olan bölümlerle ilgili olup olmadığı				0,8	0,2
İşletmenin düzenleyici koşullara uymasını etkileyip etkilemediği	1				
İşletmenin borç anlaşmalarına veya diğer sözleşme koşullarına uymasını etkileyip etkilemediği	1				
Yönetimin ücret artışını etkileyip etkilemediği	0,95	0,05			
Yasa dışı bir eylemin gizlenmesini içerip içermediği	1				

²⁷ Comunale ve Sexton, **A.g.m.**, s.5.

²⁸ Rosner, Comunale ve Sexton, **A.g.k.**, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/606/essentials/p26.htm>

Bir sonraki aşamada denetçi tarafından bulanık mantık modeli kurulmalıdır. Örneğin denetçinin aşağıdaki modeli kurduğunu varsayalım. Bu model her bir kurala göre değişiklik gösterecektir²⁹.

A. EĞER(Kategori X VE Duyarlılık Y) SONRA(Hata Önemlidir), ve

B. EĞER(Nitel Faktör Z) SONRA(Hata Önemlidir)

Yukarıdaki modelde X, Y ve Z bulanık mantık yöntemindeki kategorileri ifade etmektedir. Görüldüğü gibi her bir parametreye göre farklı kombinasyonlar oluşturulabilir. Nitekim A için 25 kural, B için 40 kural oluşturulabilmektedir. Oluşturulan bu kurallardan 25 tanesi tutarla ilgili iken 40 tanesi yukarıdaki tabloda yer alan sekiz nitel faktörlerle ilgilidir³⁰.

Takip eden aşamada denetçi tarafından tutarsal hatalarla ilgili olarak oluşturulan 25 kural ile nitel faktörler esas alınarak oluşturulan 40 kural için geçerlilikler belirlenir. 65 kuralın her biri için fuzzy setinde hatanın üyelik dereceleri dikkate alınır³¹. Geçerlilik değerleri denetçi tarafından belirlenmektedir. Örneğin, denetçi bir kuralın geçerlilik değerini 0,35 olarak belirleyebilir.

Bulanık mantık yönteminde, nihai önemlilik değerinin hesaplanmasında her bir kural için oluşturulan başlangıç önemlilik üyelikleri ile her bir kuralın geçerlilik değerleri esas alınır ve bu değerler çarpılır³²:

Nihai Önemlilik Değerlendirmesi =

(Başlangıç Önemlilik Değerlendirmesi)x(Kuralın Geçerlilik Değeri)

Yukarıdaki formüle şu şekilde örnek verilebilir. Her bir hatanın tutarsal öneminin orta dereceli olduğunu ve denetçinin 0,4 geçerlilik ile başlangıç önemlilik üyelik derecesini 0,5 olarak belirlediğini varsayalım. Bu durumda nihai önemlilik değerlendirmesinde kullanılacak değer (0,5 x 0,4=) 0,2 olarak hesaplanır ve bu değer düşük önemlilik göstergesi olarak algılanır.

Geleneksel yaklaşımda bir hata veya yanlışın değerlendirilmesinde “önemli veya değil” ikili değerlendirilmesi yapılırken, bulanık mantık yönteminde [0-1] arasında değerler verilerek önemlilik değerlendirilmesi yapılmaktadır.

4. ÖNEMLİLİK DEĞERLENDİRMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Bu bölümde bulanık mantık yöntemi ile denetçi tarafından yapılacak önemlilik değerlendirilmesi karşılaştırmalı bir örnek yardımıyla açıklanmıştır³³.

4.1. Finansal ve Diğer Bilgiler

Perakende endüstrisinde bir zincir mağazasını düşünelim. Son beş yılda bu endüstri sektöründe rekabet artış göstermiştir ve benzer faaliyet alanına sahip birçok benzer şirket mevcuttur. Şirketin 200X yılı itibarıyla denetlenmemiş finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

²⁹ Comunale ve Sexton, **A.g.m.**, s.5.

³⁰ Comunale ve Sexton, **A.g.m.**, s.6.

³¹ Comunale ve Sexton, **A.g.m.**, s.6.

³² Rosner, Rebecca L., Christie L. Comunale ve Thomas R. Sexton, , “A New Approach to Assessing Materiality”, s.8. <http://aaahq.org/audit/midyear/06midyear/papers/A%20New%20Approach%20to%20Assessing%20Materiality-Rosner.doc> (17.10.2011)

³³ Rosner, Comunale ve Sexton, , **A.g.k.**, ss.18-33. <http://aaahq.org/audit/midyear/06midyear/papers/A%20New%20Approach%20to%20Assessing%20Materiality-Rosner.doc> (17.10.2011)

Tablo 5: Örnek İşletme Finansal Verileri

<i>Finansal Durum Tablosu - Bilanço (Milyon Lira)</i>	<i>200X</i>	<i>Gelir Tablosu (Milyon Lira)</i>	<i>200X</i>
Nakit ve Nakit Benzerleri	623	Net Satışlar	7.060
Ticari Alacaklar (net)	1.214	Satışların Maliyeti	(5.300)
Stoklar	4.030	Brüt Satış Karı	1.760
Diğer Dönen Varlıklar	303	Faaliyet Giderleri (Amortisman ve İtfa Giderleri Hariç)	(1.480)
Toplam Dönen Varlıklar	6.170	Amortisman ve İtfa Giderleri	(91)
Maddi Duran Varlıklar (net)	2.840	Faaliyet Karı	189
Diğer Duran Varlıklar	4.343	Faiz Giderleri	(5)
Toplam Aktif	13.353	Dönem Karı	184
Ticari Borçlar	2.500	Vergi Karşılıkları	(130)
Gider Tahakkukları	529	Dönem Net Karı	54
Uzun Vadeli Borçların Kısa Vadeli Taksitleri	34	İhraç Edilmiş Hisse Senetlerinin Ağırlıklı Ortalama Adedi	243
Toplam Kısa Vadeli Borçlar	3.063	Hisse Başına Kazanç	0,22
Uzun Vadeli Borçlar	925		
Toplam Borçlar	3.988		
Özkaynaklar	9.365		
Toplam Pasif	13.353		

Diğer ilgili bilgiler ise aşağıdaki gibidir:

- Denetçi tarafından vergi öncesi kar önemlilik düzeyinin hesaplanmasında esas alınmış ve bu düzey (184.000.000 TL x 0,05 = 9.200.000 TL) olarak hesaplanmıştır.
- Kredi sözleşmesi gereği şirketin sürdürülebilir çalışma sermayesine ihtiyacı olup, bu oran **2,0** veya daha fazla olması gerekmektedir.
- Finansal analist tarafından şirketin tahmini kazançları esas alınarak hisse başına kazanç **0,20** olarak tahmin edilmiştir.
- Her bir bölümün yöneticisi yıllık gelir üzerinden prim (ücret) almaktadır.
- Denetim çalışması esnasında denetçiler tarafından aşağıdaki hata ve yanlışlıklar tespit edilmiştir:
 - a) Cari yılın son günü 2.100.000 TL de-

ğerinde kredili satış kaydı yapılmış; ancak cari dönemde nakliye giderleri düşülmemiş, böylece satış gelirleri yüksek gösterilmiştir.

- b) Şüpheli alacakların analiz edilmesi sonucunda, ticari alacakları 1.900.000 TL arttırılmış olduğunu tespit etmiştir. Çünkü şüpheli alacakların yanlış hesaplandığı belirlenmiştir.
- c) Stokların gözlenmesi esnasında, stokların maliyetine giren kalemler incelenmiş ve stok tutarlarının yüksek gösterildiği, bu tutarın 1.700.000 TL değerinde düşürülmesi gerektiği belirlenmiştir.
- d) Denetçiler, şirketin tahakkuk eden faiz giderinin 500.000 TL yanlış hesapladığını tespit etmiştir. Böylece yükümlülükler ve gider tahakkukları yüksek gösterilmiştir.

4.2. Geleneksel Yöntem Aracılığıyla Önemlilik Düzeyinin Değerlendirilmesi

Geleneksel yöntemde denetçi tarafından önemlilik değerlendirilmesi için birkaç yaklaşım vardır:

- a) Denetçi tarafından her bir hatalı beyan için önemlilik için ikili değerlendirme yapılması gerekmekte, böylece hatalı olarak tespit edilen tutar ve olayların önemli olup olmadığı kararı verilmektedir. Bu kararın verilmesinde de denetçi tarafından belirlenen önemlilik düzeyi esas alınmaktadır. Nitekim başlangıç önemlilik düzeyi 9.200.000 TL olarak tespit edilmiştir. Bu hesaplama, önceki bölümlerde de ifade edildiği gibi denetçiden denetçiye değişmekte ve dolayısıyla subjektif bir yapı göstermektedir.
- b) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-

na göre denetçi ayrıca nitel faktörleri de dikkate almalıdır. Yukarıdaki vakada tespit edilen gerçekler aşağıdaki gibidir;

- Hatalı hesaplamalar hisse başına kazancı, analistlerin tahmin yoluyla tespit ettikleri 0,20'nin altına düşürmüştür.
- Hatalı hesaplamalar, dönem net karını zarara dönüştürmüştür.
- Aynı şekilde cari oran 2'nin altına düşmüştür. Bunun nedeni, kredi sözleşmesinin ihlalidir.
- Hatalı gelir raporlaması nedeniyle yöneticilerin aldıkları prim artmıştır.

Mesleki özen ve yeterlilik sahibi bir denetçi yukarıdaki tüm durumların önemli olup olmadığı hususunda aşağıdaki kuralları kullanır:

- 1) Kredili satışlardaki hata;

a) Niceliksel Değerlendirme

- Denetçi tarafından belirlenen 9.200.000 TL önemlilik düzeyi ile mukayese yapılırsa ve bu tutardan düşük olduğunda **önemli olmadığı** kabul edilir.
- Bir işlemten dolayı ortaya çıkan artışın neden olduğu hata tam olarak ölçülür ve bundan dolayı önemli olmadığı kabul edilir.

b) Nitel Değerlendirme

- Ticari alacaklar 2.100.000 TL azalacak; ancak cari oran 2,01'de kalacak - **önemli değil**
- Satış gelirleri 2.100.000 TL azalacak ve dönem net karı 51.900.000 TL'ye düşecek - **önemli değil**

- Hisse başına kazanç 0,21'e düşecek; ancak finansal analistlerin tahmininin üstünde kalacaktır - **önemli değil**
 - Satış gelirlerindeki azalma nedeniyle yöneticilerin alacakları prim de azalacaktır. Bu durum **belki önemli** olabilir. Ancak tutar açısından bakıldığında hatalı değer, önemli değildir.
- 2) Şüpheli alacaklardaki hata;
- a) Niceliksel Değerlendirme
- Denetçi tarafından belirlenen 9.200.000 TL önemlilik düzeyi ile mukayese yapılırsa ve bundan düşük olduğunda **önemli olmadığı** kabul edilir.
 - Bir işlemden dolayı ortaya çıkan artışın neden olduğu hata tam olarak ölçülmediğinden **belki önemli** olabilir.
- b) Nitel Değerlendirme
- Ticari alacak değeri net olarak 1.900.000 TL azalacak; ancak cari oran 2,01'de kalacak - **önemli değil**
 - Şüpheli alacak karşılık gideri 1.900.000 TL artacak ve dönem net karı 52.100.000 TL'ye düşecek - **önemli değil**
 - Hisse başına kazanç 0,21'e düşecek; ancak finansal analistlerin tahmininin üstünde kalacaktır - **önemli değil**
 - Satış gelirleri etkilenmeyeceğinden yöneticilerin alacağı primler etkilenmeyecek - **önemli değil**
- 3) Stoklar toplamındaki hata;
- c) Niceliksel Değerlendirme
- Denetçi tarafından belirlenen 9.200.000 TL önemlilik düzeyi ile mukayese yapılırsa ve bundan düşük olduğunda **önemli olmadığı** kabul edilir.
 - Hata, bir kalemden dolayı ortaya çıkmamış ve tam olarak ölçülmez - **önemli değil**
- d) Nitel Değerlendirme
- Stoklar 1.700.000 TL azalacak; ancak cari oran 2,01'de kalacak - **önemli değil**
 - Satışların maliyeti 1.700.000 TL artarken, brüt satış karı ve dönem net karı aynı tutarda azalacak ve dönem net karı 52.300.000 TL olacak - **önemli değil**
 - Hisse başına kazanç 0,215'e düşecek; ancak finansal analistlerin tahmininin üstünde kalacaktır - **önemli değil**
 - Satış gelirleri etkilenmeyeceğinden yöneticilerin alacağı primler etkilenmeyecek - **önemli değil**
- 4) Gider tahakkuklarındaki hata;
- e) Niceliksel Değerlendirme
- Denetçi tarafından belirlenen 9.200.000 TL önemlilik düzeyi ile mukayese yapılırsa ve bundan düşük olduğunda **önemli olmadığı** kabul edilir.

- Hata, değeri tam olarak ölçülebilen bir kalemden dolayı ortaya çıkmamış - *önemli değil*

f) Nitel Değerlendirme

- Gider tahakkukları 500.000 TL artacak; ancak cari oran 2,01’de kalacak - *önemli değil*
- Hisse başına kazanç 0,22’e düşecek; ancak finansal analistlerin tahmininin üstünde kalacaktır - *önemli değil*

- Faiz giderleri 500.000 TL artarken, dönem net karı aynı tutarda azalacak ve dönem net karı 53.500.000 TL olacak - *önemli değil*

- Satış gelirleri etkilenmeyeceğinden yöneticilerin alacağı primler etkilenmeyecek - *önemli değil*

Yukarıdaki değerlendirmeler, Tablo 6’da toplanarak tablonun en son satırında geleneksel yaklaşıma göre denetçinin önemlilik değerlendirmesi sunulmuştur.

Tablo 6: Hataların Önemlilik Açısından Değerlendirilmesi

Hatalar	Nicel Faktör 1	Nicel Faktör 2	Nitel Faktör 1	Nitel Faktör 2	Nitel Faktör 3	Nitel Faktör 4
	Planlanan Önemlilik Düzeyinin Aşılması	Tam Olarak Ölçülememe	Hisse Başına Kazancın 0.20 Altına Düşmesi	Net Karın Net Zarara Dönüşmesi	Cari Oranın 2’nin Altına Düşmesi	Yöneticilerin Primlerinin Düşmesi
Kredili Satışlar	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Belki Önemli
Şüpheli Alacaklar	Önemli Değil	Belki Önemli	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil
Stoklar	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil
Gider Tahakkukları	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil
Tüm Hatalar İçin Toplu Değerlendirme	Önemli Değil	N/A	0.1967 değeri 0.20’ye yuvarlanmıştır Belki önemli olabilir.	Önemli Değil	Önemli Değil	Önemli Değil

4.3. Bulanık Mantık Yöntemi Aracılığıyla Önemlilik Değerlendirmesi

Yukarıdaki vakada denetçi tarafından yapılan tespitler, bulanık mantık yöntemiyle değerlendiril-

rilmesi için öncelikle hatalar kategorilere ayrılmalı ve denetçi tarafından doğruluk (duyarlılık) dereceleri belirlenmelidir. Bu durum aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 7: Her Bir Hata İçin Üyelik Dereceleri ve Duyarlılık Derecelerinin Belirlenmesi

Hatalar	Nicel Faktör 1'in Hata Sınıfı (Tutar Olarak)	Çok Küçük	Küçük	Orta	Büyük	Çok Büyük
	Nicel Faktör 2'nin Ölçülen Hata Duyarlılığı	Çok Düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
Kredili	Hata: 2.100.000 TL		0,9	0,1		
Satışlar	Duyarlılık: Çok Yüksek				0,2	0,8
Şüpheli	Hata: 1.900.000 TL		0,9	0,1		
Alacaklar	Duyarlılık: Düşük	0,8	0,2			
Stoklar	Hata: 1.700.000 TL	0,1	0,9			
	Duyarlılık: Orta			0,8	0,2	
Gider	Hata: 500.000 TL	0,8	0,2			
Tahakkukları	Duyarlılık: Yüksek			0,2	0,8	

Sonraki aşamada, hata ve yanlışlıkların nitel faktörler için üyelik derecelerinin belirlenmesi gerekmektedir.

Tablo 8: Nitel Faktörler İçin Fuzzy Setinde Önemlilik Üyelik Derecelerinin Dağıtımı

Hatalar	Kural	Nitel Faktörler	Hiç	Biraz	Orta	Oldukça	Tamamen
Kredili Satışlar	1	Finansal sonuçların, analistin beklentilerini karşılmasına neden olup olmadığı		0,6	0,4		
	2	Bir zararı gelire veya tersine dönüştürüp dönüştürmediği	0,7	0,3			
	3	İşletmenin borç anlaşmalarına veya diğer sözleşme koşullarına uymasını etkileyip etkilemediği		0,6	0,4		
	4	Yönetimin ücret/prim artışını etkileyip etkilemediği		0,5	0,5		
Şüpheli Alacaklar	1	Finansal sonuçların, analistin beklentilerini karşılmasına neden olup olmadığı		0,65	0,35		
	2	Bir zararı gelire veya tersine dönüştürüp dönüştürmediği	0,75	0,25			
	3	İşletmenin borç anlaşmalarına veya diğer sözleşme koşullarına uymasını etkileyip etkilemediği		0,65	0,35		
	4	Yönetimin ücret/prim artışını etkileyip etkilemediği	0,8	0,2			
Stoklar	1	Finansal sonuçların, analistin beklentilerini karşılmasına neden olup olmadığı		0,7	0,3		
	2	Bir zararı gelire veya tersine dönüştürüp dönüştürmediği	0,8	0,2			
	3	İşletmenin borç anlaşmalarına veya diğer sözleşme koşullarına uymasını etkileyip etkilemediği		0,7	0,3		
	4	Yönetimin ücret/prim artışını etkileyip etkilemediği	0,8	0,2			
Gider Tahakkukları	1	Finansal sonuçların, analistin beklentilerini karşılmasına neden olup olmadığı	0,1	0,9			
	2	Bir zararı gelire veya tersine dönüştürüp dönüştürmediği	0,8	0,2			
	3	İşletmenin borç anlaşmalarına veya diğer sözleşme koşullarına uymasını etkileyip etkilemediği	0,1	0,9			
	4	Yönetimin ücret/prim artışını etkileyip etkilemediği	0,8	0,2			

Tablo 9: Hatalar ve Duyarlılık Kuralları İçin Geçerlilikler

		Duyarlılık				
		Çok Düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
Tutar Büyüklikleri	Çok Küçük	0	0	0,05	0,10	0,20
	Küçük	0	0	0,30	0,40	0,60
	Orta	0,20	0,40	0,70	0,80	0,90
	Büyük	0,40	0,60	0,80	1,00	1,00
	Çok Büyük	0,60	0,80	0,90	1,00	1,00

Tablo 10: Nitel Faktör Kuralları İçin Geçerlilikler

Kural	Nitel Faktörler	Hiç	Biraz	Orta	Oldukça	Tamamen
1	Analistlerin beklentilerinin karşılanmamasının gizlenmesi	0	0,85	0,90	1,00	1,00
2	Karın zarara dönüşmesi veya tersi durumun oluşması	0	0,90	0,95	1,00	1,00
3	Borç anlaşmaları veya diğer sözleşme şartlarının etkileri	0	0,90	0,95	1,00	1,00
4	Yönetim ücretlerindeki artışlar	0	0,70	0,90	1,00	1,00

Tablo 11: Hataların Tutarsal Büyüklükleri ve Duyarlılıklarını İçeren Kurallar İçin Duyarlılık Dereceleri

		Duyarlılık									
		Çok Düşük		Düşük		Orta		Yüksek		Çok Yüksek	
Tutar Büyüklükleri	Çok Küçük	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0
		C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0,08 D 0,16	C 0,02 D 0,64	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0
	Küçük	A 0 B 0,72	A 0 B 0,18	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0,18 B 0	A 0,72 B 0	A 0,18 B 0	A 0,18 B 0	A 0,18 B 0	A 0,18 B 0
		C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0,72 D 0,04	C 0,18 D 0,16	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0
	Orta	A 0 B 0,08	A 0 B 0,02	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0,02 B 0	A 0,08 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0
		C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0
	Büyük	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0
		C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0
	Çok Büyük	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0
		C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0

A = Kredili satışlardaki hata

B = Şüpheli alacaklardaki hata

C = Stoklardaki hata

D = Gider tahakkuklarındaki hata

Tablo 11, Tablo 7’de gösterilen hataların tutarsal büyüklükleri ve duyarlılıklarındaki her bir doğru değer esas alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 12: Hataların Tutarsal Büyüklükleri ve Duyarlılıkları İle İlgili Önemlilik Üyelikleri (Aidiyetlikleri)

		Duyarlılık									
		Çok Düşük		Düşük		Orta		Yüksek		Çok Yüksek	
Tutar Büyüklükleri	Çok Küçük	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0
		C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0,004 D 0,008	C 0,002 D 0,064	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0
	Küçük	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0,072 B 0	A 0,432 B 0	A 0,072 B 0	A 0,072 B 0	A 0,072 B 0	A 0,072 B 0
		C 0 D 0	C 0,018 D 0	C 0,216 D 0,012	C 0,072 D 0,064	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0
	Orta	A 0 B 0,016	A 0 B 0,008	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0,016 B 0	A 0,072 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0
		C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0
	Büyük	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0
		C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0
	Çok Büyük	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0	A 0 B 0
		C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0	C 0 D 0

Tablo 12’nin oluşturulmasında Tablo 9 ve Tablo 11’deki veriler kullanılmıştır.

Tablo 13: Nitel Faktörler İçin Önemlilik Üyelikleri (Aidiyetlikleri)

Kural	Nitel Faktörler	Hiç		Biraz		Orta		Oldukça		Tamamen	
1	Analistlerin beklentilerinin karşılanmamasının gizlenmesi	A 0	B 0	A 0,51	B 0,5525	A 0,36	B 0,315	A 0	B 0	A 0	B 0
		C 0	D 0	C 0,595	D 0,765	C 0,27	D 0	C 0	D 0,064	C 0	D 0
2	Karın zarara dönüşmesi veya tersi durumun oluşması	A 0	B 0	A 0,27	B 0,225	A 0	B 0	A 0,072	B 0	A 0	B 0
		C 0	D 0	C 0,18	D 0,18	C 0	D 0	C 0	D 0,064	C 0	D 0
3	Borç anlaşmaları veya diğer sözleşme şartlarının etkileri	A 0	B 0	A 0,54	B 0,585	A 0,38	B 0,3325	A 0,38	B 0	A 0	B 0
		C 0	D 0	C 0,63	D 0,81	C 0,285	D 0	C 0	D 0	C 0	D 0
4	Yönetim ücretlerindeki artışlar	A 0	B 0	A 0,35	B 0,14	A 0,45	B 0	A 0,45	B 0	A 0	B 0
		C 0	D 0	C 0,14	D 0,14	C 0	D 0	C 0	D 0	C 0	D 0

Tablo 13'ün oluşturulmasında Tablo 8 ve Tablo 10'daki veriler kullanılmıştır.

Tablo 14: Bulanık Mantık Yöntemine Göre Nihai Önemlilik Değerlendirmesi

Hatalar		Tablo 12'ye Göre Maksimum Önemlilik Üyelikleri	Tablo 13'e Göre Maksimum Nitel Önemlilik Üyelikleri
A	Kredili Satışlar/Ticari Alacaklar 2.100.000 TL	0,432	0,540
B	Şüpheli alacaklar 1.900.000 TL	0,016	0,585
C	Stoklar 1.700.000 TL	0,216	0,630
D	Gider Tahakkukları 500.000 TL	0,064	0,810

4.4. Sonuçların Analizi

Nihai olarak hesaplanan her bir hata için nicel ve nitel önemlilik değerlemesinde kullanılan üyelik (aidiyet) dereceleri, Tablo 3'deki denetçi tarafından belirlenmiş değerlendirme esaslarına göre değerlendirildiğinde;

Hatalar		Nicel Açıdan (Tutarsal Olarak)	Nitel Faktörler Açısından
A	Kredili Satışlar/Ticari Alacaklar 2.100.000 TL	Önemli Değil	Belki Önemli Olabilir (Orta)
B	Şüpheli alacaklar 1.900.000 TL	Önemli Değil	Belki Önemli Olabilir (Orta)
C	Stoklar 1.700.000 TL	Önemli Değil	Önemli
D	Gider Tahakkukları 500.000 TL	Önemli Değil	Önemli

- Kredili satışlar ve ticari alacaklardaki hata ve yanlışlıkların önemlilik düzeyi, nicel açıdan incelendiğinde önemsiz kabul edilirken; nitel açıdan incelendiğinde orta düzeyde çıkmıştır.
- Şüpheli alacaklar için ise nitel faktörler orta düzeyde önemlilik arz ederken, nicel anlamda önemli kabul edilmemektedir.
- Stoklardaki durum da, şüpheli alacaklardaki gibidir. Nicel yani tutarsal olarak hata önemli kabul edilmemekte olmasına rağmen, nitel faktörler açısından incelendiğinde önemlilik düzeyi yüksek görülmektedir. Dolayısıyla denetçi tarafından stoklarla ilgili denetim prosedürleri gözden geçirilmeli ve gerekli olması halinde ek denetim prosedürleri uygulanmalıdır.
- Gider tahakkuklarındaki hata ve yanlışlık da nicel olarak önemli kabul edilmezken, nitel faktörler açısından incelendiğinde çok önemli kabul edilmekte ve stoklarda olduğu gibi aynı prosedür gider tahakkuklarında da izlenmelidir.

5. SONUÇ

Önemlilik düzeyinin tespitiyle ilgili yapılan düzenlemeler incelendiğinde, önemlilik değeri

dirmesi hususunda çeşitli nedenlerden dolayı kesin düzenlemeler yer almamaktadır. Bunun nedeni, değişik finansal tablo kullanıcıları için önemlilik kavramının anlam değiştirmesi yani farklı gruplar için farklı kalem veya olguların önemli addedilmesi ve önemlilik düzeyini belirleyen denetçiler için de ortak bir kararın olmamasıdır. Diğer bir ifadeyle, denetçilerin kendi aralarında neyin önemli olduğu konusunda uzlaşamamalarıdır. Dolayısıyla denetim çalışmaları için önemlilik düzeyinin bir standardı bulunmamakta ve her denetim çalışması için ayrı bir önemlilik düzeyinin belirlenmesi gerekmektedir.

Denetçiler tarafından önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duymuş olduğu finansal bilgilerin tahmini ve denetçinin profesyonel yargısına kalmaktadır. Bunun için de önemlilik düzeyinin belirlenmesi gerek denetçi, gerekse de finansal tablo düzenlenmesi açısından zor olmaktadır.

4.4. bölümde karşılaştırmalı olarak gösterilen analizde geleneksel yaklaşım açısından önemlilik değerlendirmesi, denetçilere hata ve yanlışlıkların değerlendirilmesi konusunda yeterli düzeyde güvenilirlik sağlamamaktadır. Nitekim dünyada muhasebe skandallarının ortaya çıkma-

sında da önemlilik düzeyinin yanlış belirlenmesi ve denetçilerin yanlış önemlilik değerlendirilmesi kritik bir rol oynamıştır. Bundan dolayı da önemlilik değerlendirmesi ile ilgili özellikle muhasebe skandallarından sonra yapılan düzenlemelerde, sadece nicel verilerin esas alınmasının yeterli olmadığı belirtilmiş ve nitel faktörlerin de göz önüne alınması gerektiği ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en

önemli ikisi SEC tarafından yapılan SAB 99 ile ISA 320 düzenlemeleridir.

Yukarıdaki nedenlerden dolayı bu çalışmada denetçilerin karşı karşıya kaldıkları ve belirlenmesinde zorluk yaşadıkları önemlilik değerlendirmesi ile ilgili son yıllarda uygulama alanı bulan bulanık mantık yöntemi incelenmiş ve bu yöntemin önemlilik değerlendirmesindeki yeri ve önemi açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

- Acitua Andrew A., Jeffrey J. Burks ve W. Bruce Johnsona, "Materiality Decisions and the Correction of Accounting Errors", **Accounting Review**, Volume 84, Number 3, 2009, ss.1-38. <http://www.nd.edu/~carecob/Workshops/07-08%20Workshops/Burks%20Paper.pdf> (27.10.2011)
- Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, Yayın No 457, İstanbul 2000
- Chang, She-I., Chih-Fong Tsai, Dong-Her Shih ve Chia-Ling Hwang, "The Development of Audit Detection Risk Assessment System: Using the Fuzzy Theory and Audit Risk Model", **Expert Systems with Applications**, Volume 35, 2008, ss.1053-1067.
- Comunale, Christie L. ve Thomas R. Sexton, "A Fuzzy Logic Approach to Assessing Materiality", **Journal of Emerging Technologies In Accounting**, Volume 2, 2005, ss.1-15
- Comunale, Christie L., Rebecca L. Rosner ve Thomas R. Sexton, "The Auditor's Assessment of Fraud Risk: A Fuzzy Logic Approach", **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Volume 2, Issue 3, Special Issue, 2010, ss.95-140.
- Cooley, John W. ve James O. Hicks, "A Fuzzy Set Approach to Aggregating Internal Control Judgements", **Management Science**, Volume 29, Number 3, March 1983, ss.317-334.
- Deshmukh, Ashutosh ve Lakshminarayana Talluru, "A Rule-Based Fuzzy Reasoning System for Assessing the Risk of Management Fraud", **International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management**, Volume 7, September 1998, ss.223-241.
- Dia, Mohamed ve Daniel Zéghal, "Fuzzy Evaluation of Risk Management Profiles Disclosed in Corporate Annual Reports", **Canadian Journal of Administrative Sciences**, Volume 25, Number 3, 2008, ss.237-254.
- Erdoğan, Nurten, "Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 31, Temmuz 2007, ss.112-119.
- Erik, Dilek, "Firmaların Başarı Kriterlerinin Tanımlanması ve Çalışanların Memnuniyeti Kriterinin Bulanık Mantık Yöntemi İle Ölçülmesi", **V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu**, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım 2005, ss.393-398.
- Ertuğrul, İrfan, "Akademik Performans Değerlendirmede Bulanık Mantık Yaklaşımı", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 20, Sayı 1, Nisan 2006, ss.155-176.
- Gordeeva, Mayya, "Materiality In Accounting", **Economics And Management**, Number 16, 2011, ss.41-47.
- Karacaer, Semra, "Önemlilik ve Denetim Riski", 2007, ss.1-59. [http://yunus.hacettepe.edu.tr/~uras02/Hacettepe/4.sinif/Auditing/%D6nemlilik%20Ve%20Denetim%](http://yunus.hacettepe.edu.tr/~uras02/Hacettepe/4.sinif/Auditing/%D6nemlilik%20Ve%20Denetim%20) (16.10.2011)
- Kaya, Ziya, "SAB 99 Çerçevesinde Denetim Sürecindeki Önemlilik Kavramı", 2007, http://www.alomaliye.com/2007/ziya_kaya_sab99.htm#_ftn13 (16.10.2011)
- Rosner, Rebecca L., Christie L. Comunale ve Thomas R. Sexton, "Assessing Materiality A New Fuzzy Logic Approach", **The CPA Journal**, June 2006, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/606/essentials/p26.htm> (17.10.2011)
- Rosner, Rebecca L., Christie L. Comunale ve Thomas R. Sexton, "A New Approach to Assessing Materiality",

ss.1-33. <http://aaahq.org/audit/midyear/06midyear/papers/A%20New%20Approach%20to%20Assessing%20Materiality-Rosner.doc> (17.10.2011)

Subaşı, Serkan, Ahmet Beycioğlu ve Mustafa Çullu, “Bulanık Mantık ve İstatistiksel Analiz Yöntemleri İle Re-vibrasyon Uygulanmış Betonlarda Basınç Dayanımı Tahmini”, **SDU International Journal of Technologic Sciences**, Volume 2, Number 3, 2010, ss. 46-52.

TÜDESK, Türkiye Denetim Standartları Kurulu, **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları**, TÜRMOB Yayınları, Yayın No 339, Ankara, 2008

Zabel, Richard B. ve James J. Benjamin, “Reviewing Materiality in Accounting Fraud”, **New York Law Journal**, 2002, ss.1-4., <http://www.akingump.com> (27.10.2011)

Zimmermann, H.-J., “Fuzzy Set Theory”, **Wiley Interdisciplinary Reviews: Computational Statistics**, Volume 2, Issue 3, May/June2010, ss.317-332.

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 Kurul'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 QuarkXPress programla yazılmalı ve CD - DVD veya Flash diske kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar 3 kopya olarak, 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) özetleri yer almalıdır.
 - v. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) 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 kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 7- Kaynakların 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 Muhasebecilik, 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- 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.
- 10- 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

Şehit Gonenç Sk. No:28/3 06570 **Anıttepe/ANKARA**

Tel : (0.312) 230 04 51 - 52

Faks : (0.312) 230 04 97

e-posta : alid@turmobil.org.tr