

MUHASEBE VE DENETİME

BAKIS

Yıl :7 • Sayı:23 • Eylül 2007 • 9.00 YTL • ISSN:1307-6639



- ✍ NIFO Stok Değerleme Yönteminin Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkileri
Yrd.Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ
- ✍ Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma
Yrd.Doç.Dr. Ayşe N. YERLİ
- ✍ Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlere İlişkin Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi
Yrd.Doç.Dr. Suat YILDIRIM
- ✍ Muhasebe Eğitiminin Öğrenci Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi ve Afyon Kocatepe Üniversitesi Meslek Yüksek Okullarında Bir Araştırma
Yrd.Doç.Dr. Ali ELEREN - Öğr.Gör. Cantürk KAYAHAN
- ✍ UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı
Yrd.Doç.Dr. Volkan DEMİR - Arş.Gör. Oğuzhan BAHADIR
- ✍ Hedef Maliyet Yönetimi ve Örnek Bir Uygulama
Yrd.Doç.Dr. Metin SABAN - Öğr.Gör. Ahmet BOSTANCI-
Arş.Gör. Gülay GÜĞERÇİN
- ✍ Şirket Birleşmelerinin Bir Parçası Olarak Elde Edilen ve Aktifleştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi ve İngiltere Tecrübesi
Dr. Ali Atilla PEREK
- ✍ Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İş Tatmini Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Orta ve Doğu Karadeniz Bölgeleri Örneği
Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA
- ✍ Şirketlerin Yönetiminde Temsil Sorunu ve Kurumsal Yönetim
Dr. Mustafa DOĞAN
- ✍ Muhasebe Dünyasından Haberler
Yrd.Doç.Dr. Kadir GÜRDAL



**TÜRMOB ADINA
SAHİBİ**

Mehmet TİMUR

Genel Yayın Yönetmeni

Nail SANLI

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Ali E. DOĞANOĞLU

**EDİTÖR VE YAYIN KURULU
BAŞKANI**

Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN

**EDİTÖR YARDIMCILARI
VE YAYIN KURULU**

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Erdoğan ARSLAN

Hakan AY

Garip AYZ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Yrd.Doç.Dr. Kadir GÜRDAL

Yener MERCİMEKÇİ

Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

Mustafa ÖZDİL

Yayın Türü:

Sürelî Yaygın

İdari Merkez

TÜRMOB Basın Yayın Dağ.İşlt.

Gençlik Cad. No:107

Anıttepe/ANKARA

Tel: (0.312) 232 50 60

Basım Yeri : ANKARA

Basım Tarihi : 03.09.2007

Baskı

Gurup Matbaacılık A.Ş.

İstanbul Yolu Trafo Karşısı

Varlık/ANKARA

Tel: (0.312) 384 73 44

ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU

Doç.Dr. Yıldız Akbulut
Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan
Prof. Dr. Nalan Akdoğan
Hasan Basri Aktan
Prof.Dr. Doğan Argun
Osman Arıoğlu
M. Nadir Arıca
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
Niyazi Cangir
Prof. Dr. Mehmet Ali Canoğlu
Doğan Cansızlar
Faik Ceceli
Şefik Çakmak
Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ
Prof. Dr. Ferruh Çömlekci
Prof.Dr. N.Cömert Doyrangöl
Prof. Dr. A. Hayri Durmuş
Dr. Fatih Kemal Ebiçlioğlu
Tülin Ekinel
Doç. Dr. Selman Aziz Erdem
Doç.Dr. Fatih Coşkun Ertaş
M. Nazmi Esen
Ahmet Fettahoğlu
Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz
Prof. Dr. Recep Güneş
Cengiz Güneş
Prof. Dr. Ali Ersin Güredin
Prof. Dr. Rüstem
Hacırüstemoğlu
Prof.Dr. Cemal İbiş
Prof. Dr. Mustafa İpçi
Prof. Dr. Mevlüt Karakaya
Doç.Dr. Aydın Karapınar
Sami Kazıcı
Prof. Dr. Sadık Kırbaş
Prof. Dr. Şükrü Kızılot
Özcal Korkmaz

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş
Prof. Dr. Ömer Lalik
Doç.Dr. Beyhan Marşap
Yener Mercimekçi
Prof. Dr. Can Şınga Mugan
Prof. Dr. Rıfat Ortaç
Mehmet Ferudun Ökten
Derya Özalp
Yılmaz Özbalcı
Mustafa Özdil
Prof. Dr. Salih Özel
Mevlüt Özer
Durmuş Öztekin
Mehmet Ali Özyer
Prof. Dr. Bülent Pamukçu
Prof. Dr. Recep Pekdemir
Prof. Dr. Alparslan Peker
Tayyip Peten
Prof. Dr. Cevat Sarıkamış
Dr. Zafer Sayar
Prof.Dr. Mehmet Sayarı
Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu
Doç.Dr. Güven Sayılan
Doç.Dr. Seval Kardeş Selimoğlu
Dr. Veysi Seviğ
Prof.Dr. Orhan Sevilengül
Fikret Sevinç
Prof. Dr. Fevzi Sürmeli
Prof. Dr. Münir Şakrak
Veli Arif Şimşek
Mehmet Şirin
Doç. Dr. Macide Şoğur
Prof. Dr. Hülya Talu
Prof. Dr. Selahattin Tuncer
Dr. Masum Türker
Prof. Dr. Selçuk Uslu
Bülent Üstünel
Mahmut Vural
Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın
Prof. Dr. F. Münevver Yılandı
Prof. Dr. Göksel Yücel
Prof. Dr. Süleyman Yükcü
Prof.Dr. Ahmet Yüksel

İÇİNDEKİLER

Yrd.Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ	NIFO Stok Değerleme Yönteminin Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkileri	1
Yrd.Doç.Dr. Ayşe N. YERLİ	Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma	15
Yrd.Doç.Dr. Suat YILDIRIM	Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlere İlişkin Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi	33
Yrd.Doç.Dr. Ali ELEREN Öğr.Gör. Cantürk KAYAHAN	Muhasebe Eğitiminin Öğrenci Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi ve Afyon Kocatepe Üniversitesi Meslek Yüksek Okullarında Bir Araştırma	47
Yrd.Doç.Dr. Volkan DEMİR Arş.Gör. Oğuzhan BAHADIR	UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı	65
Yrd.Doç.Dr. Metin SABAN Öğr.Gör. Ahmet BOSTANCI Arş.Gör. Gülay GÜĞERÇİN	Hedef Maliyet Yönetimi ve Örnek Bir Uygulama	81
Dr. Ali Atilla PEREK	Şirket Birleşmelerinin Bir Parçası Olarak Elde Edilen ve Aktifleştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi ve İngiltere Tecrübesi	97
Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA	Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İş Tatmini Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Orta ve Doğu Karadeniz Bölgeleri Örneği	113
Dr. Mustafa DOĞAN	Şirketlerin Yönetiminde Temsil Sorunu ve Kurumsal Yönetim	127
Yrd.Doç.Dr. Kadir GÜRDAL	Muhasebe Dünyasından Haberler	141

NIFO STOK DEĞERLEME YÖNTEMİNİN FAALİYET SONUÇLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yrd.Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ*

ÖZET

Sok değerleme yöntemleri içerisinde yer almasına rağmen çok fazla ön plana çıkmamış olan “Next In First Out – Yeni Giren İlk Çıkar” yöntemi tanıtılmaya çalışılmıştır. Yöntemin çalışma esasları, diğer stok değerleme yöntemleri ile farkı, koşulları üzerinde durulmuştur. Konu karşılaştırmayı içeren örnek uygulama ile anlaşılır hale getirilmek istenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Stok Değerleme Yöntemleri, NIFO, Hammadde ve Malzeme.

ABSTRACT

In this study “Next In First Out” method is tried to present that is one of the inventory valuation methods but not distinguished. The principles of this method and its differences from other inventory valuation methods are analyzed. Study is tried to make clear with an example that is consist of comparison.

Key words: Valuation, Inventory Valuation Methods, NIFO, Material and Supplies.

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Öğretim Üyesi, cemalelitas@gmail.com

GİRİŞ

Çalışmamızda stok değerlendirme yöntemleri içerisinde yer alan ancak genelde yazında kalmış ve uygulanma şansı pek bulunmamış bir yöntem olan Yeni Giren İlk Çıkar (YGİÇ/NIFO) yöntemi ele alınarak tanıtılmaya çalışılacaktır. Gerek ülkemiz yazınında ve gerekse de uluslararası literatürde genelde kısa bir paragraf ile değinilen bu yöntem sadece tanımlanarak geçilmiştir. Bu çalışma ile anılan yöntemi diğer stok değerlendirme yöntemleri ile birlikte değerlendirip, ortak bir uygulama ile yöntemler arası karşılaştırma yaparak tanıtma amacımız esastır.

Bu stok değerlendirme yöntemini tanıtmak ile amacımız yüksek enflasyonlu dönemlerde kullanılacak olan bir yöntemi araştırmacıların dikkatine sunabilmektir. Çalışmamızda stok değerlemeye genel bir bakış yapılacak ardından, stok değerlendirme yöntemleri kısaca tanıtılacak ve özellikle de Yeni Giren İlk Çıkar veya diğer adıyla Bir Sonra Girecek İlk Çıkar (Büyükmirza, 2006: 168) yöntemi ve enflasyonist ortamdaki temelleri incelenecektir. Bu yöntemin uygulama sonucunda ortaya çıkan en önemli eksikliklerinden biri belki de en önemlisi maddelerin tutar olarak izlenmesine pek imkân vermemesidir.

Bilindiği üzere endüstri işletmelerinde üretimde kullanılan madde maliyetlerinin hesaplanabilmesi için bu maddelerin önce miktar olarak izlenmesi gereklidir. Çünkü; üretimde kullanılan maddelerin maliyetinin hesaplanması, tutar dengelerinin kurulması için miktar dengesinde yer alan unsurların değerlendirilmesi ve hesaplanması gerekmektedir. Bu doğrultuda da, özellikle kullanılan direkt maddelere ait maliyet hesaplamalarının doğru olabilmesi için; miktar ve tutar dengelerinin ayrı ayrı kurularak sürekli izlenmesi gerekir. O halde önce direkt madde (hammad-

de) miktar dengeleri izlenecek, daha sonra da bu dengede yer alan unsurların maliyetleri, hammadde tutar dengelerinin kurulmasında kullanılacaktır (Altuğ, 2001: 119).

Miktar dengesi, yalnızca hammaddeler için değil, aynı zamanda yarı mamul, mamul ve ticari mallar için de aynı titizlikle izlenmesi gereken ve tüm bu stok unsurlarının maliyetlerinin saptanabilmesi için de önem taşıyan bir konudur. Üretimde kullanılan hammaddelerin maliyeti ve dönemsonunda stokta kalan hammadde değerinin belirlenmesi bir değerlendirme işlemidir. Ancak gerek üretimde kullanılan, gerekse de dönem sonunda kalan hammadde miktarları bilinmeksizin değerlendirilmesi olanaksızdır. O halde, miktarı bilmeksizin, tutarlandırma (değerleme) söz konusu olamaz (Altuğ, 2001: 120).

1. STOK DEĞERLEMeye GENEL BAKIŞ

Muhasebede bütün maliyet unsurlarına ilişkin temel amacı, kontrol ve analiz amacıyla kullanılan ve net kârı belirlemek için elde edilen gelirlerle uyuşan, doğru ve anlamlı maliyet rakamlarının sağlanması oluşturur. Üretime gönderilen hammadde ve malzeme ile, stoklarda kalan hammadde ve malzemeyi değerlendirmek için seçilen yöntem, elde edilen gelirlere anlamlı maliyetin yüklendiğini kabul eder. Başka bir ifadeyle, üretime gönderilen hammadde ve malzemeye ve üretilip satılan mamullere en son maliyetin uygulandığı ve yüklendiği kabul edilir (Üstün, 1994: 141).

İşletme yönetimi stok değerlendirme yöntemlerini göz önünde bulundurarak, zaman zaman bir takım kararlar alırlar. Alınan bu kararlar, gelirin hesaplanması biçimini doğrudan doğruya etkilediği için önemlidir (Üstün, 1994: 141). Aşağıda yer alan Tablo-1.'de genel olarak stokların giriş ve çıkışlarının nasıl bir tablo üzerinde takip edildiği görülmektedir.

Tablo-1. Muhasebe Stok Kartı.

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar

Tablo-1.'de de görüleceği üzere ambar stok kartının "Giren" sütununa, hammadde ve malzemenin birim maliyeti ve toplam maliyeti işlendikten sonraki aşamayı; belirli bir sipariş, bir gider merkezi ya da bölüm tarafından kullanılmak üzere ambardan çekilen hammadde ve malzemenin değerlendirilmesi oluşturur. Ambardaki hammadde ve malzemeler, farklı zamanlarda farklı fiyatlarla satın alınmış olabilir. Bu durumda üretimde kullanmak amacıyla ambardan bir sipariş, bir gider merkezi ya da bölüm için çekilen hammadde ve malzemenin, hangi alış maliyetiyle değerlendirileceği sorunuyla karşılaşılır. İşte bu sorunun çözümü için değişik yöntemler geliştirilmiştir ki biz bunları genel olarak stok değerlendirme yöntemleri olarak adlandırıyoruz (Üstün, 1994: 141).

Üretime gönderilen hammadde ve malzeme ile, stokları değerlendirmede kullanılan yöntemlerin belli başlıcaları şu şekilde sıralanabilir;

- Gerçek (Has) Maliyet Yöntemi,
- Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi (HOMY),
- Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi (TOMY),
- İlk Giren İlk Çıkar - İGİÇ (First In First Out – FIFO),
- Son Giren İlk Çıkar – SGIÇ (Last In First Out – LIFO),

- Yeni Giren İlk Çıkar (Sonradan Girecek Olan İlk Çıkar / Bir Sonra Girecek İlk Çıkar) – YGİÇ (Next In First Out – NIFO),
- Yüksek Olarak Giren İlk Çıkar – YGİÇ (Highest-price-in, First-price-out – HIFO),
- Sabit Fiyatlarla Değerleme Yöntemi,
- Piyasa Fiyatı Yöntemi,
- Piyasa Fiyatı veya Alış Maliyetinden Düşük Olanı İle Değerleme Yöntemi.

2. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Üretim sürecinin devamı sırasında, hammadde ve malzeme stoklarında zaman içinde azalmalar olacak ve bu azalmaların yerine yeniden alımlar yapılacaktır. Değişik zamanlarda satın alınan bu hammadde ve malzemelerin alış maliyetinin farklı olması olasılığı da şüphesiz yüksektir. İşte bu koşullar altında yapılabilecek alternatiflerden biri, her bir hammadde ve malzemenin satın alınmasından üretimde kullanılması dahil (ya da satışına) tüm fiziksel akışlarında alış maliyetleriyle ilişkinin sürdürülmesidir. Gerçek maliyetleme olarak da adlandırılan bu uygulamanın stok kalemlerinin sayısının çokluğu ve her bir kalemin de farklı tarihlerde farklı fiyatlarla satın alınması nedeniyle, hemen hemen uygulanabilirliği mümkün değildir (Kartal vd., 2003: 36. Ayrıca bkz. Kartal, 2000: 85).

Bu nedenle daha önce sayılan stok değerlendirme yöntemlerinden biri kullanılır. Hangi yöntemin kullanılacağı işletme yönetiminin vereceği bir karar olmakla birlikte yöntemin seçiminde farklı kriterler de esas alınır. Örneğin; enflasyonist bir dönemde LIFO¹ (SGİÇ) stok değerlendirme yöntemi, FIFO (İGİÇ) stok değerlendirme yöntemine göre NIFO (YGİÇ) stok değerlendirme yöntemi ise LIFO (SGİÇ) stok değerlendirme yöntemine göre daha çok avantaj sağlamaktadır.

3. YENİ GİREN İLK ÇIKAR (NEXT-IN-FIRST-OUT) YÖNTEMİ VE ENFLASYONİST ORTAM

Çalışmamızda özelde her ne kadar Yeni Giren İlk Çıkar (YGİÇ-NIFO) yöntemi temel teşkil etse de burada ismen zikredilen diğer stok değerlendirme yöntemlerinin de kısaca tanıtılmasının yararlı olacağı inancındayız. Ancak özelde yine ağırlıklı olarak YGİÇ-NIFO yöntemi tanıtılmaya çalışılacaktır.

3.1. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİNE GENEL BAKIŞ

- **Gerçek Maliyet Yöntemi:** Ambardan çekilen hammadde ve malzeme hangi alış partisinden çekilmiş ise, çekilişi o partinin kendi özel, spesifik alış maliyeti ne ise onunla maliyetlendirilmesidir. Dönemsonu stoklarını maliyetlemek için ambarda hangi alış partilerinden stok kalmış ise onların alış maliyetiyle dönemsonu stokları belirlenir (Civelek, 2002: 54). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.
- **Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi:** Ambara her yeni hammadde ve malzeme girişinde, yeni hammadde ve malzemenin tuta-

rı ile stokta bulunan hammadde ve malzemenin tutarı toplamının, yeni giren hammadde ve malzeme miktarı ile stoktaki hammadde ve malzeme miktarının toplamına bölünmesi suretiyle ortalama maliyet bulunur. Bulunan bu maliyetle çıkışlar ve stoklar değerlendirilir (Savcı, 1999: 104). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.

- **Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi:** Bu yöntemde ilgili dönem için tek bir ortalama hesaplanır ve bu maliyet olarak kullanılır. Değişik tarihlerde edinilmiş olan belirli stok birimlerinin karma halinde olduğu yerlerde malların fiziki akışı paralelinde realist bir varsayımdır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 268-269). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.
- **İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi:** Bu yöntemde yapılan varsayım şudur: Dönembaşı yarı mamul stokları mamul hale getirilmeden, yeni birimlerin üretimine başlanmaz (Hati-boğlu, 2000: 104). Başka bir ifade ile yöntemin esası; ilk olarak satın alınan hammadde ve malzemenin ilk önce üretime sevk edileceğidir (Kartal, 2000: 89). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.
- **Son Giren İlk Çıkar Yöntemi:** Bu yöntemde son giren hammadde ve malzemenin ilk önce çıktığı veya kullanıldığı ve ilk alınan malların dönemsonu mevcudu olarak kaldığı kabul edilir (Küçüksavaş, 2002: 142). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.
- **Yüksek Olarak Giren İlk Çıkar:** Çıkışları o sıradaki en yüksek alış fiyatı ile yapma esasına dayanır. Dönemsonu stokunu bu çıkışlar

¹ LIFO stok değerlendirme yöntemi;17 Aralık 2003 tarihinde kabul edilen “5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanması ile Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesinde ifadesini bulan LIFO stok değerlendirme yöntemi ilga edilmiştir.

sonunda kalan alış partilerinin fiyatlarıyla belirlenir (Civelek, 2002: 54). Maliyete dayalı değerlendirme yöntemidir.

- **Sabit Fiyatlarla Değerleme Yöntemi:** Bu yöntemde, ambardan üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin tümü, belirli bir süre tek bir fiyatla başka bir deyişle sabit bir fiyatla değerlendirilir. Dönemsonlarında sabit fiyatla, gerçek fiyatlar arasındaki farklar ilgili yevmiye kayıtlarıyla kapatılır (Kartal vd., 2003: 43). Maliyete dayalı olmayan değerlendirme yöntemidir.
- **Piyasa Fiyatı Yöntemi:** Bazı temel maddeler, stoklardan çıkış tarihlerinde piyasada, borsada kote edilmiş değişik fiyatlar göstermektedir. Bu yöntemde stoklardan üretime aktarılacak hammadde ve malzemelerin bu tarihte saptanan piyasa fiyatları değerlemeye esas olarak alınacaktır (Uragun, 1993: 104). Maliyete dayalı olmayan değerlendirme yöntemidir.
- **Piyasa Fiyatı veya Alış Maliyetinden Düşük Olanı İle Değerleme Yöntemi:** Bu yöntemde, alış maliyeti ile cari piyasa fiyatı değerinden hangisi daha düşük ise, hammadde ve malzemeler o değerle değerlendirilmektedir (Kartal vd., 2003: 45). Maliyete dayalı olmayan değerlendirme yöntemidir.

3.2. YENİ GİREN İLK ÇIKAR YÖNTEMİ (YGİÇ-NIFO)

Yeni giren ilk çıkar yöntemi (YGİÇ-NIFO, sonra girecek olan önce çıkar) enflasyonun çok yüksek olması durumunda kullanılması önerilen bir maliyet değerlendirme sistemidir; bu yöntem hammadde ve malzemeleri yakın gelecekte cari olacak olan beklenen fiyata göre değerlendirme esasına dayanmaktadır.

Satılan mallar maliyeti açısından en temel muhasebe yöntemi Dünya genelinde kullanılan FIFO'dur; daha spesifik bir yöntem olan LIFO ise Arjantin, Brezilya, Almanya, İtalya, Japonya, Meksika, İspanya ve A.B.D. gibi ülkelerde kullanılır. Japonya'da ayrıca HIFO (En Yüksek Maliyetli Önce Çıkar) yönteminin de kullanıldığı olmuştur. HIFO'ya yakın bir varyasyon olan NIFO ise çok fazla kullanılmamıştır, çünkü satılan mallar maliyetine karşılık gelen değerler, gerçek envanter harcamalarına dayalı değildir (Ferris, 1998: 11).

Yeni giren ilk çıkar yönteminde üretime verilen, satılan mallar ile dönemsonunda mevcut stoklar yeni alınacak malın fatura fiyatı ile değerlendirilir. Bu usulde, satılan veya kullanılan malların maliyeti ile dönemsonunda kalan stokların maliyet değeri fiilen katlanılan harcamaya göre değil, tahmin edilen en son fiyatlara göre hesaplanır. Aynı yöntem, enson alınan malların birim alış fiyatının değerlendirme ölçüsü olarak kabul edilmesi şeklinde uygulanabilmektedir. Bu şekildeki bir uygulama daha objektif olmakla beraber, sistemin esası, yeni alınacak malın birim alış fiyatının tahminine dayanır. En son alınan birim fiyatı değerlendirme ölçüsü olarak kabul edildiğinde satılan malların maliyetinin hesabı açısından LIFO değerlendirme yöntemine yaklaşılmaktadır. Ancak, dönemsonu stokları da bu yöntemde yine en son giren partinin veya yeni alınacak partinin birim maliyeti ile değerlendirilir².

3.3. YGİÇ-NIFO, ENFLASYON VE MALİYET AKIŞ VARSAYIMI

YGİÇ-NIFO yöntemi, maliyetin yer değiştirmesini ifade eder, maliyet ilkelerine uymadığı için maliyet akışı olarak kabul edilmez. Bununla birlikte, bazı iktisatçılar ya da karar mercilerinde bulunanlar bir kalemin yerini alacak olan

² <http://kizilahmet.brinkster.net/Konular/stokdegolcu.htm> (Erişim Tarihi: 20.02.2006)

maliyetin, uygun miktar olduğunu tartışılır. Mevcut durumda işletmelerin muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak çok fazla detaya girilmemesi önerilse de, netleştirmek için bazı noktalara temas etmek faydalı olur. Stoklardan bir mal çekildiğinde bu işletmelerin muhasebelelerinde tarihsel maliyet bağlamında değerlendirilir, stoklardan ürünlerin çekildiğinin bilinmesi gerekir. En çok bilinen varsayım FIFO'dur ki, FIFO'ya göre stoklar girdiği düzende çıkar. Mesela stoklar depolarda ortalama üç ay kalmışsa satılan her birimin fiyatı üç aylık kazancı içerecektir. Muhasebeciler için farklı nedenlerden dolayı bu istenmeyen bir durum olduğundan alternatif yöntem olan LIFO'ya başvurulur ki LIFO stoklardan çekilen bir mamul veya malzemenin son olarak girdiği yöntemdir. Bu, kalemlerin cari fiyatlardan değerlendirildiği anlamına gelir. Kayıt çok önemlidir, çünkü LIFO'da envantere kalan kalemler en uzun süredir orada olduğu varsayılan kalemlerdir. Envanter rapor haline dönüştürüldüğünde, bu varsayılan kalemler çekilmek için çok uzun süredir envantere duruyordur ve tarihsel maliyetleri kullanıldığında çok düşük fiyattan değerlendirilir. Muhasebecilikte kullanılan bir başka yöntem kalemlerin ağırlıklı ortalama fiyatlarla değerlendirildiği yöntemdir. Bu yöntem LIFO ile FIFO arasındaki bir fiyatta değerlendirme yapar. Son olarak yüksek enflasyon durumlarında NIFO'nun kullanılması önerilir. Bu yöntem mamul veya malzemeleri stoklardan yakın gelecekte olması beklenen bir fiyattan çekip değerlemeyi gerektirir³.

3.4. YENİ GİREN İLK ÇIKAR YÖNTEMİNİN UYGULAMA KOŞULLARI

Önceden de vurgulandığı üzere bu stok değerlendirme yöntemi yüksek enflasyonist dönemlerde kullanılabilir bir yöntemdir. Bunun temel nedeni, üretime gönderilecek olan hammadde ve

malzeme ile mevcut stokların dönemsonu değerinin hesaplanmasında sonradan girecek olan, başka bir ifade ile yeni girecek olan hammadde ve malzemenin maliyetini esas almasından kaynaklanmaktadır. Böylece stoklar sürekli en son cari piyasa fiyatı ile değerlendirilmektedir.

Ancak bu noktada belirtilmesi gereken önemli bir nokta da üretimin daha önceden alınmış ve sonradan gelecek olana göre daha düşük bir değere sahip hammadde ve malzeme (enflasyonist bir ortamda fiyatlar genel seviyesi sürekli bir artış içerisinde olduğu için önceden girenin fiyatının daha düşük olacağı göz önünde bulundurulmuştur) ile yapılmasına karşın, mamulün maliyetinin belirlenmesi esnasında yeni girecek olan hammadde ve malzeme fiyatının esas alınmasıdır.

Bu stok değerlendirme yönteminin kullanılabilmesi için gerekli koşullar şu şekilde sıralanabilir;

- Yüksek enflasyonun yaşandığı bir ekonomide kullanılabilir,
- Üretimin aksatılmadan devam ettiği bir işletmede kullanılabilir,
- Yöntemi kullanacak işletmenin anlaştığı bir tedarikçisi olmalıdır, çünkü işletmenin üretime göndereceği hammadde ve malzemenin bir sonraki giriş fiyatını bilmesi gerekmektedir. Bu da işletmenin sabit ve yakın bir ya da birkaç tedarikçi ile çalışmasını gerekli kılmaktadır.

Yeni giren ilk çıkar stok değerlendirme yönteminin kullanılması esnasında işletmeler bir takım güçlüklerle de karşılaşabilirler bunlar şu şekilde sıralanabilir;

- Yöntem enflasyonist dönemler için tavsiye edilmektedir bu nedenle bu yöntemden di-

³ <http://unstats.un.org/unsd/sna1993/toc/lev8.asp?L1=6&L2=4> (Erişim Tarihi: 20.02.2006)

ğer stok değerlendirme yöntemlerine geçiş esnasında bir takım güçlükler yaşanabilir,

- Enflasyonist dönemde talep daralırken, işletmenin sürekli üretim yapıp yapamayacağı ve/veya faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceği belirsizdir,
- Yöntemde işletmenin sürekli bir veya birkaç tedarikçiye ihtiyaç duyacağı belirtilmişti böyle bir tedarikçi bulup bulamayacağı ve/veya tedarikçilere aşırı bağımlılığı bir sorun oluşturabilir,
- Enflasyonist bir dönemde hem işletmenin hem de ona hammadde ve malzeme sağlayan tedarikçilerinin de ayakta kalması gerekmektedir.

Tüm bu anlatılanlara ilave olarak işletme ile tedarikçileri konusunda bir noktayı daha vurgulamanın önemli olacağı inancındayız. Anlatılanlardan işletmenin bir veya birkaç tedarikçiye bağlı olduğu gibi bir anlam çıkarılabilir. Ancak bura-

da vurgulanmak istenen nokta işletmenin gerek üretim sürecinin aksamaması için ve gerekse de optimal (ekonomik) sipariş miktarı⁴ açısından belirli tedarikçilerle çalışmasının sağlayacağı avantajlardır.

4. UYGULAMA

Çalışmamızın bu bölümünde oluşturacağımız bir örnek uygulamayı sırasıyla; Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi (HOMY), Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi (TOMY), İlk Giren İlk Çıkar (FIFO), Son Giren İlk Çıkar (LIFO) ve Yeni Giren İlk Çıkar (NIFO) stok değerlendirme yöntemlerine göre çözümlenerek elde edilen sonuçlar üzerinden bu beş yöntemin bir karşılaştırmasına yer verilecektir.

4.1. ÖRNEK

XYZ işletmesinde 05 Ocak-04Şubat 2006 üretim döneminde kullanılan (L) hammaddesine ilişkin hareketler şöyle gerçekleşmiştir;

<u>Tarih</u>	<u>Hareket</u>	<u>Miktar</u>	<u>Fiyat</u>
05.01.2006	Devir	5.000 Kg.	100.-YTL.
06.01.2006	Sevk	2.000 Kg.	
15.01.2006	Alım	3.000 Kg.	150.-YTL.
16.01.2006	Sevk	5.000 Kg.	
25.01.2006	Alım	9.000 Kg.	200.-YTL.
26.01.2006	Sevk	8.000 Kg.	
04.02.2006	Alım	3.000 Kg.	250.-YTL.

⁴ Ekonomik (Optimal) Sipariş Miktarı: Stoklarla ilgili maliyetlerin toplamını minimum kılacak sipariş miktarını ve sıklığını saptamak amacıyla güder. Ayrıntılı bilgi için bkz. Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Eylül 1999, s. 78.

Yukarıda verilen bilgilere dayalı olarak çözümü Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi (HOMY), Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi (TOMY), İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO), Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO) ve Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi (NIFO)'ne göre sırayla çözeceğiz.

4.2. HAREKETLİ ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİNE (HOMY) GÖRE ÇÖZÜM

Tablo-1. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi Çözüm Tablosu.

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000	100	500.000
06.01.2006				2.000	100	200.000	3.000	100	300.000
15.01.2006	3.000	150	450.000				6.000	125	750.000
16.01.2006				5.000	125	625.000	1.000	125	125.000
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				10.000	192,50	1.925.000
26.01.2006				8.000	192,50	1.540.000	2.000	192,50	385.000
04.02.2006	3.000	250	750.000				5.000	227	1.135.000
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		2.365.000	5.000	227	1.135.000

Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi'nin (HOMY) temel noktası her hammadde ve malzeme alımında yeni bir fiyat belirlenmesidir. Bua göre Tablo-1.'den de görüleceği üzere dört farklı birim fiyat hesaplanmıştır. Şöyleki;

05.01.2006 Devir için Birim Maliyet = 500.000.-YTL. / 5.000 Kg. = 100.-YTL/Kg.

15.01.2006 Alışı için Birim Maliyet = 750.000.-YTL. / 6.000 Kg. = 125.-YTL./Kg.

25.01.2006 Alışı için Birim Maliyet= 1.925.000.-YTL./10.000 Kg.= 192,50.-YTL./Kg.

04.02.2006 Alışı için Birim Maliyet= 1.135.000.-YTL. / 5.000 Kg.= 227.-YTL./Kg.

bulunur. Bu birim maliyetler hem üretime sevk edilen (L) hammaddesinin çıkış fiyatı hem de dönem-sonu stokta kalan stok için kullanılacaktır. Keza 227.-YTL./Kg. bu amaçla kullanılmıştır.

4.3. TARTILI ORTALAMA MALİYET YÖNTEMİNE (TOMY) GÖRE ÇÖZÜM**Tablo-2. Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi Çözüm Tablosu.**

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000		
06.01.2006				2.000	100	350.000	3.000		
15.01.2006	3.000	150	450.000				6.000		
16.01.2006				5.000	175	875.000	1.000		
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				10.000		
26.01.2006				8.000	175	1.400.000	2.000		
04.02.2006	3.000	250	750.000				5.000		
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		2.625.000	5.000	175	875.000

Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi'nin (TOMY) özelliği ilgili üretim dönemine ait bir tek birim maliyet hesaplanması ve üretime sevk edilen tüm partilerde o dönem için hesaplanmış olan birim maliyetin kullanılmasıdır ki aynı birim maliyet dönemsonu stokların hesaplanmasında kullanılmaktadır. Örnek için dönemin ortalama birim maliyeti;

Dönemin Ortalama Birim Maliyeti= 3.500.000.-YTL / 20.000 Kg.= 175.-YTL./Kg.

olarak hesaplanmıştır. Bu birim maliyet Tablo-2.'den de görüleceği gibi gerek üretime sevk edilen parçaların çıkış fiyatı ve gerekse de dönemsonu stokların maliyetinin hesaplanmasında esas alınarak kullanılmaktadır.

4.4. İLK GİREN İLK ÇIKAR (FIFO) YÖNTEMİNE GÖRE ÇÖZÜM**Tablo-3. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi Çözüm Tablosu.**

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000	100	500.000
06.01.2006				2.000	100	200.000	3.000	100	300.000
15.01.2006	3.000	150	450.000				3.000	100	300.000
							3.000	150	450.000
16.01.2006				3.000	100	300.000	1.000	150	150.000
				2.000	150	300.000			
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				1.000	150	150.000
							9.000	200	1.800.000
26.01.2006				1.000	150	150.000	2.000	200	400.000
				7.000	200	1.400.000			
04.02.2006	3.000	250	750.000				2.000	200	400.000
							3.000	250	750.000
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		2.350.000	5.000	175	1.150.000

İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi'nin (FIFO) özelliği gereği ambarlara ilk giren hammadde ve malzemeler ilk olarak üretime sevk edilmektedir. Bu temel mantığa göre oluşturulan çözüm Tablo-3.'de olduğu gibidir. Ancak hem bu tablonun doğruluğunu göstermek ve hem de miktar ve tutar dengesinin önemini vurgulamak adına (L) hammaddesinin miktar ve tutar dengesini gösteren hesaplama aşağıdaki gibidir:

	<u>Miktar Dengesi</u>	<u>Tutar Dengesi</u>
Dönembaşı Devreden	5.000 Kg.	500.000.-YTL.
Dönem İçi Alışlar	15.000 Kg.	3.000.000.-YTL.
Kullanılabilir Hammadde	20.000 Kg.	3.500.000.-YTL.
Üretimde Kullanılan (-)	(15.000 Kg.)	(2.350.000.-YTL.)
Dönemsonu Stok	5.000 Kg.	1.150.000.-YTL.

4.5. SON GİREN İLK ÇIKAR (LIFO) YÖNTEMİNE GÖRE ÇÖZÜM**Tablo-4. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi Çözüm Tablosu.**

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000	100	500.000
06.01.2006				2.000	100	200.000	3.000	100	300.000
15.01.2006	3.000	150	450.000				3.000	100	300.000
							3.000	150	450.000
16.01.2006				3.000	150	450.000	1.000	100	100.000
				2.000	100	200.000			
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				1.000	100	100.000
							9.000	200	1.800.000
26.01.2006				8.000	200	1.600.000	1.000	100	100.000
							1.000	200	200.000
04.02.2006	3.000	250	750.000				1.000	100	100.000
							1.000	200	200.000
							3.000	250	750.000
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		2.450.000	5.000	175	1.050.000

Tablo-4.'de de görüldüğü üzere Son Giren İlk Çıkar Yöntemi'nde (LIFO) önemli olan ambarlara en son giren hammadde ve malzemelerin üretime en önce sevk edildiğidir. Bu yöntemde de (L) hammaddesinin miktar ve tutar dengesinin hesaplanmasını gösterecek olursak karşımıza aşağıda görülen miktar-tutar dengesi çıkacaktır.

	<u>Miktar Dengesi</u>	<u>Tutar Dengesi</u>
Dönembaşı Devreden	5.000 Kg.	500.000.-YTL.
Dönem İçi Alışlar	15.000 Kg.	3.000.000.-YTL.
Kullanılabilir Hammadde	20.000 Kg.	3.500.000.-YTL.
Üretimde Kullanılan (-)	(15.000 Kg.)	(2.450.000.-YTL.)
Dönemsonu Stok	5.000 Kg.	1.050.000.-YTL.

4.6. YENİ GİREN İLK ÇIKAR (NIFO) YÖNTEMİNE GÖRE ÇÖZÜM**Tablo-5. Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi Çözüm Tablosu.**

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
05.01.2006	5.000	100	500.000				5.000		
06.01.2006				2.000	150	300.000	3.000		
15.01.2006	3.000	150	450.000				6.000		
16.01.2006				5.000	200	1.000.000	1.000		
25.01.2006	9.000	200	1.800.000				10.000		
26.01.2006				8.000	250	2.000.000	2.000		
04.02.2006	3.000	250	750.000				5.000		
TOPLAM	20.000		3.500.000	15.000		3.300.000	5.000	250	1.250.000

Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi'nde (NIFO) esas amaç işletmeyi yüksek enflasyonlu ortamda korumak olduğundan üretime sevk edilecek hammadde ve malzemenin birim maliyeti; mevcut giriş fiyatı, özel olarak hesaplanan bir giriş fiyatı (Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi'nde olduğu gibi) veya her hammadde ve malzeme alışında değişen bir birim maliyet-fiyat (Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi'nde olduğu gibi) yerine işletmeye daha sonra alınacak olan hammadde ve malzemenin cari piyasa fiyatı esas alınarak

hesaplanmaktadır. Tablo-5. incelendiğinde de görüleceği üzere sözkonusu çözüm tablosunda ve işlemde miktarsal bir denge varken (20.000 Kg. – 15.000 Kg. = 5.000 Kg.) tutarsal bir denge görülememektedir.

Bunun temel nedeni işletmenin zaten sözkonusu dönemsonu stoğunu da sonradan gelecek olan hammadde ve malzemenin cari piyasa fiyatı üzerinden değerlendirerek yeni döneme (5.000 Kg. * 250.-YTL. = 1.250.000.-YTL.) aktaracağıdır.

Tablo-6. Yöntemlerin Kıyaslanması.

(L) Hammaddesi	HOMY	TOMY	FIFI	LIFI	NIFO
Üretimde Kullanılan Maliyet	2.365.000.-YTL	2.625.000.-YTL	2.350.000.-YTL	2.450.000.-YTL	3.300.000.-YTL
Dönemsonu Stok Maliyeti	1.135.000.-YTL	875.000.-YTL	1.150.000.-YTL	1.050.000.-YTL	1.250.000.-YTL

Örnek uygulama sonuçları iki önemli nokta açısından (üretimde kullanılan hammaddenin maliyeti ve dönemsonu stok maliyeti) toplu olarak Tablo-6. görülmektedir. Tablo-6. incelendiğinde görüleceği üzere hem üretimde kullanılan hammadde maliyetini düşüren ve hem de dönemsonu stoğunu düşük gösteren bir yöntem mevcut değildir. Eğer işletme mamul satış fiyatının düşük olmasını istiyorsa (diğer üretim faktörleri ve aşamaları tüm yöntemlerde aynı olduğu kabul edilirse) üretimde kullanılan hammadde maliyetini enazlamak isteyecektir ki böyle bir durumda yeğlemesi gereken stok değerlendirme yöntemi FIFO'dur (2.350.000.-YTL.). Dönemsonu stok maliyetini enazlamak için ise seçilmesi gereken yöntem TOMY'dir (875.000.-YTL.). Ancak enflasyonist bir dönemde işletmenin kendisini sürekli değişen girdi fiyatlarına göre ayarlayabilmesi için kullanması gereken yöntem NIFO olacaktır (3.300.000.-YTL.). NIFO yönteminde görüldüğü üzere üretimde kullanılan hammaddenin maliyeti diğer tüm yöntemlere göre fark edilir bir oranda yüksektir. İşletme bu yöntem ile kendisini üretim için gerekli hammadde ve malzemenin piyasada değişen fiyatına göre garanti altına almış olmakla birlikte üretimde kullanılan hammadde ve malzemenin maliyetinin yüksekliğinin işletmenin mamul satış fiyatına yansıtacağı da göz ardı edilmemelidir. Bu enflasyonist dönemlerde dikkat edilmesi gereken nazik bir durumdur. Tüketiciler enflasyonist dönemde her ne kadar fiyatların sürekli artışına alışık ve bunu kabullenmiş olsalar da, tüketicilerin taleplerini kısıbabilecekleri de unutulmamalıdır.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi (NIFO) tanıtılmaya ve diğer stok değerlendirme yöntemleri ile karşılaştırılmaya çalışılmıştır. Amacımız literatürde bulunan ancak üzerinde

çok fazlaca durulmamış olan bir stok değerlendirme yöntemini biraz daha tanıtabilmektir.

Bu amaçla verilen örnek hem bilinen ve uygulanan/uygulanmış stok değerlendirme yöntemlerine ve hem de Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi'ne (NIFO) göre çözümlenmiştir.

Çalışma içerisinde de değinildiği üzere Yeni Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi (NIFO) enflasyonun yüksek olduğu ve işletmenin üretimini sürdürebilmesi için hammadde ve malzeme girişlerine göre kendisini ayarlayabileceği bir yöntemdir. İşletme sürekli sonradan gelecek olan hammadde ve malzeme fiyatına göre üretimde hammadde ve malzeme sevk ettiği üretim aksamaması için kendisini enflasyonist etkinin girdi fiyatlarında meydana getireceği olumsuzluklara karşı korumuş olmaktadır. Ancak bunun en önemli dezavantajı ise üretimin düşük maliyetli hammadde ve malzeme ile yapılmış olmasına rağmen maliyetinin sonradan gelecek olan ve öncesine göre daha yüksek fiyatlı olacağı bilinen hammadde ve malzeme maliyetine göre hesaplanmasıdır. Bu durumda haliyle birim satış fiyatının yükseleceği anlamına gelmektedir.

Ayrıca yine; Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi'nde (NIFO) dönemsonu stoklarının dönemin son alış fiyatı üzerinden değerlendirilmesi, döneme ilişkin "Tutar Dengesi"nin sağlanamamasına neden olmaktadır.

Tüm bu anlatılanlar ışığı altında Yeni Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Yöntemi (NIFO) diğer stok değerlendirme yöntemleri içerisinde varolup olası enflasyonist dönemlerde kullanılacak bir yöntem olarak durmaktadır. Tabii bu noktada şunu da hatırlatmakta fayda vardır ki, mevcut kanunlarımız bu yöntemin uygulanması konusunda herhangi bir düzenleme barındırmamaktadır.

KAYNAKÇA

- ALTUĞ, O. (2001), **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 450 s.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2006), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- CEMALCILAR, Ö. ve ÖNCE, S. (1999), **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1093, Eskişehir, 673 s.
- CİVELEK M. (2002), **Maliyet Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 632 s.
- FERRIS, K.R. (1998), "Accounting Dilemmas in Valuation Analysis", **Thunderbird, The American Graduate School of International Management**, pp. 1-34.
- GÜRSOY, C.T. (1999), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 800 s.
- HATİBOĞLU, Z. (2000), **Temel Maliyet Muhasebesi**, Lebib Yalkım Yayınları, İstanbul, 200 s.
- KARTAL, A. (2000), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (I)**, Birlik Ofset Matbaacılık, Eskişehir, 247 s.
- KARTAL, A., SEVİM, A., GÜNDÜZ, H.E. ve BANAR, K. (2003), **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1524, Eskişehir, 386 s.
- KÜÇÜKSAVAŞ, N. (2002), **Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 650 s.
- SAVCI, M. (1999), **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Akademi Yayınevi, Rize, 302 s.
- URAGUN, M. (1993), **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Basımevi, Ankara, 772 s.
- ÜSTÜN, R. (1994), **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 456 s.
- <http://kizilahmet.brinkster.net/Konular/stokdegolcu.htm> (Erişim Tarihi: 20.02.2006).
- <http://unstats.un.org/unsd/sna1993/tocLev8.asp?L1=6&L2=4> (Erişim Tarihi: 20.02.2006).

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMLERİNİN RİSK YÖNETİMİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd.Doç.Dr. Ayşe N. YERELİ*

ÖZET

Bu araştırmada; işletmelerdeki bilişim sistemlerinin en önemli bölümü olan Muhasebe Bilgi Sistemi açıklandıktan sonra, Muhasebe Bilgi Sisteminin ve işletme faaliyetlerinin kalitesini ve sürekliliğini bozan Operasyonel Riskler değerlendirilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın amacı; Muhasebe Bilgi Sisteminin Operasyonel Risk Yönetimi ile ilgili uygulamalarını incelemektir. Bu nedenle, Manisa ve İzmir çevresinde faaliyet gösteren orta ve büyük ölçekli sanayi/ hizmet işletmelerini kapsayan anket çalışması ile yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe bilgi sistemleri, operasyonel risk, risk yönetimi.

ABSTRACT

A Research on Risk Management of Accounting Information Systems.

In this article, after defining an Accounting Information System that is main part of business information systems, Operational Risks which can disrupt the quality and continuity of Accounting Information System and also firms business activities are discussed. Because of reducing the business loses, an effective Operational Risk Management Plan has to done by firms. The purpose of this article is to review the applications that have done on Operational Risk Management for Accounting Information System. Due to this fact, a questionnaire research has been done in mid-size and big industrial or labor firms of İzmir – Manisa region.

Key words : Accounting Information Systems, operational risk, risk management.

* Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe – Finansman Anabilim Dalı. E-posta: ayse@yereli.net

I. GİRİŞ

Günümüzde bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, özellikle işletmelerin yönetim ve örgüt yapılarında farklı anlayışların oluşmasına yol açmıştır. Özellikle yönetim olarak da tanımlanabilecek bu yeni kavram, klasik örgüt yapılarının ortadan kalkıp, sanal örgütler ve sanal bürolar haline gelmelerine neden olmuştur. Değişen pazar koşullarına ayak uydurabilmek ve maliyetlerini en aza indirgeyebilmek için işletmeler bilgi alanlarını genişletmek zorunda kalmışlardır. Bu bilgilerin önemli ve büyük bir bölümü muhasebe bilgi sistemi tarafından sağlanmaktadır. Dolayısıyla değişimin beklide en önemlisi, muhasebe sisteminde yaşanmaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi; gerek hesaplar üzerinde işlemlerin yapılması, gerekse para ve bilgi aktarımı ve finansal analiz gibi faaliyetlerde üst düzeyde bilişim teknolojisi kullanımını gerektirmektedir. Kısacası işletmelerdeki uygulanan bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve şeffaflık gereksinimleri muhasebenin yeniden yapılandırılması, hedef, araç ve uygulamalarının yeniden şekillendirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır.

Risk, sözlük anlamı olarak zarara uğrama tehlikesidir ve öngörülebilir tehlikeleri ifade eder. Risk Yönetimi ise bir kurumun ya da kuruluşun çalışabilirliği, işletmeler içinse öncelikle karlılığını olumsuz yönde etkileyebilecek risk faktörlerinin belirlenmesi, ölçülmesi ve en alt düzeye indirilmesi sürecidir. Finans dünyası başlıca risk faktörlerini Piyasa Riski, Kredi Riski ve Operasyonel Risk olarak üç ana başlık altında toplamaktadır. Yetersiz ya da sorunlu iş süreçleri, personel ve sistemlerden kaynaklanabilecek doğrudan ya da dolaylı kayıpları da operasyonel riskler olarak tanımlamak mümkündür. Günümüz işletmelerinde muhasebe bilgi sistemlerine dayalı süreçler, artık kurum ve kuruluşların varlıklarını devam ettirebilmeleri açısından vazge-

çilmezler arasında önemli bir yer tutmaktadır. Muhasebe bilgi sistemlerine dayalı iş süreçlerinin herhangi bir sebeple olumsuz yönde etkilenmesi aynı zamanda işletmelerin asli işlevlerini sürdürmemesi anlamına gelmektedir.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe bilgi sistemlerinin önemini vurgulayıp, bu sistemlerin operasyonel riskler karşısındaki durumunu; operasyonel risklerin neler olduğu, bunların muhasebe bilgi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini, zararların oluşmaması için yapılmış/ yapılacak olan risk yönetim planlarını değerlendirmektir. Bu kapsamda, ilk olarak muhasebe bilgi sistemleri ve risk yönetimi kavramları genel olarak açıklanıp, muhasebe bilgi sisteminde operasyonel risk kavramı ve yönetimi incelenmeye çalışılmıştır. Daha sonra konu, uygulamadaki durumu itibarıyla, Manisa ve İzmir çevresinde faaliyet gösteren orta ve büyük ölçekli sanayi/ hizmet işletmelerini kapsayan anket çalışması ile irdelenmiştir.

II. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMLERİ

İşletme yöneticilerine, işletmenin varlık ve kaynaklarının oluşumu, kullanılma biçimleri, tüketilmeleri sonucunda meydana gelen artış ve azalışlar ile işletmenin mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten, bunları ilgili kişi ve kuruluşlara kullanılabilir bir biçimde ileten sistem, muhasebe bilgi sistemi olarak nitelendirilir.

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin ürünleri, servisleri ve çevresi ile ilgili her tür eyleme ilişkin verileri sistematik bir şekilde bir araya getirip, bu verileri sınıflandırmakta, düzenli olarak toplamakta ve özetlemektedir. Aynı zamanda söz konusu veriler bu sistem içerisinde saklanmaktadır. Sonuç olarak sistemin çıktısını oluşturan belgeler ve raporlar düzenlenmektedir. Söz konusu işleyiş yapısı içerisinde muhasebe bilgi sisteminin veri toplama, veri manipülasyonu, veri saklama ve belge hazırlama olmak üzere

dört temel görevi yerine getirdiğini söylemek doğru olur¹.

Muhasebe bilgi sisteminin temel amacı; işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri üretmektir. Kullanıcılara bilgi sağlama-sı açısından muhasebe sistemleri; finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi olarak iki ana grupta toplanabilir.

Finansal muhasebe sisteminde süreç, gerçekleştirilen ticari işlemler sonucunda oluşan, fatura, makbuz, bordro gibi belgelerin toplanıp, elde edilen finansal bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, temel muhasebe kavramlarına ve Vergi Usul Kanunu ya da Ticaret Kanunu gibi yasalara uygun kaydedilip, ilgili bilgi kullanıcılarına; bilanço, gelir tablosu olarak ifade edilen temel mali tablolar ve bu tablolara göre hazırlanan fon akım tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu gibi ek finansal tablolar aracılığıyla iletmek şeklinde gerçekleşmektedir.

Yönetim muhasebesi sistemi ise, yönetimin planlama ve kontrol faaliyetlerinde kullanacağı bilgileri üreten muhasebe alt bilgi sistemidir. Yönetim muhasebesi verilerin toplanması, işlenmesi, analizi ve bilgilerin yönetime iletilmesi gibi fonksiyonları içerir. Başka bir ifadeyle, yönetim muhasebesi sistemi; ham verilerin toplanması ile başlayıp, sonuçta ihtiyaca uygun bilgilerin üretilip sunulmasına kadar işletme yöneticilerini hedef alan muhasebe faaliyetlerini içerir. Yönetim muhasebesi sisteminin finansal muhasebe sisteminden farkı; işletmede planlama ve kontrol faaliyetlerinde yönetime yorum-

lama ve karar verme yönünde yararlı bilgiler sağlama amaçlı gelişmesidir. Dolayısıyla da bu işlevin yerine getirilebilmesi için muhasebe uygulamaları geçmişe yönelik bir defter kayıt sistemi olmaktan sıyrılıp ileriye yönelik bilgileri de sağlamaktadır. Başka bir ifadeyle yönetim muhasebesi sistemi geçmişe yönelik bir “Geri Besleme”den çok ileriye yönelik bir “İleri Besleme” sistemi olarak ortaya çıkmaktadır²

İki sistemin birbirinden ayıran ikinci bir özellik; Finansal muhasebenin konusu işletme dışı ilgi gruplarına raporlama amacıyla bilgi toplamak olmasına karşın, yönetim muhasebesinin konusu, işletme yöneticilerinin karar vermelerine yardımcı olabilecek bilgilerin raporlanmasıdır³

MBS üç ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; insanlar, süreçler ve bilgi teknolojileridir. Bilgi teknolojisi, yazılım ve donanım ürünleri, bilgi üretim sistemleri ve bu sistemlerin geliştirilmesi, yönetim süreçlerinin otomasyonu gibi kavramlar ve faaliyetleri kapsar⁴.

III. RİSK YÖNETİMİ

Günümüz toplumlarının günlük yaşamlarında vazgeçilmez bir unsur olmaya başlayan bilişim teknolojileri, yeni ekonomi ve yönetim modellerinin önemli işlem araçları olmuştur. Bilgi ve iletişim teknolojileri alanındaki gelişmeler ile çeşitlenmeler her geçen gün konunun önemini daha da artırmakta, daha kaliteli, sürekli ve güvenilir hizmetlerin sağlanmasını gerektirmektedir.

Kaliteli, sürekli ve güvenilir hizmetlerin sağlanması için amaca yönelik stratejik hedeflerin be-

¹ The Accounting Information System, <http://www.ibun.edu.tr/comp202/chapter12315.doc>, 13.11.2002.

² KARAKAYA Mevlüt, Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Ankara,1994, s.59.

³ ÖNCÜ Semra, Bilgi Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe: Bilgisayarlı Muhasebe Bilgi Sistemleri, 1992, s.4.

⁴ ROMNEY Marshall, STEINBART Paul John, Accounting Information Systems, 8th ed., Prentice Hall, NewJersey, 2000,s.2.

lirlenmesi bu hedeflere göre de süreçlerin iyi yönetilmesi kaçınılmaz olmuştur. Kurumların temel stratejilerini gerçekleştirebilmesi için bilgi işlem sistemleri ile bilgi işlem çalışanlarının rolleri son derece kritik bir hale gelmiş, kurumların bilgi işlem platformlarının çalışabilirliği (availability), üzerlerinde işlenen bilginin doğruluğu (accuracy), bütünlüğü (integrity) ve sürekliliği (continuity) gittikçe önem kazanmıştır.

Bu nedenle de küreselleşen dünyada, paylaşılan doğru bilgi bir “değer” ve gelişim için kullanılan en önemli “meta” haline gelmiştir. Kurumların bu alanda çalışabilirliğini etkileyecek, hizmetlerini aksatacak ve güvenilirliğini zedeleyecek faktörlerin belirlenerek, yönetilmesi de kaçınılmaz olmuştur. Bu yaklaşım sonucunda da “Risk Yönetimi” kavramı ortaya çıkmıştır. Tanım olarak; risk, bir işleme ilişkin bir parasal kaybın veya bir giderin ya da zararın ortaya çıkması ile neticelenebilecek ekonomik faydanın azalması ihtimalidir. Risk yönetimi, risk ve getiri arasında işletme yönetimine uygun bir geçiş veya değişim yapabilmelerini sağlayan bir süreçtir. Bir işletmenin hedeflerine ulaşma sürecindeki belirsizliklerin tanımlanması, analizi ve etkilerinin değerlendirilmesi risk yönetimi sürecini oluşturur.

Risk Yönetimi süreci,

- *Risk Tanımlanması:* Risklerin ve risk kaynaklarının tanımlanması
- *Risk Analizi:* Risklerin büyüklüklerinin ve etkilerinin belirlenmesi

- *Risk İdaresi:* Saptanan etkilere uygun planlar hazırlanması ve riskleri azaltacak ya da taraflar arasında uygun biçimde paylaşımını sağlayacak düzenlemeler yapılması
- *Risk Kontrolü:* Oluşturulacak risk politikası çerçevesinde risklerin kontrol edilebilmesini sağlayacak teknikler ve stratejiler bütünüdür.

Finans dünyası başlıca risk faktörlerini Piyasa Riski, Kredi Riski ve Operasyonel Risk olarak üç ana başlık altında toplamaktadır. Operasyonel riskin tanımı üzerinde kesin bir birlik olmamakla birlikte, son yıllarda genel kabul görmüş dolaylı ve doğrudan tanımlama türlerinden söz etmek mümkündür. Dolaylı tanıma göre operasyonel risk; Kredi veya piyasa riskleri altında sınıflandırılmayan diğer tüm risklerdir⁵. Sade bir şekilde formüle edilen bu tanım, başlangıçta geniş çapta kabul görmüş ve denetim otoriteleri tarafından da kullanılmıştır. Fakat son yıllarda bu tanımın pratik ve teorik düzeyde tatmin edici olmadığı ortaya çıkmıştır. Daha sonra geliştirilen tanıma göre ise operasyonel risk: “Yetersiz ve başarısız içsel süreçlerden, personel ve sistemlerden ya da dışsal olaylardan kaynaklanan, doğrudan veya dolaylı zarar riskidir”. Bu tanım, operasyonel riskin nedenleri üzerinde yoğunlaşmakta ve bu şekliyle Basel Komitesi tarafından risk yönetimi için uygun olduğu kabul edilmektedir⁶.

III.I. OPERASYONEL RİSK TÜRLERİ

Operasyonel riskler; personel riski, teknolojik riskler, organizasyon riski, yasal riskler ve dış risklerden oluşmaktadır⁷.

⁵ GEIGER, H. “Regulating and Supervising Operational Risk for Banks”, Institut für schweizerisches Bankenwesen, Working Paper, No. 25, Zurich, 2000, s.7.

⁶ BASEL KOMİTESİ, “Operational Risk”, Consultative Document, www.bis.org. , 2001a. ve BASEL KOMİTESİ, “Sound Practices for the Management and Supervision of Operational Risk”, Publication No.: 86, www.bis.org, 2001d.

⁷ BOYACIOĞLU Melek Acar. Operasyonel Risk ve Yönetimi, Bankacılar Dergisi, Sayı 43, 2002, s.51.

III.I.I. Personel Riski

İşletme yönetiminin ve personelin yetersizliğinden, ihmalden, görevlerini unutmalarından ya da kötüye kullanmalarından veya kasıtlı olarak suç sayılan eylemleri gerçekleştirmelerinden kaynaklanan risklerdir⁸. Bu riske neden olan faktörler içerisinde ise personelin bilgi ve tecrübe yetersizliği, motivasyon eksikliği, aşırı iş yükü, personelin düzensiz yer değişimi, iş yerinin elverişsizliği ya da düzeninin iyi kurulmamış olması gibi konular da sayılabilir.

III.I.II. Teknolojik Riskler

Bilgisayar ve iletişim sistemlerindeki teknik sorunlar ve aksamalar, virüs problemleri, yetersiz ya da eskimiş sistemlerden kaynaklanan risklerdir.

III.I.III. Organizasyon Riski

İşletmenin örgüt yapısı ve işleyişiyle ilgili sorunlardan doğan risklerdir. Kademeler arasındaki bilgi akışının yetersizliği, yetki sınırlarının kesin olmaması, yapı-işleyiş değişikliklerinden doğan belirsizlikler bu gruba girmektedir.

III.I.IV. Yasal Riskler

İşletmeler özellikle yeni tip işlemlere girerken veya uluslararası faaliyetlerinde yasal risklerle karşılaşır. Bunun nedeni söz konusu faaliyetlerin yabancı unsur taşımaları, buna bağlı olarak da birden fazla hukuk düzenini ilgilendirmeleridir.

III.I.V. Dış Riskler

İşletme dışında üçüncü kişilerle ilgili sahtekârlık olayları, risk doğurması muhtemel konulara

ilişkin hukuki düzenlemelerdeki değişiklik ve boşluklar, deprem, yangın, sel gibi felaketlerden kaynaklanan riskler, terörist faaliyetler, sosyal kargaşanın yol açacağı zararlar, web sitelerinin dış müdahalelerle kötüye kullanılması, enerji iletiminde oluşan aksamalar, bu gruba girmektedir⁹.

IV. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMLERİNDE RİSK YÖNETİMİ

Herkesin hayatta kalabilmek için çaba harcadığı çağımızın rekabet ortamında, firmaların işlerine sorunsuz ve ara vermeden devam edebilmeleri çok büyük önem taşımaktadır. 2000li yıllarda, firmaların kendi içerlerinde kullandıkları bilgilerin çoğunluğu elektronik ortamda saklanmakta, haberleşmeler de bu ortamda yapılmaktadır. Bilgilere ulaşmaktaki problemler firmaların başarılı ve verimli bir şekilde çalışmalarını engellemektedir.

Bu problemleri muhasebe bilgi sistemlerinin operasyonel riskleri olarak nitelendirip, on iki başlık altında değerlendirebiliriz;

IV.I. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMLERİNİN OPERASYONEL RİSKLERİ**IV.I.I. Yazılım ve/veya donanım hataları**

Yazılım geliştirici firmalar piyasaya sundukları kodlar için garanti verememekte, ancak, belli bir süre içinde hatalı kodu düzeltme yoluna gidebileceklerini taahhüt etmektedirler. Bazı donanımlarda ise ilgili firmalar, gelişen üretim teknikleri sayesinde en az bir en fazla üç yıl garanti verebilmektedirler. Ancak, sonuç itibariyle üretimden kaynaklanan, gözden kaçan hatalar her zaman için bir risk unsurudur.

⁸ CAMPBELL, D. C., CAMPBELL, G. R., DOLAN, G. E. Money, Banking and Monetary Policy, New York, 1988, s.27.

⁹ VAN DEN BRINK, G. J. Operational Risk, The New Challenge for Banks, Palgrave Publishers Ltd., New York, 2002, s.34.

IV.I.II. Telekomünikasyon sistemlerinden kaynaklanabilecek iletişim sorunları

Ağ yapısında, veri iletişimini sağlayan telekomünikasyon sistemlerinde altyapı problemlerinden, işletim hatalarından, doğal olaylardan kaynaklanabilecek sorunlar sağlıklı veri iletişimini engelleyebilmektedir. Alternatif telekomünikasyon yöntemleri kullanılarak riskleri azaltmak mümkün olabilmektedir.

IV.I.III. Veri kayıpları

Veri, bir işletmenin varlığını sürdürebilmesi için hayati önem taşıyan değerdir. Verilerin saklandığı manyetik ortamlar zarar görebilir, veri kısmen veya tamamen okunamaz duruma gelebilir. Böyle bir durumda operasyonun devam edebilmesi açısından kısa sürede veriyi yeniden kazanabilmek önemlidir. Bunun için veriyi farklı bir ortamda yedeklemek ve güvenli bir şekilde yeniden kazanmak gerekir. Bu da ancak muhtemel bir kayıp öncesinde yapılacak iyi bir planlamayla mümkündür.

IV.I.IV. Sistem kaybı

Verilerin saklandığı, işlendiği, üzerinde uygulamaların çalıştığı sistemler de zarar görebilirler. Bu durum işletmenin, asli görevlerini yerine getirmesine bir engel teşkil edebilir.

IV.I.V. İnsan hataları

İnsan hatası olarak risk yaratabilecek unsurlar, yanlış bir kaydın oluşturulması ve bu kaydın muhasebe kayıtlarında yanlış sonuçlar doğurması şeklinde olabileceği gibi eksik eğitim nedeniyle donanım ve yazılımın hatalı kullanımından kaynaklanan ve görevin yerine getirilmesini etkileyen, engelleyen veya geciktiren sorunlar da olabilir. İnsan bağımlı noktalar içinse periyodik hizmet içi eğitimler bilgi eksikliğinden kaynaklanan hataları azaltacaktır.

IV.I.VI. Hatalı tasarlanmış sistem mimarileri

Bilgisayar sistemleri seçilirken, işletmenin gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin, işlem kapasitesi, kullanıcı sayısı, sonraki yıllardaki tahmini büyüme hızı gibi unsurlar iyi çözümlenmeli ve işlemci hızı, bellek, veri saklama kapasitesi işletmenin gereksinimine uygun olarak belirlenmelidir.

IV.I.VII. Güvenlik zafiyetleri

Güvenlik açıkları nedeniyle işletmeler para ve itibar kaybına uğrayabilir ve hizmetleri aksatabilir. Bilişim Teknolojilerinde güvenlik idari ve teknik anlamda ele alınması gereken uzun soluklu bir süreçtir.

IV.I.VIII. Hatalı modelleme

İşletme büyüdükçe ve birimler arası veri alışverişi ihtiyacı arttıkça her birim kendi verisini yaratmaya çalışacak, bu yöntemle tutulan kayıtlarda birimler arasında farklılık olma olasılığı yükselecektir. Artık veri (redundant data) denilen durum ortaya çıkacak ve tutarsızlıklara neden olacaktır. Yanlış üretilen, hatalı işlenen veriler nedeniyle işletmenin büyük maddi zararlara uğrama olasılığı vardır.

IV.I.IX. Doğal afetler, yangın, su basması, sabotaj ve siber saldırılar gibi fiziksel tehditler

İşletmenin bu tür fiziksel riskler için idari ve teknik anlamda çok iyi planlama yapmış olması, olası bir kayıp sonrası işletmenin kısa sürede normal işleme geçmesini kolaylaştıracaktır.

IV.I.X. Çalışan sorunları

Ücret düşüklüğü, verilen görevden duyulan memnuniyetsizlik, çalışma şartları gibi unsurlar dikkate alındığında çalışanların bu gibi nedenlerle işletmenin aleyhine bilgisayar suçları kapsa-

mına girebilecek işletmeye zarar verici davranışları görülebilmektedir.

IV.I.XI. Yetersiz bütçeleme/planlama

Teknoloji hızla değişmekte, iş yapış şekillerine uygun teknolojilerin kullanılması günümüz rekabet ortamında zorunluluk arz etmektedir. Gerek işe uygun teknoloji yatırımlarının yapılmasında gerekse mevcut teknolojilerin güncellenmesinde öncelikle gereksinimler doğru olarak belirlenmeli, ardından iyi bir planlama yapılmalı ve bunun için yeterli bütçe ayrılmalıdır.

IV.I.XII. Yanlış kaynak kullanımı (yazılım, donanım, insan)

Kaynak kullanımının uygun yapılabilmesi için iş ihtiyaçlarının doğru belirlenmiş olması, bu ihtiyaçları karşılayabilecek uygun teknolojilerin tespit edilmesi ve uygulama safhasında eğitimli insan gücünün doğru yerde doğru olarak kullanılması işletmenin muhasebe bilgi sistemi risk yönetim planında yer verilmesi gereken en önemli unsurlardandır.

İşletmelerde herhangi bir operasyonel risk ortaya çıktığı zaman muhasebe bilgi sisteminde kayıtlı olan alıcılar hesabının tutarı, işletmenin müşterilerinin listesi, satıcılar hesabının tutarı, satıcıların listesi, geçmiş yıl mali tablo verileri, kredi hesapları, banka hesapları gibi, kısaca işletmenin bütün ekonomik olaylarının işleyiş sistemi yok olabilir. İşletmelerin birçoğu, faaliyetlerinin; belgelerin, programların, personel bilgilerinin, muhasebe bilgilerinin ve diğer tüm kayıtların korunmamasından dolayı sona ereceğinin farkına varmazlar. Ve işletmeler herhangi bir riskle karşılaştıkları zaman, bu denli kritik ve

önemli olan verileri risk yönetimi planları olmadan koruyamazlar¹⁰.

Bir işletmenin muhasebe bilgi sistemlerini etkileyebilecek tüm bu risklere göre önceden tedbirlerini almış olması, buna yönelik planlama yapması muhtemel bir tehdidin oluşması halinde asli görevlerini en kısa sürede en az zararlarla atlattığı olarak yerine getirmeye devam etmesini sağlayacaktır. Bunun için tüm işletme düzeyinde bir Risk Yönetimi anlayışının benimsenmesi ve buna uygun organizasyonel anlamda bir risk yönetimi planı oluşturulması gerekir¹¹.

V. İŞLETMELER ÜZERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMLERİNDE RİSK YÖNETİMİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Muhasebe bilgi sisteminin işletmeler açısından önemini belirlemek, işletmelerin en önemli verilerini taşıyan bu sistemlerinin operasyonel riskler karşısındaki durumlarını incelemek amacıyla Manisa ve İzmir çevresinde faaliyet gösteren orta ve büyük ölçekli sanayi/hizmet işletmelerini kapsayan bir anket çalışması hazırlanmıştır. Bu araştırma ile ilgili işletmelerde ortaya çıkması muhtemel operasyonel risklerin neler olduğu, bu risklerin muhasebe bilgi sistemleri üzerinde doğuracağı zararlar ve işletmelerin bu zararların doğmaması için yapılmış/yapılacak olan risk yönetim planları değerlendirilmeye çalışılmıştır.

V.I. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın yapılmasında anket yöntemi uygulanmıştır. Manisa ve İzmir çevresinde faaliyet gösteren muhasebe bilgi sistemine sahip, orta ve büyük ölçekli sanayi/hizmet işletmeleri araştır-

¹⁰ ATTARD, J. Emergency Planning for Small and Home Business, <http://www.mlmknowhow.com/articles/managing/disaster.htm>, 2004.

¹¹ TÜRKİYE BİLİŞİM DERNEĞİ Kamu-Bib *E-Devlet* : Kamu Projelerinin Ve Bt Proje Standartlarının İrdelenmesi Ve İlişkilendirilmesi Çalışma Grubu Raporu, 2002, s.11.

ma kapsamına alınmıştır. Anket soruları büyük ölçüde anketin hedefleri doğrultusunda ve anket tekniklerine uygun şekilde belirlenmiş ve belli soruların hazırlanmasında ve anket tekniğinin uygulanmasında bazı çalışmalar yol gösterici olmuştur¹². Bu araştırmada 50 ve daha fazla kişi çalıştıran işletmeler uygulama kapsamında tutularak hazırlanan anket formları 150 işletmeye posta ve/veya elektronik posta yoluyla gönderilmiş, bunların 123 (% 82) adetinin geri dönüşü gerçekleşmiş, bunlardan 11 adeti çeşitli nedenlerden araştırma dışı tutularak, 112 (% 74.6) adeti değerlendirmeye alınmıştır.

V.II. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmada, işletmelerin demografik yapıları, muhasebe bilgi sistemleri ve risk yönetim planları ayrı ayrı değerlendirmeye tabii tutulmuştur. Anketlerin değerlendirilmesinde ise, Microsoft Windows XP® işletim sistemi ortamında SPSS 15.0[©] istatistik programı kullanılmıştır.

V.II.I. İşletmelerin Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler, sektördeki hizmet süreleri ve muhasebe bölümlerinin özellikleri aşağıdaki tablolarda açıklanmıştır.

Tablo 1: İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler

İşletme	Frekans	Yüzde
Tekstil, Dokuma, Deri ve Ayakkabı	75	% 66.97
Gıda ve Tütün	14	% 12.50
Kimya, Petrol Ürünleri, Plastik vb.	10	% 8.93
Temizlik, Ulaşım vb. Hizmet Sektörü	8	% 7.14
Elektrik – Elektronik	5	% 4.46
Toplam	112	% 100

¹² DOĞAN A, TANÇ A, TANÇ ŞG. Felaketten Kurtarma Planı Ve Muhasebe Bilgi Sistemi: Kayseri’de Büyük Ölçekli Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. 3. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi. Eskişehir, 25 – 26 Kasım 2004.

Tablo 1 incelendiğinde, araştırmaya konu olan işletmelerin büyük çoğunluğunu yöresel özellikler nedeniyle tekstil, dokuma, deri ve ayakkabı sektöründeki işletmelerin (%66.97) oluşturduğu gözlenmektedir. Bunu gıda, içki ve tütün sektörü ile kimya – petrokimya sektöründe faaliyet gösteren firmalar izlemektedir. En az sayıda işletme elektrik – elektronik sektöründe (%4.46) gözlenmiştir.

Tablo 2: İşletmelerin Faaliyette Buldukları Süre

Faaliyet süresi	Frekans	Yüzde
1 yıldan az	4	% 3.57
1 – 3 yıl	15	% 13.39
4 – 10 yıl	17	% 15.17
11 – 15 yıl	56	% 50.00
16 – 20 yıl	11	% 9.82
21 – 25 yıl	7	% 6.25
26 yıl ve üzeri	2	% 1.79
Toplam	112	% 100

Tablo 2 incelendiğinde, işletmelerin kendi sektöründe en çok 11 – 15 yıl arası (%50) faaliyet gösterdiği görülmektedir. 26 yıl üzeri sadece iki işletmenin varlığı eski işletmelerin azlığı açısından anlamlı olarak düşünülebilir.

V.II.II. İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemi Riskleri

Araştırmaya katılan işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin riskle karşılaşp karşılaşmadıkları ve eğer karşılaşmışsalar, karşılaşılan operasyonel risklerin türü, aşağıdaki tablolarda açıklanmıştır.

Tablo 3: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Herhangi Bir Operasyonel Riskle Karşılaşıp Karşılaşmadığı

Yanıt	Frekans	Yüzde
Evet	98	% 87.50
Hayır	14	% 12.50
Toplam	112	% 100

Tablo 3 incelendiğinde, işletmelerin büyük çoğunluğunun (%87.5) muhasebe bilgi sistemlerinin en az bir kez operasyonel bir riskle karşılaştığını göstermektedir.

Tablo 4. İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Karşılaştıkları Operasyonel Riskler

	Frekans	Yüzde
Muhasebe bilgi sisteminde program bozulması /çökmesi (virüs vb. nedenli)	52	% 53.01
Sistem bozulması/çökmesi (yangın/voltaj vb. nedenli)	27	% 27.55
Kullanıcı hataları (istemli/ istemsiz)	12	% 12.24
Yedekleme sistemi bozulması/çökmesi sonucu veri kaybı	7	% 7.14
Toplam	98	% 100

Tablo 4 incelendiğinde, en çok karşılaşılan (%53.01) operasyonel risk olarak muhasebe bilgi sisteminde programın yazılımsal çökmesi öne çıkarken; bunu sistemin fiziksel hasarı (%27.55), kullanıcı hatası (%12.24) ve yedekleme sistemi bozulması sonucu veri kaybı (%7.14) takip etmektedir.

V.II.III. İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemi Risk Yönetimi

Araştırmaya katılan işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin risk yönetimi özellikleri, operasyonel riskle karşılaşma ile risk yönetimi planları arasındaki ilişki aşağıdaki tablolarda açıklanmıştır.

Tablo 5: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetim Planlarının Varlığı

Yanıt	Frekans	Yüzde
Evet	30	% 26.79
Hayır	82	% 73.21
Toplam	112	% 100

Tablo 5 incelendiğinde, araştırmaya katılan işletmelerin büyük çoğunluğunda (%73.21) herhangi bir operasyonel risk yönetim planı olmadığı görülmektedir.

Tablo 6: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Herhangi Bir Operasyonel Riskle Karşılaşp Karşılaşmaması İle Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetim Planlarının Varlığı Arasındaki İlişki

		İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetim Planlarının Varlığı			
		Evet	Hayır	Toplam	p
İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Herhangi Bir Riskle Karşılaşp Karşılaşmadığı	Evet	30	68	98	<0.05
	Hayır	0	14	14	<0.05
Toplam		30	82	112	

Tablo 6 incelendiğinde, riskle karşılaşmayan işletmelerin risk yönetimi için hazırlıklı olmadıkları görülmüşken, muhasebe bilgi sistemleri en az bir kez operasyonel bir riskle karşılaşan işletmelerde risk yönetimi için çalışmalar yapıldığı gözlenmiştir.

V.II.IV. İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemi Risk Yönetimi Planlarını Etkileyen Faktörler

Araştırmaya katılan işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinde uygulanacak risk yönetimi planında olması istenen özellikleri, riskle karşılaşma ile risk yönetimi planları ve önem kazanan dış yatırımlar ile ilgili sorular çalışma anketinde beşli likert tutum ölçeğine uygun hazırlanmış şekilde sorulmuş ve elde edilen ortalamalar aşağıdaki tablolarda açıklanmıştır.

Tablo 7: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetim Planı Neden Yapılmalıdır

Faktörler (n=112)	Ortalama Değer	Standart Sapma
İşletmenin sürekliliği için gereklidir.	4.806	0.692
Güncel bir ihtiyaçtır.	4.709	0.685
Bilgi yönetiminde önemlidir.	4.233	0.667
Karar verme sürecinde olumludur.	3.212	0.612
Müşteri ilişkileri için olumludur.	3.002	0.597
Kurumsal kaynak planlamada yer alır.	2.806	0.578
Personel motivasyonu için olumludur.	2.786	0.554
Mali yönden gereklidir.	2.678	0.523

1:Kesinlikle Katılmıyorum 2:Katılmıyorum 3:Kararsızım 4:Katılıyorum 5:Kesinlikle katılıyorum

Tablo 7 incelendiğinde, işletmelerde muhasebe bilgi sistemlerinin risk yönetim planlarının en önemli gerekçesinin işletmenin sürekliliği olduğu görülmektedir. Belki de bu nedenle benzeri bir çalışma önmümüzdeki yıllarda yapıldığında 26 yıldan fazla süreyle faaliyet gösteren işletme sayısı daha fazla olabilecektir. Buna karşın, mali bilgilerin en fazla olduğu muhasebe bilgi sistemlerinde risk yönetimi uygulamalarının en az gerekliliğinin mali yönden olması ise şaşırtıcı bir sonuçtur.

Tablo 8: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemleri için Risk Yönetim Planı Yapılmasında Öne Çıkan Faktörler

Faktörler (n=112)	Ortalama Değer	Standart Sapma
Uygulanabilirlik	4.307	0.675
Maliyet düşüklüğü	4.118	0.662
Fayda Sağlama	4.005	0.643
Esneklik	3.322	0.612
Süreklilik	3.233	0.609
Güncellik	3.208	0.594
Dış desteğin varlığı	3.105	0.585
Kolay kullanım	3.003	0.561

1:Kesinlikle Katılmıyorum 2:Katılmıyorum 3:Kararsızım 4:Katılıyorum 5:Kesinlikle katılıyorum

Tablo 8 incelendiğinde, risk yönetimi planı oluşturmak isteyen işletmelerde planın uygulanabilirliğinin en önemli faktör olarak öne çıktığı görülmektedir. Bu faktörü planın maliyetinin az olması ve planın fayda sağlayabilir olması gibi faktörler izlemektedir. Planın kolaylıkla kullanılabilir olması ise en az önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 9: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetim Planı Yapılırken Yatırım Yapılacak Alanlar

Faktörler (n=112)	Ortalama Değer	Standart Sapma
Donanım (bilgisayar, yedekleme sistemi vb.)	4.765	0.698
Yazılım (program vb.)	4.753	0.681
Personel	3.890	0.643
Fiziksel mekan	2.786	0.582
Fiziksel kapasite	2.678	0.574
Diğer	2.101	0.522

1:Kesinlikle Katılmıyorum 2:Katılmıyorum 3:Kararsızım 4:Katılıyorum 5:Kesinlikle katılıyorum

Tablo 9 incelendiğinde, muhasebe bilgi sistemlerinin risk yönetimi planını oluşturmak isteyen işletmelerde en önemli yatırım faktörü olarak donanımın geldiği görülmektedir. Bu faktörü az farkla yazılım faktörü izlemektedir. Ne yazık ki insana yatırım bu iki faktörün gerisinde kalmaktadır.

Tablo 10: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetim Planlarının Bileşenleri

Faktörler (n=112)	Ortalama Değer	Standart Sapma
Bilginin yedeklenmesi	4.908	0.692
Bilginin saklanması	4.890	0.684
Bilginin korunması	4.767	0.670
Donanımın korunması	4.698	0.661
Donanımın yedeklenmesi	4.503	0.643
Yedek personel varlığı	3.202	0.587
Diğer	2.105	0.534

1:Kesinlikle Katılmıyorum 2:Katılmıyorum 3:Kararsızım 4:Katılıyorum 5:Kesinlikle katılıyorum

Tablo 10 incelendiğinde, muhasebe bilgi sistemlerinin risk yönetimi planının en önemli bileşeni olarak karşımıza bilginin yedeklenmesi çıkmaktadır. Bu faktör hemen hemen ankete katılan tüm işletmeler tarafından en önemli bileşen olarak belirtilmiştir. Buna karşın bir önceki tablodakine benzer bir durum yine karşımıza çıkmaktadır. Risk yönetiminde kalifiye yedek personel varlığı konusunda işletmeler genel olarak kararsız bir tutum içindedirler.

Tablo 11: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetim Planında Öncelikle Korunacak Bilgiler

Faktörler (n=112)	Ortalama Değer	Standart Sapma
Müşteri bilgileri	4.789	0.674
Personel bilgileri	4.745	0.670
Mali bilgiler	4.733	0.656
Stok bilgileri	4.010	0.612
Tedarikçi bilgileri	3.785	0.591
Üretim ve kontrol bilgileri	3.679	0.583
Demirbaş bilgileri	3.341	0.573
Diğer bilgiler	2.789	0.545

1:Kesinlikle Katılmıyorum 2:Katılmıyorum 3:Kararsızım 4:Katılıyorum 5:Kesinlikle katılıyorum

Tablo 11 incelendiğinde, muhasebe bilgi sistemlerinin risk yönetimi planını oluşturmak isteyen işletmelerde öncelikle korunacak bilgiler olarak müşteri, personel ve mali bilgiler eş değer olarak görülmektedir. Üretim ve demirbaş bilgilerinin korunması konusunda işletmeler aynı duyarlılığı göstermemektedirler.

V.II.V. İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemi Risk Yönetimi Planlarının Özellikleri

Araştırmaya katılan işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinde uygulanacak risk yönetimi planında, plan oluşturulmadan önce değerlendirilmesi gereken faktörler ve plan içerisinde yürütülmesi gereken aktiviteler ile ilgili sorular çalışma anketinde beşli likert tutum ölçeğine uygun hazırlanmış şekilde sorulmuş ve elde edilen ortalamalar aşağıdaki tablolarda açıklanmıştır.

Tablo 12: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetim Planı Oluşturmadan Önce Değerlendirilmesi Gereken Faktörler

Faktörler (n=112)	Ortalama Değer	Standart Sapma
İşletmenin risk yönetim planı politikası oluşturması	4.567	0.617
İşletme muhasebe bilgi sistemine ait risklerin tanımlanması	4.409	0.609
Kayıp ihtimali olan noktaların analiz edilmesi	4.210	0.595
Risk yönetim tekniğinin seçilmesi	3.895	0.583
Diğer faktörler	2.912	0.534

1:Kesinlikle Katılmıyorum 2:Katılmıyorum 3:Kararsızım 4:Katılıyorum 5:Kesinlikle katılıyorum

Tablo 12 incelendiğinde, muhasebe bilgi sistemlerinin risk yönetimi planını oluşturmak isteyen işletmelerde risk yönetimi planı oluşturmadan önce bir risk yönetim politikası oluşturmanın esas olduğu görülmektedir. Bunu takiben ikinci aşama risklerin tanımı ve risk yönetim tekniğinin seçilmesi olmaktadır.

Tablo 13: İşletmelerin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetim Planı İçerisinde Yürütülmesi Gereken Aktiviteler

Faktörler (n=112)	Ortalama Değer	Standart Sapma
Riskin oluşum sürecinin belirlenmesi	4.345	0.645
Risklerin gerçekleşme olasılığı ve etkilerinin belirlenmesi	4.232	0.638
Risklerin derecelendirilmesi	4.112	0.622
Tanımlanan riskler için kabul edilebilir sonuçların tanımlanması	4.008	0.605
Tehditlerin azaltılması ve fırsatların artırılması için yeni yöntemler araştırılması	3.989	0.592
Oluşan risklerin raporlanması	3.116	0.523

1:Kesinlikle Katılmıyorum 2:Katılmıyorum 3:Kararsızım 4:Katılıyorum 5:Kesinlikle katılıyorum

Tablo 13 incelendiğinde, muhasebe bilgi sistemlerinin risk yönetimi planını oluşturmak isteyen işletmelerde risk yönetim planı içerisinde yürütülmesi gereken aktivitelerin başında, riskin oluşum sürecinin ve riskin olası etkilerinin belirlenmesinin geldiği görülmektedir. Oluşan risklerin raporlanmasına gereken önem verilmesi ise işletmenin kurumsal hafızasının oluşmamasına ve benzeri risklerin yeniden ortaya çıkmasına yol açabileceğinden üzerinde durulması gereken bir konudur.

VI. SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda uluslararası piyasalarda yaşanan gelişmeler doğrultusunda kullanılmakta olan ürünler, süreçler ve teknoloji oldukça karmaşıklaşmış ve işletmeler bu teknolojik gelişimin sonucu olarak sahip oldukları muhasebe bilgi sistemlerinde karmaşık risklerle iç içe yaşamak zorunda kalmışlardır. Özellikle günümüzde; çok sayıda işletme, operasyonel risklerin neden olduğu büyük boyutlu zararlara maruz kalmaları nedeniyle aslında hiç de yeni olmayan bu risk türünden muhasebe bilgi sistemlerini korumaları gerekmektedir. Operasyonel riskle ilgili zarar potansiyelinin tahmini ve zararın gerçekleşme

olasılığının tespiti güçtür. Tespiti güç olan bu risk türünden işletmenin hayati öneme sahip teknolojik unsuru Muhasebe Bilgi Sistemini korumak çağdaş işletmeler için temel becerilerden birisi haline gelmektedir. Maruz kaldıkları riskleri değerlendiremeyen, ölçemeyen veya diğer bir deyişle iyi yönetemeyen işletmeler ile iyi risk yönetimi yapabilenler arasında karşılaşacakları sonuçlar açısından keskin ayrımlar olacaktır. Teknolojik ilerleme ve küreselleşme olgularının yanı sıra böyle bir ortamda varlığını sürdürebilme, hizmet kalitesinden ödün vermeden güvenliği ve sürekliliği sağlayabilmek için bu konulara ciddi yatırımlar yapılması ve işletme yönetimlerinden en alt çalışana kadar bu konuya sahip çıkılması zorunlu hale gelmektedir. Bu gelişmeler sonucunda işletmelerin muhasebe sistemlerinin risk yönetimi gittikçe önemli hale gelmiştir.

Bu araştırmada, Manisa ve İzmir çevresinde faaliyet gösteren muhasebe bilgi sistemine sahip, orta ve büyük ölçekli sanayi/hizmet işletmelerinden 112 tanesi araştırma kapsamına alınmıştır. Bu araştırma kapsamında gerçekleştirilen anket çalışması ülkemizin mevcut durumuna iliş-

kin çok kesin bilgi vermemesine rağmen bir takım konuların saptanmasında ve farkındalık yaratılması açısından oldukça yararlı olduğu düşünülmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin büyük çoğunluğunun muhasebe bilgi sistemlerinin en az bir kez operasyonel bir riskle karşılaştığı gözlenirken, buna rağmen işletmelerin yine büyük çoğunluğunda bu tür bir riske karşı risk yönetim planlarının bulunmadığı görülmüştür. Riskle karşılaşan işletmelerin risk yönetimi uygulama oranları ise belirgin olarak fazladır. İşletmelerde muhasebe bilgi sistemlerinin risk yönetim planları oluşturmanın en önemli gerekçesi olarak işletmenin sürekliliği gösterilmiştir. Bu durum ülkemizde uzun ömürlü işletmelerin artmasında belirleyici olabilecektir. Risk yönetimi planı oluşturmak isteyen işletmelerde planın uygulanabilirliğinin en önemli faktör olarak öne çıktığı görülmektedir. En önemli yatırım faktörü olarak donanımın geldiği görülmektedir. Bu faktörü az farkla yazılım faktörü izlemektedir. İnsana bir risk yönetim faktörü olarak yatırım yapılması işletmelerin çoklukla üstünde durmadıkları bir alandır. Bilgi ve verinin yedeklenmesi önemsenirken, insan faktörünün yedeklenmesi işletmelerin önemsemediği bir bileşen olarak karşımıza çıkmaktadır. Öncelikle korunacak muhasebe bilgi sistemlerinin verileri olarak müşteri, personel

ve mali bilgiler eş değer önemli görülmektedir. Üretim ve demirbaş bilgilerinin korunması konusunda işletmeler aynı duyarlılığı göstermemektedirler.

Muhasebe bilgi sistemlerinde risk yönetimi uygulamak isteyen işletmelerde risk yönetimi planı oluşturmadan önce bir risk yönetim politikası oluşturmanın esas olduğu düşünülmektedir. Bu risk yönetimi politikası işletmenin tüm birimlerinin benimseyeceği risk yönetimi planının ilk basamağını oluşturmalıdır. Ancak işletmenin tüm birimlerince benimsenen ve uygulanan risk yönetimi uygulaması başarılı olabilir. Bunu takiben, risk yönetimi konusundaki metodolojik ve teknik standartların ve sınırların daha net ortaya konulması ve kapsamlı bir çalışma alanının belirlenmesi gerekmektedir. İşletmelerin faaliyetlerine özgü operasyonel risk noktalarını da mümkün olan en geniş çerçevede tanımlamış olmaları zorunlu hale gelmektedir. İşletmelerin faaliyetlerini her koşulda devam ettirebilmeleri için teknolojik olarak her an gelişen Muhasebe Bilgi Sistemlerine ait bir risk yönetimi planına sahip olmaları ve bu planlarının uygulanabilir olması gereklidir. Bu planın içinde veri güvenliği ana unsur olmakla birlikte insan faktörü ve insana yatırımında önem taşıyan faktörler arasında yer alması şarttır. İşletmeler ancak bu şekilde değişen koşullara ayak uydurarak sürekliliklerini sağlayabilirler.

KAYNAKÇA

ATTARD, David J. Emergency Planning for Small and Home Buiness, [http:// www.mlmknowhow.com/ articles/ managing/ disaster.htm](http://www.mlmknowhow.com/articles/managing/disaster.htm), 2004.

BASEL KOMİTESİ, “Operational Risk”, **Consultative Document-2001a**, www.bis.org, 2001.

BASEL KOMİTESİ “Sound Practices for the Management and Supervision of Operational Risk” (2001d), **Publication No.: 86**, www.bis.org, 2001.

BOYACIOĞLU Melek Acar, Operasyonel Risk ve Yönetimi, **Bankacılar Dergisi**, Sayı 43, 2002.

CAMPBELL, D. Colin., CAMPBELL, G. Rosemary, DOLAN, G. Edwin, **Money, Banking and Monetary Policy**, New York, 1988.

DOĞAN A, TANÇ A, TANÇ ŞG. Felaketten Kurtarma Planı Ve Muhasebe Bilgi Sistemi: Kayseri’de Büyük Ölçekli Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. **3. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi**. Eskişehir, 25 – 26 Kasım 2004.

GEIGER Hans, “Regulating and Supervising Operational Risk for Banks”, **Institut für schweizerisches Bankwesen**, Working Paper, No. 25, Zurich, 2000.

KARAKAYA Mevlüt, **Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi**, Ankara,1994.

ÖNCÜ Semra, **Bilgi Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe: Bilgisayarlı Muhasebe Bilgi Sistemleri**, 1992.

ROMNEY Marshall, STEINBART Paul John, **Accounting Information Systems**, 8th ed., Prentice Hall, New Jersey, 2000.

TBD Kamu-BİB. Kamu Bilişim Platformu **VIII. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNDE RİSK YÖNETİMİ 2. ÇALIŞMA GRUBU Raporu**, 2006.

The Accounting Information System, <http://www.ibun.edu.tr/comp202/chapter12315.doc>, 2002.

TÜRKİYE BİLİŞİM DERNEĞİ Kamu-Bib *E-Devlet* : **Kamu Projelerinin Ve Bt Proje Standartlarının İrdelenmesi Ve İlişkilendirilmesi Çalışma Grubu Raporu**, 2002.

VAN DEN BRINK, Gerrit J. **Operational Risk, The New Challenge for Banks**, Palgrave Publishers Ltd., New York, 2002.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ FAALİYETLERE İLİŞKİN ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr. Suat YILDIRIM*

ÖZET

Bu araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe alanında mesleki faaliyetlerine yönelik tutumlarını yerel bir çalışma ile ortaya koymaktır. Bunun için 18 maddeden oluşan anket soruları Erzurum, Erzincan ve Ağrı'da faal olarak çalışan 98 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Verilerin analizinde istatistiksel analizler kullanılmıştır.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin başarılı olduğu, mali tatil beklentisinin yüksek olduğu, staj işlemlerinin TÜRMOB veya meslek odaları bünyesinde yapılmasının daha sağlıklı olduğu, erkek meslek mensuplarının kadınlara nazaran stresli olduğu bu meslekte daha fazla çalışmak istedikleri belirlenmiştir. Bununla birlikte kadın meslek mensuplarının muhasebe alanından başka bir işte çalışmayı düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca, erkek meslek mensupları kadınlara nazaran daha fazla müşterilerine finansal konularda danışmanlık yaptığı da ortaya çıkmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, muhasebe meslek mensubu, muhasebe mesleği

ABSTRACT

The Evaluation of the Questionnaire Results Related With the Professional Activities of Accounting Profession Staff

The aim of this Study is to find out the views of accounting profession staff about professional activities in accounting. So questionnaire questions consist of 18 items was applied on the 98 accounting profession staff currently working in Erzurum, Erzincan and Ağrı. Statistical analyses were used while analyzing the data.

According to the results of the study; Uniform Accounting System is successful, Fiscal holiday expectation is high, Apprenticeship should be done by TURMOB (Union Chambers of Certified Public Accounts of Turkey) or profession chambers, Although this profession is stressful, male staff prefer this profession more than female staff and female staff think to do another profession if possible, besides male staff make consultancy to their costumers about financial subjects more than female staff.

Key Words: Accounting, Accounting Profession, Accounting Profession Staff

* Erzincan Üniversitesi MYO

1. Giriş

Muhasebe mesleği toplumda saygın yeri olan bir meslektir. Bu meslek devlet ile vergi mükellefleri arasında köprü vazifesi yapmaktadır. Bir yandan kanunlar karşısında müşterisi olan mükellefinin muhasebe veya denetim görevlerini yapmak; öte yandan kamunun sorumluluğu gereği gerek devlet gerekse işletmeyle ilgili menfaat gruplarının bilgi ihtiyaçlarını doğru ve güvenilir bir biçimde sağlamak meslek mensuplarının sorumluluğu altındadır.

Muhasebe mesleği “ Ekonomik Denetim Düzeninin” de en önemli yapıtaşlarından birisidir. Ekonomik denetim düzeninin oluşturulmasında muhasebe mesleğinin düzenlenmesi toplum içinde etkili hale getirilmesi gerekmektedir. Bu mesleği muhasebe, denetim ve tik kuralları bilgi çağının gereklerine uyumlu hale getirilmesi önem taşımaktadır(Aysan, 2005:6-16).

Meslek mensupları, 3568 sayılı meslek kanununun 2. maddesinin b bendinde işletme, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamalarıyla ilgili işleri düzenlemek veya müşavirlik yapabilecekleri belirtilmiştir. Bir araştırmada, öncelikle yönetim felsefesi ve danışmanlık faaliyetleri konusunda eğitim almak şartıyla, meslek mensupları yönetim danışmanlığı faaliyetinde bulunabilirler(Yükçü, Tüfekçi,2001:s.24).

Muhasebe mesleğinin toplum katmanlarından algılanma üzerine yapılan bir araştırma sonucuna göre, erkekler, orta yaş ve üzerindeki, işçiler, tüccarlar, sanayiciler, çiftçiler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, emekliler, ilköğretim, ortaokul, lise ve doktora eğitimi olanlar ve yüksek gelir grubuna dahil olanlar muhasebecileri bilgi ve becerileri konusunda olumlu yönde algılamakta, bu katmanların dışında kalan; kadınlar, orta yaşın altında kalanlar, memurlar, esnaf, doktor, avukat, noter, öğrenci, üniversite

mezunları ve düşük gelir grubuna girenler muhasebecileri bilgi ve becerileri yönünden olumsuz yönde algılamaktadırlar (Karasioğlu-Altan:2006). Bundan ilgili meslek kuruluşlarının, muhasebe mesleğinin tanıtılması çabalarına ağırlık vermeleri gerektiği ortaya çıkar.

Günümüzde muhasebe mesleki faaliyetleri, toplumu ve diğer kesimleri de etkilediğinden muhasebe meslek mensupları kurumsal düzeyde sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesi gerektiği ön plana çıkmıştır(Özkol ve diğer, 2005: s.144-145).

Bu çalışmada, Türkiye’de muhasebe mesleği hakkında bilgiler verilmiş olup, bir anket araştırması sonucuna göre muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetleriyle ilgili görüşleri değerlendirilmiştir.

2. Türkiye’de Muhasebe Mesleği

Muhasebe mesleği çalışmaları 1932 yılında başlamış, çeşitli tarihlerde kanun tasarıları TBMM’ne sunulmuş, ancak sonuç alınmamıştır (Çetiner,2006: s.10). Ancak, muhasebe mesleği, 01.06.1989 yılında kabul edilmiş, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girerek “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yasal düzenlemeye kavuşmuştur. Bu kanunun 1. maddesinde muhasebe meslek mensuplarının unvanları üç gruba ayrılır:

1-Serbest Muhasebeci(SM)

2-Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

3-Yeminli Mali Müşavir (YMM)

Muhasebe mesleği farklı unvanlar altında ayırma tutulmasının temel sebebi, meslek konularına göre ayırımın yapılmasıdır. Böyle bir ayırımda unvanlar için öğrenim şartları da dikkate alınmıştır.

Muhasebe mesleği icra etmenin önemli şartlarından birisi meslek mensubunun bir meslek odasına bağlı olarak çalışmasıdır. Ülkemizde meslek odaları çoğu ilde örgütlenmiştir. Söz konusu odaya kayıtlı bulunmayanlar muhasebe mesleğini yapmaları yasaklanmıştır.

Meslek odaları ise merkezi Ankara'da bulunan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) bağlıdır.

2.1. Muhasebe Mesleğinin Konusu

Meslek kanununun 2. maddesi A fıkrasında muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu üç grupta ele alınmıştır. Buna göre :

- Defter tutma, beyanname ve belge düzenleme vb. işler,
- Muhasebe sistemleri kurmak geliştirmek, işletme, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamalarıyla ilgili işleri düzenlemek veya müşavirlik yapmak,
- Yukarıdaki konularda belgelere dayanılarak inceleme, tahlil, denetim, mali tablolarla ilgili rapor yayınlamak, tahkim, bilirkişilik vb. işler yapmak.

Meslek kanununun 2.maddesi B. Fıkrasında yeminli mali müşavirliğin konusu, A fıkrasının (b) ve (c) maddelerinde belirtilen işlere ek olarak yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmaktır(Maliye Postası Kanun Seti).

Yukarıda sayılı muhasebe meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartları bulunmaktadır.

2.2. Mesleğe Girebilmenin Genel Şartları

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları 3568 sayılı meslek kanununun 4. maddesinde şöyle sıralanmıştır:

- T.C.vatandaşı olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma ve devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş olmamak,
- Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Muhasebe meslek mensubu olmada yukarıda belirtilen şartların tamamının taşınması gerekmektedir. Şartlardan birisinin olmaması veya sonrasında anlaşılması meslekten çıkarılma sebebi olmaktadır.

2.3. Mesleğe Girebilmenin Özel Şartları

Mesleğe girişte 3568 sayılı meslek kanununa göre unvanlara göre eğitim, staj ve sınav şartları bulunmaktadır. Bunların yanında çalışmak isteyen ruhsat almak da gerekmektedir.

Serbest muhasebeci olabilmenin özel şartları:

- Ön lisans seviyesinde veya ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olmak,
- Staj yapılması. Staj süresi Ön lisans mezunları için 4 yıl, lise mezunları için ise 6 yıldır,
- Serbest muhasebeci ruhsatı almak.

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartları:

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi, ve siyasal bilimler dallarından en az lisans mezununun olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında 2 yıl staj yapmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavir sınavını kazanmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavir ruhsatını almak.

Yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları:

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavir yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavir sınavını kazanmak.
- Yeminli mali müşavir ruhsatının almış olmak.

2.4. Stajlar

Meslek mensubu olmada aranan özel şartlardan birisi adayların bir meslek mensubu yanında belirli bir süre staj yapmalarının zorunlu oluşudur. Staj süreleri eğitim durumuna göre değişmektedir. Eğitim durumu yükseldikçe, staj süresi kısaltılmaktadır. Lisans mezunu olan adaylar için staj süresi 2 yıl iken; ön lisans mezunu olan adaylar için ise 4 yıl öngörülmüştür. Meslek mensubunun staj işlemleri bir yönetmelikle düzenlenmiştir. Staj yönetmeliği 23.08.1997 tarihinde ve 23089 sayılı Resmi Gazetede yayınlamıştır.

2.5. Staja İlişkin Esaslar

Staj yönetmeliğinde her şeyden önce staj ilkelelerinden söz edilmiş ve stajın belli esaslara dayandırılması sağlanmıştır (UÇKAÇ,2004: s.19). Staj

yönetmeliğinin beşinci maddesinde staja ilişkin ilkeler yer almaktadır. Bunlar:

- Stajın amacı, mesleki disiplin, bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip meslek mensubu yetiştirmektir,
- Aday meslek mensubunu, staj yapılan yerde meslek mensubunun işlerini aksatmayacak bir uygulama yapılması şarttır,
- Stajın tamamlanması için aday meslek mensubunun ara dönem ve staj bitirme değerlendirmeleri ile yanında staj yapılan meslek mensubunun teskiyesinin olumlu olması gerekir,
- Stajlar, Serbest muhasebeci mali müşavir ve serbest muhasebeciler için ayrı ayrı düzenlenir,
- Stajlar, TESMER tarafından hazırlanan bir program çerçevesinde fiilen yürütülür.

2.6. Stajın Hedefleri

Staj yönetmeliğinin altıncı maddesine göre stajın hedefleri şöyledir:

- Mesleğin gerektirdiği ahlak ve meslek bilincinin yerleştirilmesi,
- İlgili mevzuatı ve uygulamayı doğru ve etkili bir şekilde öğretmek ve meslek bilgilerini geliştirmek,
- Bilgisayar ve yabancı dil eğitimine imkan sağlamak,
- Meslekte standartlaşmayı temin etmektir.

3. Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 213 sayılı V.U.K'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede Muhasebe Sistemi Uygulama genel tebliği yayınlamıştır.

1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu tebliğde aşağıdaki konularda düzenleme yapılmış bulunmaktadır (Çetiner, 2006:s. 12,13).

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali Tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, hesapları ve işleyişi

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemenin amacı şöyle belirtilmiştir:

“Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır”.

4. Literatür

Meslek mensuplarının beyan süreleri,... tahsilat sorunları, ... odaların hiçbir kar getirisi olmadan üyelerine verdiği eğitimlere ilişkin vergisel sorunlar gibi acil olarak çözülmesi gereken sorunları bulunmaktadır(Arıkan: 2006: s.13).

Doğu Karadeniz bölgesinde yapılan bir araştırmada, meslek mensuplarının bir çoğu tekdüzen muhasebe sistemi ile muhasebeciler arasında bir dil birliği sağlandığı görüşüne karşılık meslek mensupları hesap planının vergi kaçakçılığının önlenmesine yeterince katkı sağlayamadığı görüşündedirler(Sürmen,Kaya, Daştan:2003, s.81).

Bir başka araştırmada, muhasebecilerin Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap Planı'nın yedi yıl-

lık uygulama sonuçları hakkındaki görüşleri yeterli bulunmakta ve geneli hakkında olumlu görüş taşımaktadır (Yıldız,2002: s.70).

Serbest Muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler mükellefler ile vergi dairesi, çalışanlar, ortaklar ve işletmeden çıkar bekleyen ilgililer arasında dengeyi sağlamaktadır. Yani meslek mensupları işletme ile devlet arasında köprü görevi üstlenmişlerdir. Bu onların kamu sorumluluğunun yüklendiğini göstermektedir (Güvemli,2001, s.35)

Bir başka araştırmada, meslek elamanlarının veya aday stajyerlerin stajlarıyla ilgili olarak, staj yapılan kurum ve kuruluşların görüşlerinin dikkate alınmasının ve denetim mekanizmasının işler haline gelmesi önem taşımaktadır (Karasioğlu, 2001: s.49).

Meslek mensupları yönetim danışmanlığı da yapabilirler. Yönetim danışmanlığı stratejik örgüt geliştirme, finansal planlama ve kontrol, insan kaynakları, üretim ve hizmet yönetimi, pazarlama ve kurumsal iletişim, bilgi teknolojisi ve sistemler, proje yönetimi, ekonomik ve çevresel etütler alanlarında yapılabilir. 3568 sayılı meslek yasası 2.maddesinin (b) fıkrası bu alanı tüm işletmecilik alanlarına yaymıştır(Yükçü-Tektüfekçi, 2001: s.15-17,24).

Bir başka araştırmada, meslek içi eğitimle ilgili olarak, gelişmiş ülkelerde profesyonel muhasebe meslek mensupları için yılda en az 120 saatlik zorunlu meslek içi eğitim uygulamaları söz konusu olması çok önemlidir. Ülkemizde de bu doğrultuda meslek içi eğitim çalışmalarının zorunlu hale gelmesi yararlı olacaktır (Pekdemir:1999, s.26)

5.Anket Araştırması

Muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin alınması bundan sonraki düzenlemelerin başarısının artıracaktır. Bu amaçla veri toplama aracı olarak anket seçilmiştir.

5.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, meslek mensuplarının muhasebe mesleki faaliyetlerine yönelik tutum ile ilgili görüşlerinin değerlendirilmesidir.

Bu araştırma Erzurum, Erzincan ve Ağrı illerinde yapılmıştır. Bu illerde faal olarak mesleki faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Müşavirlerden oluşan toplam 98 meslek mensubuna yönelik yapılan anket değerlendirmeye alınmıştır.

5.2. Araştırmanın Yöntemi ve Sınırlılıklar

Betimsel çalışmalarda mevcut olan durumu belirlemek amacıyla genellikle doğal ortamlarda bilimsel teknikler kullanılmaktadır. Bu teknikler çalışmanın adını da değiştirmektedir. Bunlar anket çalışması, mülakat ve gözlem şeklimde olabilmektedir. (Kaptan, 1998:60-61). Bu çalışmada veriler anket yoluyla elde edilmiştir.

Araştırmada elde edilen birincil veriler, araştırma kapsamındaki meslek mensuplarının kişisel bilgilerini mesleki faaliyetlerine yönelik tutum ile ilgili görüş ve düşüncelerini almak için anket uygulanmıştır. Araştırmada sınırlandırılmış evren kullanılmıştır. Bunun için Erzurum, Erzincan ve Ağrı illerinde mesleki faaliyetlerde bulunan meslek mensuplarından tesadüfi olarak seçilen 98 kişi araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde SSPS istatistik programı kullanılmıştır. Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde frekanslar ve ortalamalar alınarak meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine yönelik genel eğilimleri ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır. Gruplar arası karşılaştırmalarda varyans analizi ve t testi kullanılmıştır.

Araştırmanın verileri ve bulgularının kaynağı Erzurum, Erzincan ve Ağrı illerinde faal olarak mesleki faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Müşavirlerle sınırlıdır.

5.3. Verilerin Toplanması

Araştırmada verileri toplamak amacıyla araştırmacı tarafından hazırlanan “Muhasebe Meslek Mensupları Anketi” muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılan meslek mensuplarına ait demografik özellikleri tespit etmeye yönelik dört madde bulunmaktadır. İkinci bölümde meslek mensuplarının muhasebe mesleki faaliyetlerine yönelik 18 soru yer almaktadır. İkinci bölümdeki 18 adet soru “hiç katılmıyorum”, “katılmıyorum”, “orta derecede katılıyorum”, “katılıyorum”, “tamamen katılıyorum” şeklindeki 5 kategoride (likert) ölçeklendirilmiştir.

5.6. Verilerin Analizi

Toplanan verilerin analizi için bilgisayardan yararlanılmıştır. Öncelikle veriler bilgisayara aktarılmış ve aktarılan veriler üzerinde istatistiksel analizler için SPSS (Statistical Package For Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır.

Araştırmanın birinci bölümü demografik özelliklerini belirlemek amacıyla SPSS frekans tablolarından yararlanılmıştır. 18 sorudan oluşan ikinci bölümü öncelikle SSPS paket programı aracılığıyla ortalamaları alınmış ve bunlar tek tek yorumlanmıştır. Ardından meslek mensuplarının unvana, yaşa göre SSPS paket programı ile tek yönlü varyans analizlerinde (One-Way Anova) anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Ancak, meslek mensuplarının cinsiyetine göre t testi (One-Sample Test) yapılmış, bazı maddelerde görüş farklılığı tespit edilmiştir. Yapılan karşılaştırmalarda sadece fark tespit edilen sonuçlar tabloleştirilmiştir.

5.7. Araştırma Bulguları ve Değerlendirilmesi

5.7.1. Frekans dağılımları

Tablo1: Ankete Katılan Meslek Mensuplarının demografik özellikleri

Unvan	Frekans	%
Serbest Muhasebeci	42	42,9
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	56	57,1
Cinsiyet		
Erkek	91	92,9
Kadın	7	7,1
Yaş		
25-35	31	31,6
36-45	38	38,8
46-55	18	18,4
55'den büyük	11	11,2
Mesleki Kıdem		
0-5 Yıl	19	19,4
6-10 Yıl	15	15,3
11-15 Yıl	10	10,2
16-20 Yıl	24	24,5
20 Yıldan Fazla	30	30,6
Toplam	98	100,0

Tablo 1'de ankete cevap verenlerin meslek mensuplarının unvanları % 42,9 ile Serbest Muhasebeci, %57,1 ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir olduğu; meslek mensuplarının % 92,9'u erkek olduğu görülmüştür. Yaşları dikkate alındığında meslek mensuplarının ağırlıklı olarak 45 yaş ve altında olanların oranı % 70,4'tür. Geriye kalan meslek mensuplarından 55 yaşın üzerinde olanların oranı %11,2'dir. Mesleki kıdemlerine göre 10 yılın üzerinde olanların oranı % 76,3'tür. Geriye kalanlardan %19,4'ü ise 0-5

yıl kıdem aralığında bulunmuştur. Bu sonuçlar gerek mesleki kıdem ve gerekse yaşları açısından anketin amaca ulaşmasında uygun bulunmuştur.

5.7.2. İstatistik Bulgular

Meslek mensuplarının yaşa ve unvana göre görüşleri SSPS paket programı varyans analizi sonuçları incelendiğinde dikkate değer anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Ancak, meslek mensuplarının cinsiyetine göre 6. ve 18. sorularda an-

lamlı fark bulunmuştur. Bunun için tablo 4 ve tablo 5'te t-testi sonuçları verilmiştir.

Araştırmada öncelikle meslek mensuplarının görüşleriyle ilgili ortalama ve standart sapmaları verilmiştir.

Her maddeye verilecek cevap kodları 1.00 ile 5.00 arasında değişmektedir. Dereceleme maddeleri "1-Hiç Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-

Orta Derecede Katılıyorum, 4-Katılıyorum, 5-Tamamen Katılıyorum" seçeneklerinden oluşmaktadır. Aralıkların eşit olduğu varsayımından hareket edilerek, aritmetik ortalamalar için puan aralığı katsayısı 0.80 olarak bulunmuştur. Puan Aralığı = (En Yüksek Değer-En Düşük Değer)/5 = 4/5 = 0.80. Böylece Tablo 2'de verilen aritmetik ortalamaların değerlendirme aralığı elde edilmiştir.

Tablo 2. Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralığı

Aralık	Seçenek	Aralığın Değeri
1.00-1.80	Hiç Katılmıyorum	"Çok Olumsuz"
1.81-2.60	Katılmıyorum	"Olumsuz"
2.61-3.40	Orta Derecede Katılıyorum	"Orta"
3.41-4.20	Katılıyorum	"Olumlu"
4.21-5.00	Tamamen Katılıyorum	"Çok Olumlu"

Tablo 3: Meslek mensuplarının mesleki faaliyetleriyle ilgili görüşlerinin ortalama ve standart sapmaları

N=98	ss	X	Derece
1- Meslek mensupları için mali tatil yasal düzenlemesi yapılmalıdır	0,5708	4,7653	Çok olumlu
2- Tekdüzen Muhasebe Sistemi vergi ziyanını azaltmıştır	0,9948	3,7732	Olumlu
3- Tekdüzen Muhasebe Sistemini başarılı buluyorum	0,8764	4,0714	Olumlu
4- Geçici dönem son dönem beyanı gereksizdir	1,0936	4,2857	Çok olumlu
5- Vergi dairesi çalışanları ile iletişim sorunu yaşamamaktayız.	1,1544	3,3878	Olumlu
6- Müşterilerime finansman konularında danışmanlık yapıyorum	1,2114	3,4592	Olumlu
7- Müşterilerden muhasebe ücretleri zamanında alınmaktadır.	1,0149	3,7959	Olumlu
8- TÜRMOB' un faaliyetlerini yeterli buluyorum	1,2784	3,1224	Orta
9- Bağlı olduğumuz meslek odası belli periyotlarla bilgilendirme toplantıları yapıyor	1,2289	3,3571	Orta
10- Serbest Muhasebecilik kaldırılmalı onun yerine Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'liğe dönüştürülmesi daha uygundur.	1,3750	3,8367	Olumlu

11- Stajlarla ilgili hazırlık, staj eğitim etkinliklerinin meslek odası tarafından yapılmasının uygun buluyorum	1,0771	4,1224	Olumlu
12- Seminer, panel gibi meslek odası tarafından yapılmasının uygun buluyorum	1,1841	3,4286	Olumlu
13- Mükellefler mali konularda yeterli bilgi sahibidir	1,2016	2,1735	Olumsuz
14- İşverenler sigorta ve işçi hakları konularında bilgi sahibidir	1,1734	2,3265	Olumsuz
15- Muhasebe işleri streslidir	1,0338	4,4082	Çok olumlu
16- Muhasebe ücretleri hayatımı sürdürmemde yeterlidir.	1,2138	3,0306	Orta
17- Muhasebe ara elaman bulmada sıkıntı duyuyorum	1,0961	3,8776	Olumlu
18- Muhasebe işinden başka bir işte çalışmak isterim	1,3232	2,9592	Orta

n: Toplam Meslek Mensubu; **ss:** Standart sapma; **x :** Ortalamalar

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Tablo 3'ten elde edilen verilere göre meslek mensuplarının görüşleri şunlardır.

- 1- Meslek mensupları kendileri için bir mali tatil verilmesini çok olumlu bulmaktadırlar.
- 2- Tekdüzen Muhasebe Sistemi vergi ziyanını azalttığı görüşü olumlu bulunmuştur.
- 3- Tekdüzen Muhasebe Sistemi olumlu yönde başarılı bulunmuştur.
- 4- Meslek mensupları geçici dönem vergi beyanının gereksiz olduğunu çok olumlu bulmuştur.
- 5- Meslek mensupları vergi dairesi çalışanları ile iletişimle ilgili sorun yaşanmamaktadır.
- 6- Meslek mensuplarının çoğunluğu müşterilerine finansman konularda danışmanlık yaptıkları olumlu derecede görülmüştür.
- 7- Müşterilerden muhasebe ücretleri zamanında alınmaktadır.

- 8- Meslek mensupları TÜRMOB'un faaliyetlerini orta derecede yeterli bulmuşlardır.
- 9- Bağlı oldukları meslek odaları tarafından belli periyotlarla bilgilendirme toplantıları yapıldığı meslek mensuplarınca orta derecede görülmüştür.
- 10- Serbest Muhasebecilik yerine Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliğin olması olumlu bulunmuştur.
- 11- Meslek elamanlarının stajlarla ilgili hazırlık ve staj eğitim etkinlikleri mali müşavirlerin gözetiminde olması yerine ilgili meslek odaları bünyesinde oluşturulan bir ortamda verilmesine yönelik düşünce olumlu yönde tespit edilmiştir. Bunda işlerin yoğunluğu etkili olmaktadır.
- 12- Meslek mensupları seminer, panel gibi faaliyetlerin meslek odası tarafından yapılmasını olumlu bulmaktadırlar.
- 13- Meslek mensupları, müşterilerinin mali konularda yeterli bilgiye sahip olmadıklarını düşünmektedir. Bu yüzden meslek mensuplarının işleri bir kat daha arttığı düşünülebilir.

- 14- Meslek mensupları, işverenlerin sigorta ve işçi hakları konularında yeterli bilgiye sahip olmadıklarının düşünmektedir.
- 15- Meslek mensupları muhasebe mesleğini yoğun bir şekilde stresli bulmuştur.
- 16- Muhasebe ücretleri meslek mensuplarınca hayatlarını idame etmede orta derecede yeterli olduğu görüşü çıkmıştır.
- 17- Muhasebede çalıştırılmak üzere nitelikli ara elaman bulmada sıkıntı çektikleri görüşü olumlu çıkmıştır. Halbuki, ülkemizde meslek yüksekokulları bu amaca hizmet etmektedirler. Meslek odalarının üniversitelerle işbirliğine açık olması gerekmektedir.
- 18- Muhasebe işinden başka bir işte çalışmak isteme görüşü orta derecede bulunmuştur. Ancak, bu görüşte kadın meslek mensuplarının etkisi bulunabilir.
- “Müşterilerime finansman konularında danışmanlık yapıyorum” sorusuna meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından alınan cevaplar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4: Meslek mensuplarının cinsiyetine göre müşterilerine finansman danışmanlığı yapma durumunun t-testi sonuçları

	Sayı	Standart sapma	Ortalama	Serbestlik Derecesi	t	p
Erkek	91	1,1675	3,53	96	2,045	0,044
Kadın	7	1,5119	2,57			

Tablo 4’te erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarından daha fazla finansman danışmanlığı yaptıkları görülmektedir. “Müşterilerime finansman danışmanlığı yapıyorum” sorusuna katılım açısından erkek ve kadın açısından $p \leq 0,05$ önem seviyesinde anlamlılık düzeyinde farklılık olduğu ($t=2,045$) tespit edilmiştir. Kadın meslek mensuplarının finansman danışmanlığı konusunda az etkiye sahip olduğu çıkarılabilir.

“Muhasebe işinden başka bir işte çalışmak isterim” sorusuna meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından alınan cevaplar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5: Meslek mensuplarının cinsiyetine göre muhasebe dışında başka bir işte çalışma isteğinin t-testi sonuçları

	Sayı	Standart sapma	Ortalama	Serbestlik Derecesi	t	p
Erkek	91	1,2928	2,87	96	2,523	0,013
Kadın	7	1,2150	4,14			

Tablo 5’te “Muhasebe işinden başka bir işte çalışma isteği” sorusuna katılım açısından erkek ve kadın açısından $p \leq 0,05$ önem seviyesinde anlamlılık düzeyinde farklılık ($t=2,523$) olduğu ortaya çıkmıştır. Erkek meslek mensupları muhasebe mesleğinde çalışmayı arzu ettikleri yönünde tavır takınmışlardır. Ancak, kadın meslek mensupları ortaya çıkan ortalamaya göre muhasebe dışında başka bir işte çalışmayı düşündükleri tespit edilmiştir. Bunda muhasebe mesleğinde kadınların daha yeni olduğu, ticari hayatta henüz kabul edilmedikleri ve kadın meslek mensuplarının iş dışı ev, çocuk bakımı ve diğer sorumluluklarının beklendiği gerçeği kabul edilebilir.

6. Sonuçlar ve Öneriler

Mesleki faaliyetlerle ilgili olarak vergi dairesi, meslek odaları, TÜRMOB ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi, vergi, muhasebe mesleği gibi konularda meslek mensuplarının görüşlerini belirlemek amacıyla bu çalışma yapılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin alınması mesleğe yeni girecek olanlar ve gerekli yasaların çıkarılması hususunda ışık olması bakımından önemlidir.

Çalışmada, araştırma kapsamındaki kadın meslek mensuplarına nazaran erkek meslek mensupları yoğun stres olsa bile muhasebe işlerinde çalışmayı arzulamaktadırlar. Buna ek olarak, kadın meslek mensuplarının bağımsız çalışma yerine özel muhasebe büroları dışında başka bir ka-

mu/şirket bünyesinde çalışmayı düşündükleri ortaya çıkmıştır.

Araştırmadan elde edilen diğer bulgulara dayalı olarak aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmıştır:

- Meslek mensupları kendileri için bir mali tatil verilmesini çok olumlu bulmaktadır(Bu durum makalenin yazıldığı sırada kanunlaştı).
- Meslek mensupları Tekdüzen Muhasebe Sisteminin başarılı olduğunu olumlu bulmaktadır.
- Meslek mensupları geçici dönem son beyanının iş yükünü artırdığı için gereksiz olduğunu çok olumlu bulmaktadır.
- Meslek elamanlarının (Stajyer) stajlarla ilgili hazırlık ve staj eğitim etkinliklerinin daha sağlıklı olması ve iş yoğunluğundan dolayı meslek elamanının, Mali Müşavirlerin gözetiminde olması yerine ilgili meslek odaları hatta TÜRMOB bünyesinde oluşturulan bir ortamda verilmesine yönelik olumlu düşünce tespit edilmiştir.
- Meslek mensupları muhasebe işlerinin çok stresli olduğunu düşünmektedir.

Bununla beraber, araştırma kapsamındaki meslek mensupları müşterilerinin mali konularda ve işverenlerin sigorta ve işçi hakları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu fikrine olumsuz yönde görüş belirtmişlerdir.

Bu çalışmada şu öneriler verilebilir.

- Seminer, panel gibi faaliyetlerin meslek odası tarafından verilmelidir.
- TÜRMOB faaliyetlerini meslek mensuplarına daha iyi hissettirmelidir. Bunda internet veri alış verişi sağlanmalıdır.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odala-

rı meslek mensuplarına yönelik mesleki konularda ve değişikliklerle ilgili bilgilendirme toplantılarını düzenli yapmalıdır.

- Meslek mensuplarının ücretleri artırılmalıdır.

Muhasebe meslek mensupları hakkında birçok araştırma yapılabilir. Yeni araştırmacılar bu konuya yönelebilirler.

KAYNAKÇA

Arıkan, Yahya, “Muhasebe meslek Mensuplarının Vergi Uygulamalarındaki Sorunlarına İlişkin Çözüm Önerilerimiz”, **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı 75 (Nisan Mayıs 2006): s.13-18.2006.

Aysan, Mustafa A., “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetimin Rolü”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 27, Temmuz 2005, (ss.6-17), 2005.

Çetiner, Ertuğrul, Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, Gazi Kitabevi, Ankara,2006.

Güvemli, Oktay, “3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda Değişiklik Teklifi Üzerine”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:10, Nisan 2001 ss.33-36, 2001.

Kaptan, S.,Bilimsel Araştırma ve Bilimsel Teknikleri, Tekişik Web Ofset tesisleri, Ankara, 1998.

Karasioğlu Fehmi, “Üniversite-Sanayi İşbirliği(USİ) Kapsamında Staj Uygulaması Sürecinin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:10, Nisan 2001 ss.49-59,2001.

Karasioğlu, Fehmi ve Altan, Mikail “Ülkemiz Muhasebe Meslek Mensuplarının Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma” <http://www.muhasebenet.net/muhasebe%20meslek%20mensuplari%20uzerine%20bir%20arastirma.html>.06.09.2006.

Özkol, A.Erdal-Çelik, Muhsin veGönen, Selçuk, ”Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:27, Temmuz 2005.

Pekdemir, “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:4, Ekim 1999, ss.18-26.1999.

Sürmen, Yusuf- Kaya Uğur ve Daştan Abdulkerim, “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin On Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi: Doğu Karadeniz Bölgesinde Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:19, Temmuz 2003 ss.74-81,2003.

Uçkaç, Mustafa, Muhasebe Meslek Hukuku, Dilara Yayınevi,Trabzon,2004.

Yıldız, Fehmi, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı’nın Yedi Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi-Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:15, Temmuz 2002 ss.64-70,2002.

Yükçü, Süleyman ve Tektüfekçi, Fatma “Yönetim Danışmanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin İş mi?”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl 1, Say:4, Mayıs 2001, ss.11-24, 2001.

Maliye Postası, **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı**.

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

MUHASEBE EĞİTİMİNİN ÖĞRENCİ BAKIŞ AÇISIYLA DEĞERLENDİRİLMESİ VE AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ MESLEK YÜKSEK OKULLARINDA BİR ARAŞTIRMA

Yrd.Doç.Dr. Ali ELEREN*

Öğr.Gör. Cantürk KAYAHAN**

ÖZET

Dünyada hızlı değişim sadece bilim ve teknoloji alanında olmamakta aynı zamanda eğitim ve öğretim faaliyetlerinde de kendisini göstermektedir. Bu süreçte ayakta kalabilenler değişime ayak uyduranlardır. Aslında bilim ve teknolojinin temelini eğitim sistemi oluşturmaktadır ve bu konuda her türlü gelişme ve ilerlemenin sağlıklı ve sürekli gelişen bir eğitim yapısına bağlı olduğu söylenebilir. Meslek yüksek okullarının eğitimi ara eleman yetiştirme konusundaki yararlı katkıları unutmamak gerekir. Mesleki eğitimde istenen hedeflere ulaşmada öğrencilerin temel profilinin çıkarılması, sektörlerin ihtiyaçları doğrultusunda eğitim programlarının hazırlanması, kalıcı ve verimli öğrenmenin sağlanması ve öğrenci öğretim elemanı arasındaki sağlıklı iletişim kurulması büyük önem taşımaktadır. Çalışmamızda, öğrenci gözüyle muhasebe eğitimi değerlendirilmiş, okul içi muhasebe eğitimi ile öğrenme yöntemleri üzerinde ağırlıklı olarak durulmuştur. Çalışmamızda yer alan araştırmada Afyon Kocatepe Üniversitesi bünyesinde faaliyet gösteren tüm meslek yüksek okulları muhasebe bölüm öğrencileri ana kütle olarak alınmış ve bu öğrenciler arasından belirlenen 137 kişiye bire bir anket uygulaması yapılarak öğrencilerin profili çıkarılmış, okul ve bölümlerini tercih nedenleri ile muhasebe eğitimi hakkında düşünceler ve beklentilerini kapsayan sonuçlar istatistiksel olarak değerlendirilmiştir.

Anahtar kelimeler: muhasebe, eğitim, araştırma, değerlendirme

DETERMINATION OF ACCOUNTING EDUCATION BY THE PERSPECTIVE OF STUDENT : A RESEARCH AT AFYON KOCATEPE UNIVERSITY

ABSTRACT

Today rapid and radical changes have been accuring not no only in the field at science and technology but also in aducation and training activities in the world. In this process the servivers are those who adapt themselwes successfully to such changes. In fact, the basis at science and technology and advances abaut sciences and technology depend on efficient and costant education and training instructure.The contributions of vocational high schools abaut training and education of work force have been taking attention. To reach desired objectives in the vocational training it is necessary to define basic profil at students, prepare training programs in accordance with the need of industries, provide permanent and productive education and training and establish effective communication between instructures and students.In this study accounting education and training were determined by the eyes of the students. And also accounting education and learning methods within the school were predominantly emphasized. The target research population of the study are the students in the accounting programs at vocational high schools of Afyon Kocatepe University. A questionnaire was formed and sent 137 students of this target population as sample survey. As a result of data dreved from this survey students profile was defined and students thoughts and expectations about their schools and their programs were statistically analyzed.

Key words: accounting, education, research, determination

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F, İşletme bölümü, aeleren@hotmail.com

** Afyon Kocatepe Üniversitesi, Bolvadin Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Finansman Bölümü, ckayahan@aku.edu.tr

1. GİRİŞ

Dünyadaki en eski bilimlerden bir tanesi de hiç kuşkusuz muhasebedir¹. Bu kadar eski geçmişe sahip bir bilim dalı ekonomik faaliyetlerin her zaman merkezinde bulunmuştur.

20.yüzyılın ortalarından bu yana muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiği ulusal ve uluslararası platformlarda tartışılmakla beraber henüz tam bir fikir birliğine ulaşılamamıştır.

Bireyin davranışlarında kendi yaşantısı yoluyla ve kasıtlı olarak istenilen davranışların meydana getirilmesine eğitim denilmektedir². Öğretme ise; planlı bir amaca yönelik olarak gerçekleştirilmektedir³. Tanımlamalarda da ifade edildiği gibi; eğitim, öğretim ve öğrenme olgularının bir fonksiyonudur ve bu olguların etkinliği insan faktörüne dayanmaktadır. Bu nedenle eğitim, değişimin en çok yaşandığı ancak en zor kabul edildiği uygulamalı bir bilim alanı olarak görülmektedir. Eğitim faaliyetlerinin çıktısı; öğrencinin almış olduğu eğitimi uygulama alanlarında başarılı bir şekilde uygulayabilmesiyle ölçülür. Kural olarak, bir ülkenin ekonomik koşulları ekonomisinin olgunluğuna bağlıdır. Ülkeler, ekonomiyi geliştirici stratejiler aramaktadırlar. Endüstrisi gelişmemiş ülkeler ziraata ve hayvancılığa önem verirlerken, endüstriyel ekono-

miler değişim sürecine, yüksek teknolojiye ve kuvvetli sermayeye önem vermektedirler. Bu nedenle, hazırlanan muhasebe sistemi ve hesap planları bu değerleri içerecek bilgileri almaya yönelik olmaktadır⁴. Pek çok ülkede özellikle vergi kanunları yalnızca muhasebe uygulamalarını düzenlemek amacıyla yapılmıştır. Bu ülkelerde muhasebe prensipleri kanunlarda açık açık anlatılmaktadır⁵.

Mesleki eğitimde esas olan, bireye mesleğin gerektirdiği bilgi ve beceriyi kazandırmanın yanı sıra o meslekle ilgili olarak zihinsel, duygusal, sosyal ve ekonomik yönlerden de geliştirme esastır⁶. Meslek eğitiminin etkinliği, öğretim elemanı, öğrenci etkileşimi doğrultusunda öğretim programlarının eş güdümlü olarak uygulanmasına bağlıdır. Meslek eğitiminde dikkat edilmesi gereken en önemli nokta öğretim programlarının ihtiyacı karşılayacak şekilde geliştirilmesidir. Öğretim programları hazırlanırken hem meslek mensuplarının meslekten beklentileri hem de ilgili mesleğin bilimsel gerekleri dikkate alınmalıdır⁷. Bunun sağlanması, büyük ölçüde muhasebe eğitimi ve uygulama deneyimine bağlıdır⁸.

Literatürde yapılan bir çok çalışma da, her ne kadar gelişmekte olan ülkelerdeki muhasebe eğitiminin bu ülkelerin gereksinimine cevap vermekten uzak olduğuna işaret etmekte ise de,

¹ CEYLAN Murat, "Çağımızda İhtiyaç Duyulan Muhasebeci Profili", http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_cagimizda_muhasebeci.htm(10.04.2006), s.1.

² DEMİREL Özcan, *Eğitim Terimleri Sözlüğü*, Pegem Yayınları, İstanbul, 2003, s. 31.

³ ZAIĞ Figen, "Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar", Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Ankara, http://www.ceterisparibus.net/kongre/istanbul_2.htm(20.03.2006), s.1.

⁴ ILDIR Ali, "Muhasebe Sürecini Etkileyen Faktörler", Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme bölümü, 2001, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/1/ildir/ali.html>(15.02.2006), S. 4.

⁵ ARPEN J., RADEBOUGH L, "International Accounting and Multinational Enterprises, 1981, USA, s. 21.

⁶ KARAAĞAÇLI Mustafa, *Mesleki Eğitim ve Teknoloji Eğitiminde Özel Öğretim Yöntemleri*, Nobel Yayınları, 2002, İstanbul, s. 113.

⁷ ZAIĞ, 2004, s. 2.

⁸ KALMIŞ Halis ve YILMAZ Burcu, Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi için Yapılması Gereken Geliştirmeler, <http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri2.doc> (10.02.2006). s. 3.

Türkiye gibi gelişmekte olan birçok ülkede mevcut muhasebe eğitiminin ülke şartlarına uygun olup olmadığı ile hangi düzeyde ülke ihtiyaçlarına cevap verebildiği konusunda uygulamalı çalışma sayısı oldukça sınırlıdır⁹.

Mesleki bir eğitim dalı olan muhasebe eğitiminde başarılı bir öğrenme için öncelikle;

- Öğrenci potansiyeli doğrultusunda, muhasebe eğitim hedefleri saptanmalı,
- Öğretme ve öğrenme sürecinde kullanılması düşünülen materyal ve teknikler belirlenmeli,
- Mevcut uygulama alanındaki ihtiyaçlar göz önüne alınmalıdır.

Meslek yüksek okullarının temel amaçlarından birisi kuşkusuz piyasaya yetişmiş iş gücü ve ara elamanı yetiştirmektir¹⁰. Bu okullar mesleki eğitim faaliyetinin yapı taşlarından birisini oluşturmaktadırlar. Mevcut uygulamada muhasebe eğitim müfredatının hazırlanmasında MEB ile YÖK birlikte hareket etmektedirler. Üniversitelerin sayıca çoğalması ve fiziken yurdun dört bir yanına yayılmış olmaları, üniversitelerin gerek fiziki, gerek teknik donanım sorunlarını çözemelerini gündeme getirmiştir. Ancak muhasebe dünyası bakımından çözülmesi gereken sorun muhasebe uygulamaları ile muhasebe eğitimi

arasında var olan açıktır¹¹. Muhasebe meslek mensuplarının yeni gelişmelere uyumlu şekilde faaliyet göstermesi zorunluluğuna paralel olarak eğitim kurumlarının ve eğitimcilerin bu gelişmelere ayak uydurması açığın büyümesini engelleyecektir¹². Üniversiteler ile iş hayatındaki işbirliği bu noktada çıkmaza girmektedir. İş hayatı, hem teorik hem de pratik anlamda yetişmiş eleman istemektedir. Üniversitelerin lisans programlarında muhasebeyle ilgili verilen derslerde konunun teorisinin, bilimsel esaslarının öğrenilmesi öğrenciler için yeterli görülebilir. Oysa ön lisans programları için durum biraz daha farklıdır. İş hayatı ön lisans programlarının yetiştirdiği ara elemanın teorik bilgiden çok uygulamaya yönelik yetişmesini istemektedir¹³. Yine eğitim kurumlarının en ciddi sorunlarından birisi de, öğretim elemanı gereksinimlerini karşılayamamalarıdır¹⁴.

2. MUHASEBE VE DEĞİŞİM

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri çevrede önemli değişimler yaşanmaktadır. Bu değişimler genel olarak, küresel rekabet ve küresel piyasa koşullarından kaynaklanmaktadır¹⁵. Bunlara bilim ve teknolojiye bağlı değişimler de ilave edilebilir. Çünkü: Teknolojik gelişmeler; bilgi üzerindeki zaman, mekan ve diğer kısıtlamaları azaltmakta ve birçok durumda tamamen ortadan kaldırmaktadır. Günümüzde muhasebe meslek

⁹ ÇÜRÜK Turgut ve DOĞAN Zeki, "Muhasebe Eğitiminin İşletmelerin Taleplerini Karşılama Düzeyi", ODTÜ Gelişme Dergisi, 28 (3-4), 2001, Ankara.

¹⁰ GÜÇLÜ Faruk, Muhasebe Eğitimi Açısından Meslek Yüksek Okulları Hacettepe Üniversitesi Ankara Meslek Yüksek Okulu Deneyimi, 2004, Ankara. s. 1.

¹¹ PARKER L. D., Back to the future: the broadening accounting trajectory, *British Accounting Review*, 33(4), 2001, s. 421-453.

¹² PETHLEY, L. S., ve FREMGEN, R. I., What's a Name Change?, *Journal of Accountancy*, August, 188(2), 1999, s. 71-75.

¹³ YILMAZ Serpil ve CİĞER Ayşegül, (2004), "Küreselleşme ve Ön lisans Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışı" [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri5.doc\(28.12.2005\)](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri5.doc(28.12.2005)), s. 1.

¹⁴ BAYAZITLI Ercan, ÇELİK Orhan, Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Artırılmasında İlk Adım: Yüksek Öğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinli Analizi, Ankara. [http://www.ceterisparibus.net/kongre/istanbul_2.htm\(23.02.2006\)](http://www.ceterisparibus.net/kongre/istanbul_2.htm(23.02.2006)), s. 6.

¹⁵ STOUT, D. E. ve SCHWEİKART, J. A., The Relevance of International Accounting to the Accounting Curriculum: A Comparison of Practitioner and Educator Opinions, *Issues in Accounting Education*, Spring, 4(1), 1989, s. 126-143.

mensupları giderek daha fazla olağan olmayan durumla karşılaşmaktadır. Muhasebe bilgilerinin öneminin ve niteliğinin değişiyor olması sonucunda muhasebe eğitiminin de değişmesi veya yenilenmesi bir zorunluluk olmaktadır¹⁶. Muhasebe eğitimindeki değişim, hem eğitimi alan öğrenciler hem de eğitimi veren öğretim elemanları açısından kalitenin yükseltilmesini sağlayacak yenilikleri ve değişimleri beraberinde getirmiştir.

Muhasebe öğretim sisteminde yeni yaklaşımlar ışığında ulaşılması istenen ortak amaca, konuya ve duruma uygun öğretim yöntem, teknik ve stillerinin seçilişi kuşkusuz derslere ilgiyi ve etkin katılımı artıracak, öğreneni motive edecek ve böylece öğrenme ortamını daha etkili ve anlamlı kılacaktır. Eğitimin ve öğretimin ana unsuru olan öğrencileri tanımak ve onların kendi istekleri ile öğrenmeye çaba göstermelerini sağlamak ve yönlendirebilmek için öğrenme stilleri eğitim sürecinde önemli bir olgu haline gelmiştir. Öğrencilerin “nasıl öğrenmekten hoşlandığını” ortaya koyan öğrenme stilleri, öğretim elemanlarının öğrencilere bu çabalarında rehberlik etmeleri ve yönlendirmelerinde etkili olacaktır¹⁷.

Muhasebe dersi, uygulama ile paralel götürülmesi gereken bir derstir¹⁸. Muhasebe eğitiminde artık geleneksel eğitim yöntemlerinden vazgeçilmeli, çağdaş anlamda öğrenci odaklı, dinamik ders ortamlarının sağlandığı eğitim yöntemleri tercih edilmelidir.

3. MUHASEBE EĞİTİMİNDE HEDEFLER

Muhasebe eğitiminin genel ve özel amaçları belirlenirken, öncelikle hedef kitlenin analizi

önemlidir (önlisans eğitimi ile lisans eğitimi vb). Bu çalışmada hedef kitlemiz ön lisans öğrencileridir.

Meslek Yüksek Okullarda muhasebe eğitimi açısından temel amaç; öğrencilerin temel muhasebe konuları hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlanmasıdır. Özel amaç ise; öğrencilere, iş hayatında muhasebe verilerini kolaylıkla, doğru ve tarafsız olarak değerlendirebilecekleri bilimsel ve mesleki formasyonu kazandırmaktır. Özellikle belirlenen özel amaçlar, meslek yüksek okullarındaki eğitimde önemlidir. Çünkü: Faaliyet göstermiş oldukları yerleşim yerindeki işletmelerin temel olarak gereksinim duyduğu meslek elemanı ihtiyacının karşılanmasında; konusunda uzmanlaşmış ve yetişmiş insan gücünün sağlanabilmesinde meslek yüksek okullarına büyük görevler düşmektedir. Muhasebe eğitiminde hedefler belirlenirken, birinci aşamada; işletmelerin beklentileri ve öğrencilerin beklentileri belirlenmelidir. İkinci aşamada ise; eğitim-öğretim faaliyetlerinin başarı ile yürütülebilmesi ve kalıcı bir bilgi birikiminin sağlanabilmesi için; ders müfredat programlarının öğretim elemanları tarafından öğrenci beklenti ve ihtiyaçları doğrultusunda planlanması ve öğretim faaliyetlerinin bu plan doğrultusunda gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Sonuçta; Muhasebe eğitiminin amacı; bilgilerini kullanabilen, yorumlayabilen ve yalnızca ülkemizdeki yasal düzenlemelerle değil, uluslararası uygulamalarla da bağlantısını kurabilen meslek mensupları yetiştirmektir

Türkiye’deki muhasebe eğitiminde yaşanan sorunlar Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumlarında dile getirilmiştir. Önceki yıllarda düzenlenen sempozyumlarda sunulan bildirilerin ve

¹⁶ BAYAZITLI VE ÇELİK, 2004, s. 8.

¹⁷ DEMİRKAN Şefika, Lisans Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Artırma Yollarına İlişkin Bir Yaklaşım: Öğrenme Stilleri, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri5.doc\(15.11.2005\)](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri5.doc(15.11.2005)). s. 1.

¹⁸ ÇALDAĞI Yurdakul, BAYIRLI Rıdvan, ALTAY Adem, Muhasebe Doktora Programlarının Etkinliğinin Artırılması, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri7.doc\(15.10.2005\)](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri7.doc(15.10.2005)). s. 1.

yurtdışında yapılan çalışmaların yoğunlaştığı nokta **neyi, nasıl, ne zaman** öğreteceğimize. Biz bu çalışmayı bu sorulardan '**Nasıl**' a cevap bulmak için yürütüyoruz. Çalışmamızın amacı öğretim yöntemleri ile öğrenme tarzlarının öğrencilerin ders başarılarına etkisini incelemektir. Beklentimiz, farklı yöntemlerle aynı dersi izleyen farklı öğrenme tarzlarına sahip öğrencilerin başarılarının da farklı olacaktır. Muhasebe eğitimine öğrenci bakış açısıyla en azından bir yön çizebilme, öğrencilerin beklentilerini karşılayabilme, fikirlerinin değerli olduğu anlayışını kazandırma ve mevcut okulların eksiklik ve zayıflıklarının farkına varılabilmesi amacıyla öğrenci odaklı bir değerlendirme yapmayı uygun bulduk.

Muhasebe eğitiminin değişen koşullara göre uyarlanması gerektiği konusunda bir çok arayışlar vardır. Dünyada bu konuda yapılan çalışmalardan birisi, 1989 yılında Amerika'da 8 muhasebe kuruluşu (Author&Anderson, Arthur Young, Deloitte Haskins and Sells, Ernest & Young, Price Waterhouse gibi muhasebe ve denetim şirketleri) tarafından "Eğitime Bakış: Muhasebe Mesleğinde Başarı İçin Yapılabilecekler" başlıklı bir çalışma ile yayınlanmıştır. Daha sonra Bedford Komite Raporu olarak yayınlanan bu çalışma, Muhasebe Eğitimi Değişim Komitesinin (Accounting Education Change Commission) kurulmasına neden olmuştur¹⁹. Bu komite yalnızca muhasebe eğitimine aktif katkıda bulunmayı değil, aynı zamanda muhasebe eğitiminin geleceğinin nasıl olması gerektiği hakkında da yol göstermeyi amaçlamaktadır.

Geleceğin muhasebe eğitiminde, güçlü mesleki eğitimden söz edebilmek için, teknik becerilerle birlikte mesleki ahlakın kazandırılması da gerekmektedir. Bu esas zaten muhasebe teorisi içinde yerini almaktadır. Muhasebe temel kavramlarından "Sosyal Sorumluluk" kavramının öğrenciye

bir davranış olarak kazandırılması meslek ahlakının kazandırılmasını da sağlayacaktır. Bu nedenle Bedford raporunda muhasebe eğitimi içeriğinin belirlenmesinde muhasebe temel kavram ve ilkeleri üzerinde ayrıntılı olarak durulmuştur.

4. AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ MESLEK YÜKSEK OKULLARI MUHASEBE BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi:

Araştırmanın amacı; meslek yüksek okullarında muhasebe eğitimi alan öğrencilerin; eğitim alt yapıları, tercih sıraları vb temel bilgilerle muhasebe eğitimi üzerine düşüncelerini değerlendirmek ve daha etkin bir muhasebe eğitimi için geleceğe dönük yapılması gerekli çalışmaları ve ihtiyaçları belirlemektir.

Araştırma kapsamı; Afyon Kocatepe Üniversitesi bünyesindeki meslek yüksek okulları muhasebe bölümü ikinci sınıf öğrencileridir.

Araştırmanın yöntemi; Araştırmada, verilerin elde edilmesinde belirlenen örneklem üzerinde birebir anket uygulanması yöntemi temel alınmıştır. Anket ölçeği benzer çalışmalardan da yararlanılarak, kendimiz tarafından oluşturulan sorulardan meydana gelmektedir. Anket uygulamasında öğrencilerden tüm soruların cevaplandırılması, boş bırakılmaması istenmiş ve bu şarta uyan anketler değerlemeye alınmıştır.

Dolayısıyla, toplam ana kütleimiz olan 674 öğrenciden 150'sine anket uygulanmış ancak, anketi yeterli ve doğru bir biçimde cevaplayan, asgari 137 öğrencinin değerlendirmeleri dikkate alınmıştır. Bu sayının okullara dağılımı, okulların öğrenci paylarıyla nispi orantılı (en az % 20 temsili örnek alınmış) olarak ve öğrenci numaraları kullanılarak, rastgele dağıtım tablosu yardımıyla

¹⁹ American Accounting Association, Accounting Education Change Commission, Accounting Education Change Commission, History and Impact, Accounting Education Series, Volume No. 15, 1999, Sarasota. s. 4.

uygulanmıştır. İlgili okullara göre toplam öğrenci sayıları ve seçilen örneklem sayıları Tablo 1’de izlenebilir. Sorular arasındaki ilişkilerin anlamlılık ilişkisinin değerlendirilmesinde Ki-kare testinden faydalanılmıştır. Öğrenciler tüm sorulara cevap verdikleri için Ki-kare testlerinin güvenilirliğinde %5’in altında boş değer bulunması şartına uyulmuştur.

Ayrıca tüm ki-kare değerlendirmelerinde ilişki düzeyi C (contingency coefficient) korelasyon değeri ile belirtilmektedir.

4.2. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma kapsamında belirlenmiş olan hipotezler şu şekildedir:

H₁: Öğrencilerin cinsiyetleri ile okul tercihleri arasında anlamlı bir ilişki vardır

H₂: Öğrencilerin üniversiteye yerleşme şekilleriyle okul tercihleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₃: Öğrencilerin ikamet ettikleri şehirler ile okul tercihleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₄: Öğrencilerin mezun oldukları okullar ile okul tercihleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₅: Öğrencilerin mezun oldukları okulları ile muhasebe eğitimindeki başarıları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

4.3. Bulgular ve Tartışma

Çalışmadaki anket sorularının bir kısmı öğrenci profilini belirlemeye yönelik sorulardan oluşturulmuştur. Diğer kısımda ise, derecelendirmeli sorularla öğrencinin okula, muhasebe eğitimine ve diğer mesleki eğitim unsurlarına bakışı belirlenmeye çalışılmıştır.

Derecelendirmeli sorularda önem düzeyine göre ilk üç cevap şıkkı sıralanması istenmiş, bu derecelendirme sonuçları ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bu konuda ilk örnek soru Tablo-2’de görülmektedir.

Çalışmanın genel değerlendirmesine baktığımızda; anketimize katılan öğrencilerin Afyon Kocatepe Üniversitesi bünyesindeki meslek yüksek okullarındaki dağılım sayıları ve yüzdeleri şu şekildedir.

Tablo 1. Ankete Katılan MYO Öğrencilerinin Okullara Göre Dağılımı

OKULLAR	ANA KÜTLE (TOPLAM)	ÖRNEK KÜTLE (KATILIM)*	KATILIM YÜZDE %
Afyon MYO	170	35	25,5
Bolvadin MYO	120	24	17,5
Çay MYO	80	16	11,7
Dinar MYO	50	10	7,3
Emirdağ MYO	100	20	14,6
Eşme MYO	54	11	8,0
Uşak MYO	100	21	15,3
TOPLAM	674	137	100,0

* Okullara ait örnekler kütleler, ana kütlelerin nisbi olarak % 20’si ile temsil edilmiştir.

Tablo 1'e göre öğrenci sayısı bakımından Afyon MYO, Bolvadin MYO ve Emirdağ MYO öğrencileri yüksek görülmektedir. Bunun nedeni, diğer okullar içerisinde bu üç okulun ikinci öğretim programlarının bulunması, dolayısıyla da öğrenci potansiyelinin yüksek olmasıdır.

Öğrencilerin buldukları bölümü tercih nedenlerinden ilk üçü önem düzeyine göre Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Öğrencilerin Önem Derecesine Göre Muhasebe Bölümü Tercih Nedenleri

TERCİH NEDENLERİ	1.Tercih %	2.Tercih %	3. Tercih %
İş Bulmak Amacıyla	38,0	24,8	20,4
Askerlik Nedeniyle	-	5,1	4,4
Meslek Öğrenmek	36,5	36,5	13,9
Dikey Geçiş	16,8	9,5	14,6
Tavsiye	0,7	8,8	24,8
Memleket Olması	1,5	7,3	5,1
Eğitim Kalitesi Yüksek Olması	5,8	6,6	16,8
Diğer	0,7	1,5	-
TOPLAM	100,0	100,0	100,0

Tablo 2'ye bakıldığında; öğrencilerin birinci tercihlerindeki öncelikleri, iş bulmak amacıyla yoğunlaşırken, ikinci tercihlerinde, meslek edinmek ve üçüncüsünde ise tavsiye öne çıkmaktadır. Ancak her tercihte iş bulmak ve meslek edinmek amaçları az bir değişimle de olsa önemlerini korumuşlardır. Bunun nedeni, ankete katılan öğrencilerin yaklaşık %80'inin meslek lisesi çıkışlı olması ve doğal olarak bu öğrencilerin iş hayatına bu alanda atılmak arzularının ön planda olmasından kaynaklanmaktadır.

Okulların öğrenci bakışıyla fiziki yeterliliklerinin tespitinde; ankete katılan öğrencilerin % 22,6'sı fiziki açıdan okullarını yeterli görürken, % 77,4'ü ise yeterli görmediklerini belirtmişlerdir.

Öğrencilerin fiziki olarak yetersiz gördüğü unsurlar önem derecesine göre şu şekilde dağılım göstermektedir :

Tablo 3. Öğrencilerin Fiziki Olarak Yetersiz Gördüğü Unsurlar

EKSİK UNSURLAR	1.Tercih %	2.Tercih %	3. Tercih %
Bina yetersizliği	19,0	19,0	9,5
Sosyal tesis yetersizliği	49,6	21,9	5,1
Ulaşım yetersizliği	2,2	13,1	15,9
Konaklama imkanının yetersizliği	2,2	8,8	15,0
Temizlik yetersizliği	5,1	13,1	38,3
Diğer	21,9	24,1	12,1
TOPLAM	100	100	100,0

Tablo 3'e bakıldığında; öğrenciler okulların fiziki kapasite olarak yetersizliği konusunda sırasıyla; sosyal tesis eksikliği, diğer eksiklikler(servis aracı, bina kalitesi, telefon edilebilecek alan, alışveriş imkanı vb.) ve temizlik hususunu gördükleri anlaşılmaktadır. Buradan MYO'ların daha çok ilçelerde kurulmuş olması, öğrencilerin sosyal ihtiyaçlarının karşılanmasında bir takım sıkıntılar meydana getirmektedir. O nedenle bu eksikliğin giderilmesinde MYO olan

bölgelerin mahalli ve okul idarelerine önemli görevler düşmektedir.

Ankete katılan öğrencilerin muhasebe eğitim ve öğretim donanımı açısından okullarının yeterliliklerine ilişkin değerlendirmelerinde; öğrencilerin % 19,0'u okullarını muhasebe eğitim-öğretim malzemesi ve teknik donanım açısından yeterli bulurken, % 81,0'ı yetersiz görmektedir. Yetersiz alanlar olarak sıralanan unsurlar Tablo 4'te belirtilmiştir.

Tablo 4. Teknik Donanım ve Mesleki Eğitim Malzemesi Açısından Yetersiz Unsurlar

EKSİK UNSURLAR	1. unsur %	2. unsur %	3. unsur %
Bilgisayar eksikliği	53,3	8,8	5,8
İnternet eksikliği	10,9	34,3	10,2
Uygulama laboratuvar eksikliği	2,9	21,2	24,1
Sınıf eksikliği	1,5	1,5	5,1
Öğretim elemanı eksikliği	4,4	3,6	9,8
Staj olanağı eksikliği	2,9	4,4	8,9
Muhasebe kaynak eksikliği	5,8	8,0	25,0
Diğer	25	18,2	18,9
TOPLAM	100,0	100,0	100,0

Tablo 4'e bakıldığında; öğrencilerin teknik donanım ve mesleki eğitim açısından yetersiz gördüğü unsurlar öncelikle bilgisayar, internet ve muhasebe eğitimi kaynaklarının eksikliği olarak yoğunlaşmaktadır.

Teknolojinin hızla geliştiği ve geniş kullanım alanı bulduğu çağımızda muhasebe uygulamalarında ve eğitiminde de bilgisayara ihtiyacın yüksek bir oranda çıkması doğaldır. Bu ihtiyacı bilgisayarlı muhasebe eğitiminin gerekliliği de artırmaktadır.

Ankete katılan öğrencilerin okullarında % 46,7'sinin ETA paket programı, %26,3'ünün LİNK paket programı, %5,1'inin ise LOGO paket programı kullandıkları görülmektedir.

Muhasebe derslerinin öğrenilmesinde ders sorumlusu öğretim elemanı ile öğrenme arasındaki ilişkinin olup olmadığı konusunda öğrencilerin cevapları şu şekildedir: Öğrencilerin % 97,1 gibi büyük bir çoğunluğu böyle bir ilişkinin varlığını kabul ederken, % 2,9'u gibi küçük bir kısmı ise böyle bir ilişkiyi kabul etmemiştir. Bu sonuç, muhasebe dersinin öğrenilmesinde öğrenci gözüyle öğretim elemanının ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır..

Öğrencilere göre; öğretim elemanlarının ders anlatımında kullanmış oldukları öğretim metotlarının önem derecesine göre sıralaması Tablo 5'de gösterilmiştir.

Tablo 5. Öğretim Elemanının Ders Anlatımında Kullandığı Öğretim Metotları

KULLANILAN METOTLAR	1. unsur %	2. unsur %	3. unsur %
Vücut dilinin kullanımı	21,2	5,8	8,8
Uygulama örnekleri	32,1	26,3	7,3
Öğrenciye hitap tarzı ve yaklaşımı	27,7	24,8	21,2
Soru cevap ile karşılıklı diyalog	12,4	19,0	19,0
Örneklerle sözlü ve yazılı anlatım örneklerle zenginleştirilmesi	3,6	21,2	29,9
Teknoloji kul. (projeksiyon vb.)	2,9	2,9	13,9
TOPLAM	100,0	100,0	100,0

Tablo 5 incelendiğinde; öğrenciler için ders anlatımında kullanılan metotları önem derecesine öncelik sırasıyla, uygulama örnekleri, öğrenciye hitap tarzı ve yaklaşımı, örneklerle sözlü ve yazılı anlatım unsurlarını tercih ettikleri görülmektedir.

Burada projeksiyon, bilgisayar gibi teknolojik unsurların tercih edilmemesi ilginçtir. Bunun nedenleri konusunda öğrencilerin teknolojinin eğitimde kullanılması hususunda yeterli tecrübeye sahip olmaları gösterilebilir.

Muhasebede temel konulardan birisi olan mesleki etik konusu önemli bir husustur. Özellikle muhasebecilik mesleğinin ticari sır ve güvenilir kayıt sisteminin oluşturulabilmesi için; eğitim döneminde bazı temel mesleki unsurların (güven, itimat, doğru kayıt, bilgi muhafaza vb.) öğrencilere kazandırılması gerekmektedir. Öğrencilere okullarında mesleki etik konusunda gerekli faaliyetlerin ve derslerin olup olmadığı sorusuna: Öğrencilerin % 38,7'si yeterli çalışmalar yapıldığını belirtirken, % 61,3'ü ise bu çalışmaların yeterli olmadığını belirtmişlerdir. Öğrencilerin bu eksikliğin giderilmesi için neler yapılması gerektiğine ilişkin görüşleri Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. İlave Yapılabilecek Muhasebede Etik Uygulamaları

UYGULAMALAR	1. unsur %	2. unsur %	3. unsur %
Ayrı bir ders olarak verilmeli	21,9	31,4	11,7
Seminer ve konferanslar düz.	39,4	22,6	8,0
Ders içerisindeki payı artır.	5,1	10,2	40,1
Staj uygulamalarında yer ver.	4,4	6,6	9,5
Diğer.	29,2	29,2	30,7
TOPLAM	100,0	100,0	100,0

Tablo 6'da görüldüğü gibi; öğrencilere göre yapılması gereken ilave uygulamalar önem derecesine göre öncelikle; seminer ve konferanslar verilmesi, ayrı bir ders olarak verilmesi, ders içeriğindeki payın artırılması gibi hususları dile getirmişlerdir.

Etik değerlerin oluşturulması muhasebe alanında eğitim gören bireyler için çok önemlidir. Çünkü, mali tabloların şeffaf ve doğru olarak karşı tarafa ulaştırılabilmesi bu değerlerin bir sonucudur. Bu yönde en önemli adımlardan birisi 1983 yılında Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants - IMA) tarafından atılmıştır. Bu yolda "Yönetim Muhasebecileri için Etik Yönetim Standartları" başlığı altında etik değerler yayınlanmış ve Yeminli Yönetim ve Finansal Muhasebecilerin bu kurallara uyma zorunluluğu getirilmiştir²⁰.

20 MÜSLÜMOV Alövsat ve ARAS Güler, "Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi", www3.dogus.edu.tr/amuslumov/Etik_Muslumov_Aras_Turkce.pdf (25.08.2006) s.2.

Tablo 7. Üniversitelerin Muhasebe Alanına Yapacağı Katkılar

İLGİLİ ALANLAR	1. unsur %	2. unsur %	3. unsur %
Araştırma	34,3	24,1	16,8
Danışmanlık	11,7	22,6	10,2
Eğitim-öğretim	38,7	26,3	21,9
Çeşitli yayın ve kaynak sağlanması	2,9	17,5	24,8
Yasal ve mali uyum çalışmalarının sağlanması	12,4	9,5	26,3
TOPLAM	100,0	100,0	100,0

Tablo 7’de görüldüğü gibi; öğrencilere göre üniversitelerin muhasebe alanına yapabileceği katkılar önem sırasına göre, % 38,7 ile eğitim-öğretim alanında, % 24,1 ile danışmanlık alanında ve % 26,3 ile yasal ve mali uyum çalışmalarının hazırlanmasında olmak üzere sıralanmıştır.

Muhasebenin işletmelerin verimliliği üzerinde-

ki etkisi konusunda; öğrencilerin % 94,9 gibi büyük bir çoğunluğu etkili olduğu, %5,1 gibi küçük bir kesimin ise etkili olmadığını belirtmişlerdir.

Son olarak, öğrencilerden mezun olduktan sonra hangi iş alanlarında çalışmayı düşündükleri sorulduğunda aşağıdaki tercihleri yaptıkları görülmektedir

Tablo 8. Öğrencilerin mezun olduklarında çalışmak istediği alanlar

İLGİLİ ALANLAR	1. unsur %	2. unsur %	3. unsur %
Kamu	8,7	6,6	16,4
Özel İşletmeler	24,6	36,6	18,2
Mali Müşavirlik Bürosunda	38,2	20,5	19,4
Kendi İşyerimizde	11,4	16,2	26,8
Kararsız	10,6	5,5	3,2
Diğer	6,5	14,6	16,0
TOPLAM	100,0	100,0	100,0

Tablo 8 incelendiğinde; önem derecesine göre öğrencilerin çalışmak istediği alanlar sırasıyla mali müşavirlik bürosunda, özel işletmelerde muhasebe departmanında ve kendi işyerimizde olarak yoğunlaşmaktadır. Öğrencilerin kamu sektörünü tercih etmemeleri ilginçtir. Zira bunun sebebi, KPSS gibi zorlu bir sınavın olması ve kamuya geçişin şartlarının ağırlaştırılmasıdır.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde öğrencilerin belirlenmiş olan kişisel bilgileriyle, diğer anket verilerinin istatistiki analizi yapılacaktır.

Tablo 9. Okul Tercihleri ile Cinsiyet Dağılım Arasındaki İlişki

OKULLAR	CİNSİYETİ				TOPLAM	
	Bayan	%	Erkek	%		
Afyon MYO	19	35.2 %	16	19.3 %	35	25.5 %
Bolvadin MYO	4	7.4 %	20	24.1 %	24	17.5 %
ÇAY MYO	5	9.3 %	11	13.3 %	16	11.7 %
Dinar MYO	4	7.4 %	6	7.2 %	10	7.3 %
Emirdağ MYO	10	18.5 %	10	12.0 %	20	14.6 %
Eşme MYO	1	1.9 %	10	12.0 %	11	8.0 %
Uşak MYO	11	20.4 %	10	12.0 %	21	15.3 %
TOPLAM	54	100.0 %	83	100.0 %	137	100.0 %

$$\chi^2: 15.543, p: 0.016, df: 6, \alpha: 0.05, C: 0.319$$

$P = 0,016 < 0,05$ olup öğrencilerin cinsiyetleriyle okullar arasında anlamlı ilişki bulunmaktadır. H_1 hipotezi kabul edilecektir.

Ankete katılan öğrencilerin cinsiyet dağılımına bakıldığında; % 39,4'ü bay, % 60,6'sı bayandır. Yaş olarak öğrencilerin; % 55,5'i 18-20 yaş arasında, % 41,6'sı ise 21-23 yaş arasında ve % 2,9'u da 24-26 yaş arasındadır. Özellikle il merkezlerindeki kız öğrencilerin sayısındaki artış dikkat çekicidir. Bunun sebebi özel veya resmi yurtlar ile sosyal imkanların şehir merkezlerinde bulunmasının etkili olduğu düşünülebilir.

Tablo 10. Üniversiteye yerleşme şekliyle okul tercihleri arasındaki ilişkiler

OKULLAR	OKULA YERLEŞME ŞEKLİ				TOPLAM	
	ÖSS Sınavı	%	Sınavsız geçiş	%		
Afyon MYO	8	13.6%	27	34.6%	35	25.5%
Bolvadin MYO	16	27.1%	8	10.3%	24	17.5%
ÇAY MYO	10	16.9%	6	7.7%	16	11.7%
Dinar MYO	7	11.9%	3	3.8%	10	7.3%
Emirdağ MYO	8	13.6%	12	15.4%	20	14.6%
Eşme MYO	5	8.5%	6	7.7%	11	8.0%
Uşak MYO	5	8.5%	16	20.5%	21	15.3%
TOPLAM	59	100.0%	78	100.0%	137	100.0%

$$\chi^2: 19.983, p: 0.000, df: 6, \alpha: 0.05, C: 0.357$$

$P = 0,00 < 0,05$ olup üniversiteye (MYO) yerleşme şekilleriyle okul tercihleri arasında anlamlı ilişki bulunmaktadır. H_2 hipotezi kabul edilecektir.

Öğrencilerin bölümlerine yerleşme şekillerinin yüzdesine baktığımızda; % 56,9'unun sınavsız geçiş, % 43,1'inin ise sınavla yerleştiği belirlenmiştir. Sınavla yerleşen öğrencilerin tercih sırasına baktığımızda; öğrencilerin % 7,3'ünün ilk tercihine yerleştiği, % 21,2'sinin ise 2 ile 12. tercihlerine yerleştikleri, % 5,8'inin şu anki bö-

lümünün son tercihi olduğu ve % 2,2'sininde ek kontenjan ile bölümüne yerleştiği görülmektedir.

Bolvadin MYO hariç diğer tüm okullarda öğrencilerin çoğunluğu Ticaret Meslek Lisesi mezunlarından oluşmaktadır. Bu meslek liselerinin branş dışındaki tercihlerinin daraltılması, kültür derslerinin kısıtlı alınması ve branşlarının devamı oluşu nedeniyle öğrenciler MYO bölümlerinden branşlarına uygun işletme veya muhasebe gibi bölümleri daha çok tercih etmektedirler.

Tablo 11. Okul Tercihleri ile Mezun Olunan Okullar Arasındaki İlişkiler

OKULLAR	MEZUN OLUNAN OKUL TÜRÜ					TOPLAM
	Ticaret Meslek Lisesi	Lise	Süper Lise	Anadolu Lisesi	Diğer	
Afyon MYO	35	0	0	0	0	35
BolvadinMYO	10	11	3	0	0	24
ÇAY MYO	12	1	2	1	0	16
Dinar MYO	4	4	1	0	1	10
EmirdağMYO	19	0	0	0	1	20
Eşme MYO	9	2	0	0	0	11
Uşak MYO	19	2	0	0	0	21
TOPLAM	108	20	6	1	2	137

χ^2 : 65.285, p: 0.000, df: 24, α : 0.05, C: 0.568

P = 0,00 < 0,05 olup öğrencilerin okul tercihleriyle mezun olunan okullar arasında anlamlı ilişki bulunmaktadır. H_4 hipotezi kabul edilecektir.

Tablo 12. Mezun Olunan Okul Türü İle Muhasebe Eğitimi Başarısı İlişkisi

MEZUN OLUNAN OKUL TÜRÜ	MUHASEBE EĞİTİMİ BAŞARISINDA MEZUN OLUNAN OKULUN ETKİSİ					TOPLAM
	Hiç	Az	Orta	İyi	Çok İyi	
Ticaret Meslek Lisesi	15	19	31	35	8	108
Lise	8	3	3	4	2	20
Süper Lise	2	3	0	0	1	6
Anadolu Lisesi	1	0	0	0	0	1
Diğer	0	2	0	0	0	2
TOPLAM	26	27	34	39	11	137

χ^2 : 28.894, p: 0.025, df: 16, α : 0.05, C: 0.417

P = 0,025 < 0,05 olup öğrencilerin mezun oldukları okul türü ile muhasebe başarıları arasında anlamlı ilişki bulunmaktadır. H_5 hipotezi kabul edilecektir.

Tablo 13. Meslek Yüksek Okullar ile Öğrencilerin İkamet Ettikleri Şehirler Arasındaki İlişki

OKUL İSİMLERİ	İKAMET ETTİĞİ İLİN ADI					TOPLAM
	İstanbul	Ankara	İzmir	Afyon	Diğer	
Afyon MYO	4	1	0	30	0	35
Bolvadin MYO	8	5	2	1	8	24
ÇAY MYO	1	0	2	6	7	16
Dinar MYO	4	1	2	0	3	10
Emirdağ MYO	6	4	4	2	4	20
Eşme MYO	1	0	8	0	2	11
Uşak MYO	4	0	2	2	13	21
TOPLAM	28	11	20	41	37	137

χ^2 : 129.708, p: 0.000, df: 24, α : 0.05, C: 0.697

$P = 0,00 < 0,05$ olup ikamet ettikleri şehirler ile okul tercihleri arasında anlamlı ilişki bulunmaktadır. H_3 hipotezi kabul edilecektir.

Tablodan meslek yüksek okulu tercihlerinde Afyon ve Uşak il merkezlerinde oturanlar aynı ildeki meslek yüksek okullarını tercih etmektedirler. Bu tercih üzerinde sınavsız geçiş uygulamasının da etkili olduğu düşünülebilir. Zira birçok sınavsız geçiş yapan öğrenci aynı zamanda bir özel veya kamu işinde çalışmaktadır. Dolayısıyla öğrenciler, okullarının çalışma veya barınma ortamına yakın olmasını istemektedirler.

Yapılmış olan çalışma sonucunda elde edilen verilerin; meslek okullarındaki eğitim ve öğretim faaliyetlerinin değerlendirilmesinde, iyileştirme çalışmalarının yapılmasında ve planlanmasında yardımcı olması beklenmektedir. Çünkü:

Etkin bir muhasebe sistemi, işletmelerin “bilgi üreten ve dağıtan bölümü” olarak adlandırılan muhasebe bölümünde görev yapan yeterli düzeyde muhasebe eğitimi almış bireyler tarafından oluşturulabilecektir²¹.

5. SONUÇ

Öğrencilerin mezun olduğu liselerdeki aldığı eğitim ve lise türleri MYO muhasebe bölümünü tercih nedenlerinin başında gelmektedir. Özellikle ticaret meslek liseleri mezunlarının sınavsız geçiş sistemiyle bu bölümlere yerleşme avantajlarının bulunması bu bölümleri tercih nedenlerini desteklemektedir. Bunun yanında kısa yoldan geçerli bir meslek edinmek ve hayata atılmak istekleri de bir başka neden olarak belirtilebilir.

²¹ Çürük ve Doğan, 2001: 25.

Günümüz muhasebe eğitiminde teknoloji kullanımını büyük önem kazanmıştır. Başta bilgisayarlı muhasebe eğitimi olmak üzere, internet yoluyla kaynak paylaşımı, derslerde projeksiyon vb cihazların kullanımı gibi birçok teknolojik gelişmeden yararlanılması muhasebe eğitimi alan öğrencilerin eğitim kalitelerini artırmakta ve hayata daha hızlı hazırlanmalarına imkan sağlamaktadır. Bunun yanında çoğunluğu taşrada olan MYO'ların birçok sosyal, kültürel ve çevresel şartlarında oluşan sorunlara rağmen bu okulların eğitimde teknoloji kullanır hale gelmesi, bu okulların tercih önceliklerini artıracaktır.

Muhasebe mesleği eğitiminde; teorik bilgiler olduğu kadar uygulamaya yönelik bilgilerin de zamanında ve yerinde sağlanması gerekir. Bunların yanında; mesleki eğitim içerisinde yer alan etik konusu da muhasebe alanında ayrı bir öne-

me sahiptir. Çünkü: Bir işletmenin muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ve doğruluğu her şeyden önce gelmektedir. Anket sorularımıza verilen cevaplardan da görüldüğü gibi etik konusunun ders müfredatlarında ve okul içi yapılan sosyal faaliyetlerde daha fazla üzerinde durulması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Öğrencilerin okul tercihlerinde cinsiyet, ikamet edilen şehir, üniversiteye yerleşme şekli, mezun olduğu okul gibi faktörlerin etkilediği görülmektedir. Aynı zamanda, mezun olunan okulların muhasebe eğitimindeki başarıyı etkilediği anlaşılmaktadır. Özellikle ticaret meslek lisesi mezunları muhasebe eğitiminde daha başarılı olmaktadır. Sonuçta, okullarda verilen muhasebe eğitim programlarının öğrenci beklenti ve istekleri doğrultusunda oluşturulması, derslere olan ilgi ve motivasyonu artıracak gibi öğrenme sürecini de kısaltacaktır.

KAYNAKÇA

- American Accounting Association, Accounting Education Change Commission, Accounting Education Change Commission, History and Impact, Accounting Education Series, Volume No. 15, 1999, Sarasota.
- ARPEN J., RADEBOUGH L.: (1981) ”**International Accounting and Multinational Enterprises**,USA,.
- BAYAZITLI Ercan, ÇELİK Orhan, Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Artırılmasında İlk Adım: Yüksek Öğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinli Analizi, Ankara.
http://www.ceterisparibus.net/kongre/istanbul_2.htm
- CEYLAN Murat (2004), “Çağımızda İhtiyaç Duyulan Muhasebeci Profili”,
http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_cagimizda_muhasebeci.htm
- ÇALDAĞI Yurdakul, BAYIRLI Rıdvan, ALTAY Adem, Muhasebe Doktora Programlarının Etkinliğinin Artırılması, <http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri7.doc>
- ÇÜRÜK Turgut ve DOĞAN Zeki, “Muhasebe Eğitiminin İşletmelerin Taleplerini Karşılama Düzeyi”, **ODTÜ Gelişme Dergisi**, 28 (3-4), 2001, Ankara.
- DEMİREL Özcan, **Eğitim Terimleri Sözlüğü**, Pegem Yayınları, İstanbul, 2003.
- DEMİRKAN Şefika, Lisans Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Artırma Yollarına İlişkin Bir Yaklaşım: Öğrenme Stilleri, <http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri5.doc>
- GÜÇLÜ Faruk, Muhasebe Eğitimi Açısından Meslek Yüksek Okulları Hacettepe Üniversitesi Ankara Meslek Yüksek Okulu Deneyimi, Ankara.
- ILDIR Ali, (2001),”Muhasebe Sürecini Etkileyen Faktörler”, Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme bölümü, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/1/ildir/ali.html>
- KALMIŞ Halis, YILMAZ B.Burcu, Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi için Yapılması Gereken Geliştirmeler, <http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri2.doc>
- KARAAĞAÇLI Mustafa (2002), Mesleki Eğitim ve Teknoloji Eğitiminde Özel Öğretim Yöntemleri, Nobel Yayınları, İstanbul.
- MÜSLÜMOV Alövsat ve ARAS Güler, “Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi”, www3.dogus.edu.tr/amuslumov/Etik_Muslumov_Aras_Turkce.pdf (25.08.2006) s.2.
- PARKER, L. D. (2001). Back to the future: The broadening accounting trajectory, **British Accounting Review**, 33(4), 421-453.
- PETHLEY, L. S., ve FREMGEN, R. I. (1999). What’s a Name Change?, **Journal of Accountancy**, August, 188(2), 71-75.
- STOUT, D. E. ve SCHWEİKART, J. A. (1989). The Relevance of International Accounting to the Accounting Curriculum: A Comparison of Practitioner and Educator Opinions, **Issues in Accounting Education**, Spring, 4(1), 126-143.
- YILMAZ Serpil ve CİĞER Ayşegül, (2004), “Küreselleşme ve Ön lisans Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışı” <http://www.isletme.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri5.doc>
- ZAİF Figen, Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Ankara, http://www.ceterisparibus.net/kongre/istanbul_2.htm

UFRS (TFRS)'DEKİ DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ KAPSAMINDA ŞİRKET DEĞERLEMESİNDE DEFTER DEĞERİ YAKLAŞIMI

Yrd.Doç.Dr. Volkan DEMİR*
Arş.Gör. Oğuzhan BAHADIR**

ÖZET

Şirket değerlemesi konusu muhasebe ve finans alanında bugüne kadar çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Bunun nedeni, şirket değerlemesi konusunda farklı görüş ve yaklaşımların bulunması ve şirketlerin gerçek değerinin genellikle pazarlık ortamında belirlenmesidir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS (TFRS) belli kavramlar ve ilkeler altında finansal tabloların gerçeğe uygun biçimde düzenlenmesini öngörmektedir. Bu nedenle, finansal tabloların, özellikle bilançonun UFRS (TFRS)'nin değerlendirme ilkeleri ile değerlendirilmesi sonucu şirketlerin defter değeri (muhasebe değeri) daha anlamlı hale gelecektir.

Anahtar kelimeler: Uluslararası (Türkiye) Finansal Raporlama Standartları, Defter Değeri, Gerçeğe Uygun Değer, Piyasa Değeri

ABSTRACT

Company valuation has been one of the most debate subjects in the accounting and finance literature. The reasons of this are the different views and approaches on company valuation and the determination of the intrinsic value of companies by negotiation. International Financial Reporting Standards (IFRS) requires fair presentation of financial statements in accordance with certain assumptions and principles. Therefore, valuation of financial statements, especially the valuation of balance sheet due to the valuation principles of IFRS will make the book value (accounting value) of companies more significant.

Key words: International (Turkish) Financial Reporting Standards, Book Value, Fair Value, Market Value

* T.C. Galatasaray Üniversitesi, vdemir@gsu.edu.tr

** T.C. Galatasaray Üniversitesi, obahadir@gsu.edu.tr

GİRİŞ

Sirket değerlemesinde en çok kullanılan yöntemlerden biri olan defter değeri yaklaşımı bilançodan sağlanan muhasebe bilgilerine dayanmaktadır. Ancak, varlıklar ve yükümlülükler bilançoda genellikle tarihi maliyetleriyle yer aldıkları için, bilançodan sağlanan muhasebe bilgileri şirket değerlemesinin amaçlarıyla çelişebilmektedir. Bu nedenle, defter değeri yaklaşımının şirket değerlemesinde kullanılabilmesi; varlıklar ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerini¹ (fair value) yansıtmak şeklinde düzeltilmelerine bağlı kalmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki UFRS (TFRS) gerçeğe uygun değer kavramı, defter değeri yaklaşımında gerekli olan bu düzeltme ihtiyacını çoğu zaman ortadan kaldırmaktadır. UFRS (TFRS) ile uyumlu olarak düzenlenen bilançoda, birçok varlık ve yükümlülük gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak raporlandığı için muhasebe bilgisinin defter değeri yaklaşımı açısından kalitesi artmakta ve defter değeri yaklaşımı kullanılabilir duruma gelmektedir.

Bu çalışmanın amacı, gerçeğe uygun değer kavramını ve UFRS (TFRS)'deki varlık ve kaynaklara ilişkin değerlendirme ölçülerini araştırmak ve bu değerlendirme ölçülerinin defter değeri yaklaşımına etkilerini incelemeye çalışmaktır.

1. DEFTER DEĞERİ YAKLAŞIMI**1.1. Defter Değerine Dayalı Değerlemeler**

Defter değeri yaklaşımı (bilanço yaklaşımı da denilmektedir) bilançodan sağlanan muhasebe

bilgilerini kullanarak şirketin net varlıklarını (varlıklar - yükümlülükler) değerlemek olarak tanımlanabilir. Bu yaklaşımda şirketin değerinin net varlıkların değerlendirme tarihindeki defter değerine eşit olduğu varsayımı yapılmaktadır (Ledereich ve Siegel: 1990: 19). Diğer bir ifadeyle, şirket değeri yatırımcıların şirket üzerindeki haklarının tamamıdır. Defter değeri yaklaşımında, şirket değeri dolaylı ya da dolaysız yöntemlerden biri ile hesaplanmaktadır (Cornell: 1993: 15).

- **Dolaylı yöntem;** varlıkların toplamından yükümlülüklerin toplamı çıkarılarak (net varlıklar olarak adlandırılmaktadır) hesaplanır.
- **Dolaysız yöntem;** şirket değeri yatırımcıların şirket üzerindeki haklarının tamamı (şirketin özkaynakları tarafından temsil edilmektedir) toplanarak hesaplanır.

Her iki yöntemde de bilanço eşitliğine göre hareket edildiğinden aynı sonuç bulunmaktadır.

1.2. Defter Değeri Yaklaşımının Zayıf Yönleri

Defter değeri yaklaşımının temel zayıflığı, bilançoda raporlanan varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerlerinin gerçeğe uygun değerlerine eşit olmamasıdır (Ledereich ve Siegel, 1990, s.19). Varlıklar ve yükümlülükler tarihi maliyetleriyle bilançoda raporlanmakta ve şirketin *entellektüel sermayesi*² gibi bazı varlıkları bilançoda gösterilmediği için şirketlerin defter değerleri genellikle piyasa değerlerinden farklılaşmaktadır. Aslında, varlıkların ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesinde tarihi maliyetlerin kul-

¹ **Gerçeğe uygun değer kavramı (fair value)** bazı kaynaklarda **makul değer** olarak da ifade edilmektedir. Çalışmamızda dil birliğinin sağlanması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) yayınladığı muhasebe terimleri kullanılmıştır. Ancak yine de bazı kavramlar parantez içinde İngilizce asılları ile birlikte ifade edilmiştir.

² Bazı kaynaklarda örgütsel sermaye (**organizational capital**) olarak da ifade edilmektedir. Ancak genel kullanımı entellektüel sermaye şeklindedir.

lanılması, *enflasyon* ve *değer yitirme*³ gibi faktörlerin göz ardı edilmesi sonucunu doğurmaktadır (Cornell: 1993: 16).

Örneğin, 31.12.2001 tarihinde 150.000 TL'ye hurda değeri olmayan bir duran varlık satın alındığını ve bu duran varlık için kullanım süresinin 10 yıl olarak belirlendiğini varsayılırsa;

ise piyasa değeri 75.000 TL'nin altına düşebilecektir.

Enflasyon ve değer yitirmeye ek olarak; çalışanların, müşterilerin, tedarikçilerin ve yöneticilerin bir arada uyum içerisinde çalışmasıyla yaratılan değeri ifade eden entellektüel sermaye de bilançoda raporlanmamaktadır. Bu durum, hisse

Doğrusal amortisman yöntemi ile amortisman oranı	1 / 10 yıl = 0,10
Her yıl ayrılacak amortisman tutarı	= 150.000 TL x 0,10 = 15.000 TL
5 yıllık birikmiş amortisman tutarı	= 15.000 TL x 5 yıl = 75.000 TL
31.12.2006 tarihinde net defter değeri (150.000 TL - 75.000 TL)	= 75.000 TL

Ancak, bu değer iki nedenden dolayı, büyük bir olasılıkla duran varlığın piyasa değerini yansıtmayacaktır. **Birincisi**; ekonomide enflasyon varsa, duran varlığın piyasa değeri 75.000 TL'den fazla olabilecektir. **İkincisi**; duran varlık teknolojik değişimler yüzünden değer yitirmiş

senetleri borsada işlem gören birçok şirketin piyasa değerinin defter değerlerinden farklılaşmasına neden olabilmektedir.

Hisse senedi fiyatı ve defter değeri arasındaki farklar Tablo 1'de açıklanan faktörlerden kaynaklanmaktadır (Barker: 2001: 121).

Tablo 1: Piyasa Değerinin Defter Değerinden Farklılaşmasının Nedenleri

<i>Piyasa Değerinin Defter Değerinden Farklılaşmasının Nedenleri</i>	<i>Açıklama</i>
Varlıklar yakın bir tarihte satın alınmamıştır.	Tarihi maliyet ve cari değer arasındaki fark büyüktür.
Varlık kullanım süreleri ve oranları varlıkların değer yitirme etkilerini yansıtmamaktadır.	Varlık kullanım sürelerinin ve oranlarının seçiminde yanlışlık yapılmaktadır.
Varlıkların büyük bölümü tanımlanamayan maddi olmayan duran varlıklardan oluşmaktadır.	Maddi olmayan duran varlıklar bilançoda raporlanmamıştır.

(Kaynak: Richard Barker, "Determining Value: Valuation Models and Financial Statements", Pearson Education Editions, Cambridge, 2001, s.121)

³ **Değer yitirme** kavramı; TMSK'nın muhasebe terimleri sözlüğünde ifade edilen şekli ile kullanılmıştır (*Obsolescence: De-mode olma, değer yitirme*). Bazı kaynaklarda *eskime yıpranma* kelimeleri ile de ifade edilmektedir.

1.2.1. Değer Yitirme Faktörü

Bazı varlıklar kullanım sürelerinin bitiminden önce değerlerini yitirebilmektedir. Değer yitirme; fiziksel, fonksiyonel ve ekonomik değer yitirme olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır (Rezaee: 2001: 178-179).

- **Fiziksel Değer Yitirme:** Varlıkların kullanımından kaynaklanan değer kaybıdır. Normal şartlarda bir çok varlığın değerlerini yitirme nedenini oluşturmaktadır.
- **Fonksiyonel Değer Yitirme:** Varlığın tasarımındaki hatalardan kaynaklanan değer kaybını işaret etmektedir. Genellikle varlığın boyutundan ya da modern olmamasından kaynaklanmaktadır.
- **Ekonomik Değer Yitirme:** Varlığın dış nedenlerle faydasını kaybetmesinden kaynaklanmaktadır.

Varlıkların defter değerleri tarihi maliyetlere dayandığı için defter değerlerinin değer yitirme faktörünün etkilerini içerecek biçimde düzeltilmeleri gerekmektedir. **Bir varlığın değer yitirme etkisinin ölçülmesinin bir yolu**, varlığın piyasa değeri ve net defter değeri arasındaki farkın belirlenmesidir. Ancak, tüm varlıklar için ikincil piyasaların bulunmayışı, bu yöntemin geçerliliğini azaltmaktadır. **Değer yitirme etkisinin ölçülmesi için geliştirilen diğer bir yol da** varlığın nakit yaratma yeteneğinin tahmin edilmesidir. Bu yöntemde, değer yitirme etkisi varlıktan gelecekte elde edilmesi beklenen nakit akışlarının bugüne indirgenmiş değeri ile net defter değeri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır. Ancak, varlıktan beklenen nakit akışlarının tahmin edilmesi defter değeri yaklaşımını şirket değerlemede kullanılan diğer bir yaklaşım olan indirgenmiş nakit akışları yöntemine benzetmekte ve defter değeri yaklaşımının ayrı bir yaklaşım olarak kullanılmasını engellemektedir (Cornell: 1993: 22-23).

1.2.2. Enflasyon Faktörü

Tarihi maliyet ilkesinin diğer bir zayıflığı da paranın satın alma gücündeki değişimleri ihmal etmesidir (Cornell: 1993: 19). Varlıklar edinildikleri tarihteki nominal değerleriyle bilançoda gösterilmekte, bu da varlıkların defter değerlerinin piyasa değerlerinden farklılaşmasına neden olmaktadır. Enflasyonun varlıkların defter değeri üzerindeki etkisinin düzeltilmesi için uygulanan en yaygın yöntem varlıkların tarihi maliyetlerinin ve birikmiş amortismanlarının enflasyonu en iyi temsil eden fiyat endeksiyle oluşturulan bir katsayı ile çarpılmasıdır (Cornell: 1993: 20).

1.2.3. Entelektüel Sermaye Faktörü

Entelektüel sermaye işletmenin fonksiyonlarını yerine getirmesini sağlayan maddi olmayan varlıklarının bütünüdür (Bhartesh and Bandyopadhyay: 2005: 1366).

Entelektüel sermaye üç şekilde ortaya çıkmaktadır. **İnsan kaynakları** çalışanların bilgi düzeylerine ve yeteneklerine; **yapısal sermaye** çalışanları (insan kaynaklarını) işlerini yerine getirmede destekleyen her şeye (yazılım, donanım, patentler, markalar); **müşteri sermayesi** ise müşteri ilişkilerinin gücüne ve müşterilerin bağlılığına işaret etmektedir (Bhartesh and Bandyopadhyay: 2005: 1367).

Entelektüel sermaye aşağıdaki durumlardan ortaya çıkan marka değeri ve şerefliyi kapsamaktadır (Cornell: 1993: 23-24):

- Şirket çalışanlarının işleri etkin biçimde yürütmelerini sağlayan uzun süreli ilişkiler.
- Şirketin ürünlerinin satışını ve pazarlamasını kolaylaştıran bilinirliği.
- Şirketin karlı yatırım yapabilme olanakları.
- Şirketin ürünlerini tanıyan ve destekleyen tedarikçi ve dağıtımçı ağı.

Entellektüel sermaye şirketin sürekliliğinden ayrılamamakta ve şirket başka bir şirkete *satıldığında* ya da *işletme birleşmelerinde* hesaplanarak bilançoya yansıtılmaktadır. Bu nedenle, *marka değeri* ve *şerefiye* defter değeri yaklaşımlarında ihmal edilmektedir.

1.3. Düzeltilmiş Defter Değeri Yaklaşımı

Piyasa değeri ve defter değerinin farklılaşmasına neden olan; enflasyon, değer yitirme ve entellektüel sermaye gibi faktörlere rağmen, defter değeri yaklaşımı terk edilmemelidir. Defter değerleri piyasa değerlerine yaklaşacak biçimde düzeltilebilmektedir (Cornell: 1993: 16). En yaygın düzeltmeler varlıkların;

- *yerine koyma maliyeti (replacement cost)*,
- *tasfiye değeri (liquidation value)*
- *bugünkü değeri (present value)*

tahmin edilerek gerçekleştirilmektedir. Ancak, bu düzeltme sürecinde aşağıda açıklanan sorunlarla karşılaşılabilir:

- İkincil piyasalar ancak sınırlı sayıda varlık için mevcuttur. Örneğin, bir üretim işletmesinin tamamlanmış mamullerinin değerlerini tahmin etmek bu mamullerin işlem gördüğü ikincil piyasalar var olduğunda mümkündür. Ancak, henüz tamamlanmamış mamullerin (yarı mamuller) değerlerini tahmin etmek bunlar tamamlanmış mamul haline gelinceye kadar ikincil piyasalara sahip olmadıkları için zordur. Benzer biçimde, araştırma ve geliştirme giderleri, marka değerleri veya sıklıkla ticarete konu olmayan diğer varlıklar için de ikincil piyasalar ve dolayısıyla piyasa fiyatları yoktur. Aslında, buradaki sorun piyasaların ve piyasa fiyatlarının var olmaması

halinde varlıkların dışsal ve objektif bir değerlendirme aracından yoksun kalmalarıdır.

- Değerlemede yaşanan diğer bir sorun da varlıkların farklı fiyatlarının olabilmesidir. Örneğin, bir perakendecinin stokları, satın alma fiyatı üzerinden mi yoksa satış fiyatı üzerinden mi değerlendirilecektir? (Barker: 2001: 108)

2. UFRS (TFRS)'DEKİ DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSB)⁴, finansal tabloların işletmenin gerçeğe uygun finansal durumunu yansıtabilmesini sağlamak amacıyla bir çok standart yayınlamıştır. UFRS (TFRS)'lerin büyük bölümü varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleriyle ölçülmesini ve raporlanmasını öngörmektedir. UFRS (TFRS)'nin getirdiği gerçeğe uygun değer kavramının şirket değerlemesinde kullanılan defter değeri yaklaşımını etkileyeceği açıktır. Yukarıda da değinildiği gibi, defter değerleri genellikle tarihi maliyetlere dayandığı için, defter değeri yaklaşımında birçok düzeltme ihtiyacı doğmaktadır. Ancak, UFRS (TFRS) ile uyumlu olarak hazırlanan bilançolar değer yitirme ve enflasyon faktörlerini elimine ederek defter değerinin piyasa değerine yaklaşmasını sağlamaktadır. Başka bir ifade ile, UFRS (TFRS)'deki gerçeğe uygun değer kavramı defter değeri yaklaşımındaki düzeltme ihtiyaçlarını asgariye indirgemekte ve bu yaklaşımı şirket değerlemesi için daha kullanışlı hale getirmektedir.

2.1. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

UFRS (TFRS) gerçeğe uygun değeri “*tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraf-*

⁴ Bu kurul Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS-UMS 1-41), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) adıyla yayınlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS-UFRS 1-7) yayınlamıştır.

lar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar” olarak tanımlanmaktadır. Ancak bu tanım, alternatif gerçeğe uygun değer bileşenlerinin (net gerçekleştirilebilir değer, geri kazanılabilir değer ve kullanım değeri) genellikle birbirinden farklı olması nedeni ile eleştirilmektedir. Aslında, değer bileşenlerinin birbirinden farklı olması piyasaların etkin olmamasından kaynaklanmaktadır (Barth ve Landsman: 1995).

Gerçeğe uygun değer kavramına getirilen diğer eleştiriler de aşağıdaki gibidir (Bernheim ve Escaffre: 1999: 36-37):

- Gerçeğe uygun değere dayalı değerlemedeki dalgalanmalar her zaman şirketin finansal durumundaki değişimleri yansıtmamaktadır.
- Gerçeğe uygun değer her zaman şirketin gerçek işlemlerine dayanmamaktadır.
- Varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi genellikle yüksek maliyetli bir süreçtir.

Gerçeğe uygun değer kullanılması birçok UFRS tarafından zorunlu hale getirilmiş olsa da, gerçeğe uygun değer nasıl uygulanacağı konusunda herhangi bir rehber hazırlanmamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun bu konudaki çalışmaları sürmektedir. Ancak, mevcut durumda gerçeğe uygun değer nasıl uygulanacağı konusunda FASB'nin (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) 2004 yılında yayınladığı Nihai Taslak rehber olarak

kabul edilebilir. Söz konusu Nihai Taslak'ta gerçeğe uygun değer üç seviyesi belirlenmiştir:

- Birinci seviyede aynı türdeki varlıklar için gözlemlenen piyasa işlemleri;
- İkinci seviyede benzer türdeki varlıklar için gözlemlenen piyasa işlemleri;
- Üçüncü seviyede ise bazı piyasa verilerini

temel olarak oluşturulan değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasıyla ortaya çıkan değerler yer almaktadır. FASB işletmenin gerçeğe uygun değeri kullandığında finansal tablo dipnotlarında bu değer hangi seviye kullanılarak belirlendiğini ve eğer üçüncü seviye kullanılmışsa hangi değerlendirme modelinden yararlandığını açıklamayı zorunlu kılmaktadır (Epstein ve Jermakowicz: 2007 : 244).

Tüm bu eleştirilere rağmen gerçeğe uygun değer, diğer değerlendirme yöntemleri ile karşılaştırıldığında şirket değerlemesinde kullanılabilir en anlamlı değerlendirme yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmada yukarıda sayılan alternatif gerçeğe uygun değer bileşenleri bazı yerlerde gerçeğe uygun değer kavramını ifade etmek için kullanılmıştır.

UFRS (TFRS)'de gerçeğe uygun değer hesaplaması gerektiren ve gerektirmeyen ya da başka standartlara referans vererek gerçeğe uygun değer hesaplamasını gerektiren standartlar aşağıda sunulmuştur (<http://www.UMSplus.com/agenda/fairvalue.htm>, 07.01.2007).

Tablo 2: Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması ve UFRS (TFRS)'ler

Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması Gerektiren Standartlar	Başka Standartlara Referans Vererek Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamasını Gerektiren Standartlar	Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamasını Gerektirmeyen Standartlar
UMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri	UMS 2 - Stoklar	Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamasını Gerektirmeyen Standartlar
UMS 16 - Maddi Duran Varlıklar	UMS 21 - Kur Değişiminin Etkileri	UMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu
UMS 17 - Kiralama İşlemleri	UMS 27 - Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	UMS 7 - Nakit Akış Tabloları
UMS 18 - Hasılat	UMS 28 - İştiraklerdeki Yatırımlar	UMS 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
UMS 19 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar	UMS 31 - İş Ortaklıklarındaki Paylar	UMS 10 - Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar
UMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	UMS 32 - Finansal Araçlar: Sunum	UMS 12 - Gelir Vergileri
UMS 26 - Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	UFRS 4 - Sigorta Sözleşmeleri	UMS 14 - Bölümlere Göre Raporlama
UMS 33 - Hisse Başına Kazanç	UFRS 7 - Finansal Araçlar: Açıklamalar	UMS 23 - Borçlanma Maliyetleri
UMS 36 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü		UMS 24 - İlişkili Taraflar
UMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar		UMS 29 - Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
UMS 39 - Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçümleme		UMS 34 - Ara Dönem Finansal Raporlama
UMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		UMS 37 ⁵ - Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
UMS 41 - Tarımsal Faaliyetler		UFRS 6 - Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 1 - Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması		
UFRS 2 - Hisse Bazlı Ödemeler		
UFRS 3 - İşletme Birleşmeleri		
UFRS 5 - Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler		

⁵ IASB'nin *IAS 37*'ye ilişkin düzeltme çalışmalarını sonuçlandırıldığında bu standart da gerçeğe uygun değer ölçümlemesi gerektiren standartlar kapsamında yer alacaktır.

2.2. Varlıkların ve Kaynakların Değerlemesi

UFRS (TFRS)'de tüm varlıklara ve kaynaklara uygulanabilecek genel bir değerlendirme ölçüsü yer almaktadır. Standartlar değerlemede ilke olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımını kabul etse de, ihtiyatlılık ilkesinden doğan diğer değerlendirme yöntemleri de bazı varlıklara uygulanabilmektedir.

31.12..... TARİHLİ BİLANÇO	
Aktif	Pasif
<ul style="list-style-type: none"> • STOKLAR • FİNANSAL VARLIKLAR • FİNANSAL DURAN VARLIKLAR • MADDİ DURAN VARLIKLAR • MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR • ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR • CANLI VARLIKLAR • YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 	<ul style="list-style-type: none"> • FİNANSAL BORÇLAR • VERGİLER • ÇALIŞAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR</div>	

Şekil 1: UFRS (TFRS)'ye Göre Değerlemeye Tabi Tutulacak Varlık ve Kaynaklar

Çalışmanın bu bölümü UFRS (TFRS)'deki değerlendirme yöntemlerini açıklamakta ve bunların defter değeri yaklaşımına katkılarını incelemektedir. Genel olarak, defter değeri yaklaşımının amaçları açısından yalnızca ihtiyatlılık ilkesinden doğan yöntemlerle değerlendirilen varlıkların düzeltilmesi gerekmektedir.

2.2.1. Varlıkların Değerlemesi

STOKLARIN DEĞERLEMESİ (UMS-TMS 2)

UMS (TMS) 2'ye göre stoklar “*maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden küçük olan değer*” ile değerlendirilmektedir. Burada, stokların maliyeti “tüm satınalma maliyetleri, dönüşüm maliyeti ve stokları buldukları yere ve duruma getirmek için katlanılan diğer maliyetleri” ifade etmektedir (UMS-TMS

2: paragraf 9-10). UMS (TMS) 2’de belirtildiği gibi net gerçekleştirilebilir değer ise, işin olağan seyri içinde işletmenin stoklarının satışından elde etmeyi beklediği net tutara işaret eder (Şensoy: 2006: 11).

Uluslararası muhasebe standartlarında kabul edilen bu değerlendirme yönteminin temelinde ihtiyatlılık ilkesi yaklaşımı yatmaktadır. Bu yaklaşıma göre, değerlendirme anında, stokların net gerçekleştirilebilir değeri maliyet değerinden düşükse, gerçekleşmemiş zarar muhasebeleştirilecek ve stoklar net gerçekleştirilebilir değer üzerinden değerlendirilecektir. Net gerçekleştirilebilir değer maliyet değerinden büyük olması halinde gerçekleşmemiş kar muhasebeleştirilmeyecek ve stoklar maliyet değerleri üzerinden değerlendirilecektir (Barker: 2001: 116). Örneğin, bir ticaret işletmesinin stoklarıyla ilgili aşağıdaki bilgilerin edinildiğini varsayalım:

Satınalma maliyeti: 50.000 YTL (01.01.2006)

Taşıma giderleri: 2.000 YTL

Net gerçekleştirilebilir değer: 40.000 YTL (31.12.2006)

Net gerçekleştirilebilir değer (40.000 YTL) maliyet değerinden (50.000 YTL + 2.000 YTL) düşük olduğu için, ihtiyatlılık ilkesi gereği gerçekleşmemiş zarar muhasebeleştirilecektir. Bunun sonucunda, stoklar bilançoda net gerçekleştirilebilir değer (40.000 YTL) ile raporlanacaktır. Ancak, net gerçekleştirilebilir değer maliyet değerinin 50.000 YTL üzerinde olduğunu varsayarsak bu durumda, gerçekleşmemiş kar muhasebeleştirilmeyecek ve stoklar bilançoda maliyet değeri (52.000 YTL) ile raporlanacaktır.

Genellikle piyasa operasyonel olarak geri kazanılabilir değer veya net gerçekleştirilebilir değer ile tanımlandığı için, UMS (TMS) 2’de vurgulanan

net gerçekleştirilebilir değer piyasa fiyatına (gerçeğe uygun değer) işaret etmektedir. Yani, UFRS (TFRS) piyasa değerinin maliyet değerinden düşük olması halinde stokların piyasa değeri ile raporlanmasına izin vermekte; piyasa değerinin maliyet değerini geçmesi halinde ise stokların piyasa değeri ile raporlanmasını engellemektedir. Stoklar defter değeri yaklaşımı açısından ele alındığında piyasa değeri maliyet değerinden yüksek olanlar için herhangi bir düzeltme yapmaya gerek kalmayacak; piyasa değeri maliyet değerinden küçük olanlar ise piyasa değerlerini yansıtmak biçimde düzeltilecektir.

FİNANSAL VARLIKLAR (UMS-TMS 32,39 ve UFRS-TFRS 7)

UMS (TMS) 39 finansal varlıkları dört grupta sınıflandırılarak şu şekilde değerlendirilmesini öngörmektedir(UMS-TMS 39: paragraf 9).

- **Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar (Zarar)’a Yansıtılan Finansal Varlıklar :** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosunda raporlanır.
- **Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar :** İtfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir.
- **Kredi ve Alacaklar :** İtfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir.
- **Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar :** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklarda raporlanır.

FİNANSAL DURAN VARLIKLAR (UMS-TMS 27, 28, 31)

UFRS (TFRS)’de finansal duran varlıkların değerlendirilmesi belli şartlara bağlıdır. İşletmenin, yatırım yapılan şirket üzerinde;

- Önemli etkinliği yoksa, yatırım, **UMS (TMS) 39’a uygun olarak değerlendirilir.**

- Önemli etkinliği varsa, yatırım *öz kaynak yöntemiyle* değerlendirilecektir.
- Kontrol gücü varsa *konsolidasyona* tabi tutulacaktır.

MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ (UMS-TMS 16)

UMS (TMS) 16 maddi duran varlıkların maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmesini öngörmektedir (UMS-TMS 16: paragraf 30-31). Maliyet yöntemi söz konusu varlıkların bilançoda “*maliyet eksi birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları*” üzerinden gösterilmesidir (Şensoy: 2006: 18). Maliyet yönteminde varlığın net defter değeri (maliyet eksi birikmiş amortisman) geri kazanılabilir değerinden büyük ise, aradaki fark zarar olarak muhasebeleştirilmekte ve varlık bilançoda geri kazanılabilir değeri üzerinden raporlanmaktadır. Geri kazanılabilir değer, *gerçeğe uygun değer eksi satış giderleri ve kullanım değerinden* büyük olanıdır. Buna göre maliyet yöntemini kullanan işletmeler maddi duran varlıklarını, bu varlıklarda değer düşüklüğü olması halinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden raporlayacaklardır. Örneğin, bir makine ile ilgili aşağıdaki bilgilerin edinildiğini düşünelim:

<i>Satınalma maliyeti</i>	: 150.000 YTL (31.12.2006)
<i>Birikmiş amortismanlar</i>	: 75.000 YTL
<i>Defter değeri</i>	: 75.000 YTL (31.12.2006)
<i>Piyasa değeri</i>	: 80.000 YTL
<i>(gerçeğe uygun değer)</i>	
<i>Kullanım değeri</i>	: 85.000 YTL

Kullanım değeri piyasa değerinden yüksek ol-

duğu için, geri kazanılabilir değer kullanım değeridir. Ancak, defter değeri (75.000 YTL) geri kazanılabilir değerinden (85.000 YTL) küçük olduğu için, şirket makinalarını maliyet değeri üzerinden raporlayacaktır. O halde, varlığın defter değeri geri kazanılabilir değerden küçükse, maliyet yöntemi duran varlıkların gerçeğe uygun değer ile raporlanmasına izin vermemektedir.

Şimdi de defter değeri 75.000 TL olan yukarıdaki makinanın piyasa değerinin 50.000 YTL ve kullanım değerinin 55.000 YTL olduğunu düşünelim. Kullanım değeri piyasa değerinden (gerçeğe uygun değerden) büyük olduğu için, geri kazanılabilir değer kullanım değerine eşit (55.000 YTL) olacaktır. *Defter değeri ve geri kazanılabilir değer arasındaki fark zarar olarak muhasebeleştirilecek ve makina kullanım değeri ile bilançoda gösterilecektir.* Kullanım değeri 50.000 YTL ve piyasa değeri 55.000 YTL ise, *defter değeri ve geri kazanılabilir değer (piyasa değeri) arasındaki fark zarar olarak muhasebeleştirilecek ve makina piyasa değeri ile raporlanacaktır.* Teorik olarak, bir varlığın piyasa değeri ve kullanım değeri yalnızca etkin piyasalarda birbirine eşittir. Eğer bu durum doğruysa, defter değerinin kullanım değerinden büyük olması halinde maliyet yöntemi maddi duran varlıkların kullanım değeri ile raporlanmasına olanak vermektedir.

UMS (TMS) 16 yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değer kullanıldığını öngörmektedir. Gerçeğe uygun değer ikincil piyasaya sahip varlıklar için genellikle piyasa değerine işaret etmektedir (eğer piyasalar etkinse piyasa değeri aynı zamanda kullanım değerine eşit olacaktır). Yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmektedir.

Defter değeri yaklaşımının amaçları açısından,

yeniden değerlendirme yöntemi seçildiğinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle bilançoya yansıtılacaklarından herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur. Ancak, maliyet yöntemi kullanıldığında varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerden düşükse bu varlıklar gerçeğe uygun değerlerine getirilmelidir.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR (UMS-TMS 38)

UMS (TMS) 38'de maddi olmayan duran varlıkların şöyle değerlendirilmesi öngörülmektedir;

- **Maliyet Yöntemi:** Maliyet - Birikmiş İtfa Payı - Değer Düşüklükleri
- **Yeniden Değerleme Yöntemi:** Gerçeğe Uygun Değer- Birikmiş İtfa Payı - Değer Düşüklükleri. (*Aktif bir piyasada kayıtlı (kote edilmiş) bir piyasa fiyatının olması durumunda yeniden değerlendirme yöntemine izin verilir.*)

İster satın alınsın, ister işletme içi kaynaklarla yaratılsın maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi için;

- ilgili varlığın kullanımından işletmeye ekonomik fayda girişi elde edilmesi ve
- varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir.

UMS (TMS) 38'e göre; araştırma giderleri gerçekleştirildiği anda gider yazılır. Geliştirme giderle-

ri ise, oluşan mamulün teknik ya da ticari olarak mümkün olması durumunda aktifleştirilir.

ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR (UFRS-TFRS 6)

Uluslararası muhasebe politikaları ve uygulamalarında birlik sağlamayı amaçlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) 1998 yılında bir yürütme kurulu kurarak petrol ve maden endüstrilerine özgü finansal raporlama standardı oluşturma çalışmalarına başlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda 2000 yılında petrol ve maden endüstrilerindeki ulusal muhasebe uygulamaları ve bu alandaki farklılıkları konu edinen tartışmalar ilgililerin görüş ve önerilerine açılmıştır. Ancak, kurul 2002 yılında petrol ve maden endüstrisine özgü tek bir finansal raporlama standardı yayınlama çalışmalarına zaman yetersizliği nedeniyle ara vermiş ve yalnızca arama ve değerlendirme faaliyetlerini kapsayacak bir finansal raporlama standardının oluşturulması çalışmalarına başlamıştır. 2004 yılında *Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi* konulu taslak metin yayınlanmıştır.⁶ 2005 yılında ise taslak metine son şekli verilerek UFRS 6 (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources - Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi) standardı oluşturulmuştur. Kurul UFRS 6'nın yürürlük tarihini 1 Ocak 2006 olarak belirlemiştir (www.iasb.org.tr).

UFRS (TFRS) 6 yalnızca arama ve değerlendirme giderlerinin⁷ muhasebeleştirilmesini konu

⁶ UFRS (TFRS)'ler arasında petrol ve maden endüstrisine özgü bir standardın bulunmaması ve bu endüstride faaliyet gösteren işletmelerin UMS (TMS) 38'in (Intangible Assets-Maddi Olmayan Duran Varlıklar) kapsamından çıkarılmış olması, mali tablolarını 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenleme zorunluluğu bulunan petrol şirketleri için belirsiz bir ortamın doğmasına neden olmuştur. Kurul, bu belirsizliği ortadan kaldırmak için petrol ve maden şirketlerine özgü bir standart oluşturuluncaya kadar *arama ve değerlendirme* faaliyetlerini kapsayacak bir standart oluşturmaya karar vermiştir.

⁷ UFRS (TFRS) 6'da sözü geçen arama ve değerlendirme giderleri, arama ruhsatının alınmasından, arama yapılan sahada ticari olarak işletilebilir rezervlerin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine kadar katlanılan giderleri içermektedir. Arama ruhsatının elde edilmesinden önce yapılan giderler ve sahada ticari olarak işletilebilir rezervlerin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesinden sonra katlanılan giderler (geliştirme giderleri ve üretim giderleri) arama ve değerlendirme giderlerinin dışındadır.

edinmekte, arama ruhsatının alınmasından önce katlanılan giderleri, geliştirme giderlerini ve üretim giderlerini kapsam dışı bırakmaktadır. Standart, kapsam dışı bıraktığı bu giderler için UMS (TMS) 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS (TMS) 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarının uygulanması gerektiğini belirtmektedir.

UFRS (TFRS) 6'ya göre arama ve değerlendirme giderleri maliyet değerleriyle aktifleştirilmelidir. Dönem sonlarında ise bu giderler maliyet yöntemine ya da yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlemeye tabi tutulmalıdır.⁸ Maliyet yönteminin seçilmesi halinde, (arama ve değerlendirme giderlerinin net defter değerleri geri kazanılabilir değerlerinden büyük ise) UMS (TMS) 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı kapsamında değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Yeniden değerlendirme yöntemi seçilmiş ise, arama ve değerlendirme giderlerinin net defter değerleri geri kazanılabilir değerlerine eşit olduğundan, değer düşüklüğü karşılığı ayırmaya gerek kalmayacaktır.

UFRS (TFRS) 6, arama ve değerlendirme giderlerinin tahakkuk ettiklerinde maliyet değerleriyle geçici aktif hesaplarda aktifleştirilmelerini ve bunlardan dönem sonlarında (eğer gerekli ise) değer düşüklüğü karşılıklarının ayrılmasını zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte UFRS (TFRS) 6, sahada ticari olarak işletilebilir rezervlerin var olup olmadığı saptandıktan sonra, daha önce geçici olarak aktifleştirilen arama ve değerlendirme giderlerinin nasıl bir muhasebe prosedürüne tabi tutulacaklarını açıklamamakta; bu konuda işletmelerin daha önce uyguladıkları muhasebe politikalarını devam ettirebilecekleri-

ni vurgulamaktadır. Diğer bir deyişle standart, bu aşamadan sonra arama ve değerlendirme giderlerinin kalıcı aktif hesaba alınıp amortismanına tabi tutulmaları ya da dönem gideri olarak kaydedilmeleri kararını daha önce uygulanan muhasebe politikalarıyla ters düşmemek kaydıyla işletmelere bırakmaktadır.

CANLI VARLIKLAR (UMS-TMS 41)

UMS (TMS) 41; bir işletmenin zirai faaliyetleri ile ilgili biyolojik varlıklarının ve tarımsal ürünlerinin değerini, ilk muhasebeleştirilmede ve sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılarak hesaplanmasını gerektirmektedir. Standarttaki gerçeğe uygun değer yaklaşımına göre biyolojik varlıklar ve tarımsal ürünler **gerçeğe uygun değer eksi satış noktası maliyetleriyle** ölçümlenirler (UMS-TMS 41: paragraf 12). Satış noktası maliyetleri; araclara ödenen komisyonları, kamu düzenleyici kurumlara ödenen ödentileri, emtia borsasına ödenen ödentileri, gelir vergisi dışında kalan ve geri kazanılamayan vergi resim ve harçları içerir. Varlıkları pazara götürmek için katlanılan nakliye ve diğer maliyetleri satış noktası maliyetleri kapsamında düşünülmez (UMS-TMS 41: paragraf 14).

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER (UMS-TMS 40)

UMS (TMS) 40 yatırım amacıyla tutulan gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet değeri ile değerlendirilmesini gerektirmektedir (UMS-TMS 40: paragraf 20). Bu varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki değerlemeleri ise maliyet yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre yapılabilmektedir (UMS-TMS 40: paragraf 30).

⁸ Yeniden değerlendirme modelinin seçilebilmesi için aktifleştirilen arama ve değerlendirme giderlerinin maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırılmaları gerekmektedir. Sınıflandırma yapıldıktan sonra maddi duran varlıklara UMS (TMS) 16; maddi olmayan duran varlıklara UMS (TMS) 38'deki yeniden değerlendirme modeli uygulanmalıdır.

Maliyet yöntemini seçen işletmeler dönem sonlarında (UFRS-TFRS 5 kapsamına girmeyen) yatırım amacıyla tutulan gayrimenkullerini UMS (TMS) 16'da belirtildiği gibi **maliyet eksi birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararına** göre değerlemeye tabi tutarlar (UMS-TMS 40: paragraf 56).

Gerçeğe uygun değer yönteminde ise “**gerçeğe uygun değer**”in güvenilir bir şekilde saptanmasının edilmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında yatırım amacıyla tutulan gayrimenkullerin tümü gerçeğe uygun değerle değerlendirilir (UMS-TMS 40: paragraf 35-55).

2.2.2. Kaynakların Değerlemesi

FİNANSAL BORÇLAR (UMS-TMS 32,39 ve UFRS-TFRS 7)

Finansal borçlar şu şekilde sınıflandırılarak değerlendirilir:

- **Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar (Zarar)’a Yansıtılan Finansal Borçlar** : Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosunda raporlanır.
- **Vadeye Kadar Elde Tutulacak Borçlar** : İtafa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir.

VERGİLER (UMS-TMS 12)

İşletmelerde; UFRS (TFRS)’ye göre oluşturulmuş finansal tablolarındaki kar (veya zarar) ile vergi mevzuatı açısından bulunan ve vergiye matrah oluşturan kar (veya zarar) arasında farklar olması doğaldır. Bu nedenle işletmelerde vergilerin finansal tablolarda raporlanması çok önemlidir.

UFRS uygulamaları ile bulunan kara isabet eden vergi tutarı ile vergi uygulamaları ile bulunan kar (mali kar) üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka ertelenmiş vergiler adı verilir. Gelecek dönemlere taşınan bu farklar geçici

olarak ortaya çıkarlar ve bu farklara geçici farklar denir. Geçici farklar **vergileştirilebilir geçici farklar** ve **indirilebilir geçici farklar** olarak ikiye ayrılır.

Ertelenen vergi alacakları ve borçları, bilançoda diğer varlık ve yükümlülüklerden ayrı gösterilir ve dönemin vergi karşılıklarına dahil edilmez. Ertelenmiş vergi alacakları aktifte uzun vadeli alacaklarda, ertelenmiş vergi borçları da pasifte uzun vadeli borçlarda gösterilir (Mısırlıoğlu: 2006: 53).

ÇALIŞAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ (UMS-TMS 19)

UMS (TMS) 19 çalışan yükümlülüklerini kısa süreli ve uzun süreli çalışan yükümlülükleri olarak ayırma tabi tutmaktadır. Kısa süreli olan yükümlülükler işletme için bir dönem gideri niteliğindedir. (Ücretler, sosyal yardımlar vb).

Uzun süreli yükümlülükler ise emeklilik fayda planları, kıdem tazminatı gibi çalışanların ileride bir tarihte edineceği (genellikle maddi) haklardır. UMS (TMS) 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında; kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır. Kıdem tazminatları hesaplanırken, aktüeryal yöntemine göre; netinin reel iskonto oranını vereceği, tahmini bir enflasyon ve faiz oranı beklentisi ile uygun bir iskonto oranı belirlenmelidir.

Bulunacak olan reel iskonto oranı gelecekte ödenecek kıdem tazminatı yükümlülüklerinin bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değerlerinin hesaplanmasında kullanılmalıdır. İsteğe bağlı işten ayrılmalar sonucunda ödenmeyip, işletmede kalacak olan kıdem tazminatı tutarlarının tahmini oranı da, karşılık hesaplamalarında dikkate alınmalıdır (Gürer: 2005: 3).

Kıdem Tazminatı karşılık tutarı şu şekilde hesaplanır;

Emekliliğe Kalan
Gün Sayısı / 365

$$\text{Kıdem Tazminatı Karşılığı} = \text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left[\frac{1+\text{Enflasyon Oranı}}{1+\text{Faiz Oranı}} \right]$$

TÜREV ÜRÜNLERİNİN DEĞERLEMESİ (*UMS-TMS 32,39 ve UFRS-TFRS 7*)

Türev finansal araçlar işletmelerin kar elde etmek amacıyla ellerinde bulundukları sözleşmeleri ifade ettiğinden alım satım amaçlı finansal araçlar olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle de değerlendirme ölçüsü gerçeğe uygun değerdir.

3. SONUÇ

UFRS (TFRS)'lerin kullanımı ile işletmelerin finansal tabloları, finansal bilgi kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunmaktadır. Şirket değerlemelerinde kullanılan defter değeri yaklaşımındaki düzeltme ihtiyacı, UFRS (TFRS)'lerin uygulanmaya başlanmasıyla azalmaktadır. Bilançoadaki varlık ve yükümlülükler UFRS (TFRS)'deki değerlendirme ölçüleri ile değerlendirildiğinden, defter değeri yaklaşımı ile piyasa değeri arasında büyük farkların olması beklenmemektedir. Ancak UFRS (TFRS)'de varlık ve yükümlülükler değerlendirilirken amaç finansal tablolarda yer alan unsurların gerçeğe uygun değerleri ile gösterilmesi olmasına rağmen, UFRS (TFRS)'de bazı varlık ve yükümlülüklerinin aktif bir piyasanın bulunmayışından ve standart-

lardaki ihtiyatlılık ilkesinden dolayı gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanması zordur. Bu tür bilanço unsurları defter değeri yaklaşımı uygulandığında ayrıca düzeltmeye tabi tutulur. UFRS (TFRS)'de gerçeğe uygun değer kavramının tanımını "*tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar*" olarak ifade edilse de, ilgili varlık ya da yükümlülüğün aktif bir piyasası (borsa da denilebilir) olmadığında, gerçeğe uygun değer kavramı başka değerlendirme yöntemlerini de işaret edebilmektedir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değeri sadece standartlardaki tanım ile sınırlamak yanlış olabilmektedir.

UFRS (TFRS)'lerin kullanılması ve işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasının şirket değeri hesaplama yaklaşımlarına olumlu katkı yapacağı kuşkusuzdur. Ancak şirketlerin değeri genellikle pazarlık ile hesaplandığından ve değer saptanmasında finansal olmayan diğer parametreler de şirketlerin değerini etkileyebildiğinden defter değeri yaklaşımı da dahil, şirket değerlendirme yaklaşımlarının piyasa değerini yansıtması beklenmemelidir.

KAYNAKÇA

BARKER, Richard.: **Determining Value: Valuation Models and Financial Statements**, Pearson Education Editions, Cambridge, 2001.

BARTH, Mary E.; Landsman, Wayne R.: **Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting**, Accounting Horizons, Volume 9, December 1995

BERNHEIM, Yves.; ESCAFFRE, Lionel., POINT de Vue: **Évaluation à la Juste Valeur: Un Nouveau Model Comptable, Comptabilité-Audit-Control**, Volume 2, September 1999

BHARTESH, K.R.; BANDYOPADHYAY, A.K.: **Intellectual Capital: Concept and Its Measurement**, Finance India, December 2005

CORNELL, Bradford.: **Corporate Valuation: Tools for Effective Appraisal and Decision Making**, The McGraw-Hill Companies Editions, Chicago,1993

EPSTEIN, Bary J.; JERMAKOWICZ, Eva K.: **IFRS 2007: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons Editions, 2007

EPSTEIN, Barry J.; MIRZA, Abbas Ali.: **IAS 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards**, John Wiley&Sons Editions, 2003

GÜRER, Hüseyin: **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Dahilinde Solo ve Konsolide Mali Tablo Oluşturulması** (2005), İSMMM 13. Eğitimlerle Eğitim Çalıştay1, Antalya

LEDEREICH, Leonard.; SIEGEL, Joel G.: **What's a Business Worth? Valuation Methods for Accountants**, The National Public Accountant, Volume 35, February 1990

REZAEI, Zabihollah.: **Financial Institutions, Valuations, Mergers, and Acquisitions: The Fair Value Approach**, John Wiley&Sons Editions, New York, 2001

ŞENSOY, Necdet: **UFRS'deki Değerleme Ölçüleri**, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara, 2006

HEDEF MALİYET YÖNTEMİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Yrd.Doç.Dr. Metin SABAN*

Öğr.Gör. Ahmet BOSTANCI**

Arş.Gör. Gülay GÜĞERÇİN***

ÖZET

Bugünün yüksek rekabetçi ortamında faaliyet gösteren işletmelerin varlığını sürdürmesi ve büyümesi, hedef pazarın beklediği fiyat ve kalitede üretim yapabilmesine bağlıdır. Hedef Maliyet Yöntemi bir ürünün yaşam döneminde bütün üretim maliyetlerini düşürmek için kullanılan bir maliyet azaltma tekniğidir. Bu yöntemle tüketicileri hem fiyat hem de kalite yönünden tatmin edecek ve işletmeye makul bir kar marjı sağlayacak bir ürün pazara sunulmuş olacaktır. Bu çalışmanın amacı, günümüzde gittikçe yaygınlaşan maliyet azaltma tekniklerinden biri olan Hedef Maliyet Yöntemini uygulamalı olarak incelemektir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyet, Maliyet Yönetimi, Kabul Edilebilir Maliyet, Maliyet Azaltma

ABSTRACT

In today's highly competitive environments firms which want to survive or growth has to produce at the price and quality the target market expects. Target cost management is a cost reduction technique which is used all through out a products life cycle. In use of this technique a satisfactory product in pricing and quality is offered to the customer although obtaining a acceptable profit margin to the firm. The aim of this study is to analyze in use with a example a new generation cost reduction technique called target costing management.

Key words: Target Costing, Cost Management, Allowable Cost, Cost Reduction

* Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İİBF, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, metinsaban@hotmail.com.

** Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, ZMYO, İktisadi ve İdari Programlar, bostanciahmet@gmail.com.

*** Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İİBF, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, gulayguvercin@yahoo.com.

1. GİRİŞ

Günümüzün değişen ekonomik ortamında işletmeler, yoğun bir rekabet baskısı altında bulunmaktadır. İşletmelerin varlığı, öncelikle sınırları aşan rekabette başarılı olmalarına bağlıdır. Bunun için işletmeler öncelikle müşterilerine, rakiplerine göre yüksek kaliteli, düşük maliyetli ve üstün satış sonrası hizmetlere sahip yeni mamuller üretip sunmalıdırlar. Böylece pazar dinamiklerine hızla yanıt verilebilir ve müşteri memnuniyeti sağlanabilir.

Ticaretin serbestleşmesi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sayesinde, tüketiciler kendilerini memnun edecek mal veya hizmetlere kolaylıkla ulaşabilmektedirler. Dolayısıyla günümüzün değişen ekonomik ortamında fiyatlar büyük ölçüde piyasa koşulları doğrultusunda belirlenmektedir. Öte yandan işletmelerin varlığını sürdürebilmeleri için yatırımcıları memnun edecek belirli bir kâr elde etmeleri de zorunludur. Dolayısıyla fiyatlamamanın başlangıç noktasını maliyetler değil, piyasa fiyatı oluşturmaktadır. Bu durum işletmelerin belirli bir piyasa fiyatından belirli bir kâr marjını sağlayacak bir maliyet düzeyinde mamullerini üretme gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Ancak günümüzde işletmeler fiyatlarını etkileme konusunda oldukça yetersiz kalmakta ve bu durum işletmeleri yeni maliyet yönetim teknikleri arayışına itmektedir. İşletmelerin arzuladıkları kârı sağlayabilmeleri, müşterilerine istedikleri nitelikteki ürünleri üretip sunabilmeleri, dolayısıyla müşteri memnuniyetini sağlayarak aynı zamanda rekabetçi kalabilmeleri için stratejik bir kâr ve maliyet yönetim tekniği olarak hedef

maliyet yönteminin uygulanması zorunlu görülmektedir.

Geleneksel maliyet yöntemlerinin, bugünün ileri teknoloji ve üretim ortamının finansal bilgilerini, küresel rekabetin gerektirdiği hızı, yararlılık ve doğrulukta üretmede yetersiz kaldığı sıkça vurgulanmaktadır. Teknolojide yaşanan hızlı gelişim, değişen müşteri istekleri, kısalan ürün yaşam dönemleri ve özellikle sabit maliyetlerdeki artış, karar verme süreçlerinde hedef maliyet yöntemi gibi daha hızlı, daha stratejik ve daha yararlı bilgiler üretebilecek sistem, yöntem ve modellerin geliştirilmesini zorlamaktadır.¹

1960'lı yıllarda Japonya'da ortaya çıktığı bilinen hedef maliyet yöntemi, yeni ürün tasarım ve geliştirme, mevcut ürünlerin maliyet azaltımı, üretim süreci planlaması ve tedarikçi seçiminde kullanılmaktadır. Bu yöntemde işlemler müşteriye odaklı olup, ürünün ve üretim sürecinin tasarımı üzerinde yoğunlaşarak, ürünün tüm yaşam döngüsü maliyetleri azaltılmaya çalışılmaktadır.

2. HEDEF MALİYET YÖNTEMİ

Küresel rekabetin etkisiyle şirketler artık düşük maliyet, yüksek kalite ve kısa zaman hedeflerine ulaşmak için mevcut yönetim anlayış ve uygulamalarında değişikliğe ihtiyaç duymuşlardır.² Bu doğrultuda şirketler geleneksel maliyet hesaplama yönteminin tarihe karıştığını ve fiyat odaklı üretim veya hedef maliyet yönteminin stratejik hale geldiğini anlamışlardır.³

Kato ve Boer'e (1995) göre Hedef maliyet yöntemi; yeni ürünlerin yaşam dönemi maliyetleri-

¹ Bahşi, Gökhan ve Vecdi Can; "Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Denetime Bakış, TÜRMOB Yayını, Sayı:4, Mayıs 2001, s.48.

² Ergun, Ülkü; "Ürünün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri", Muhasebe ve Denetime Bakış, TÜRMOB Yayını, Sayı:6, Şubat 2002, s.33.

³ Shank, John K. and Joseph Fisher; "Target Costing as a Strategic Tool", Sloan Management Review, Fall 1999, s.73.

ni azaltmaya odaklanırken aynı zamanda onların kalite ve güvenilirliklerini geliştiren kapsamlı stratejik bir kâr yönetim sisteminin parçasıdır.

Monden ve Hamada'ya (1991) göre ise hedef maliyet yöntemi; yeni bir ürünün veya mevcut ürünün tamamının ya da bir kısmının değişmesinde, tasarım ve geliştirme aşamasında maliyet azaltma sistemi olarak kullanılmaktadır.

Hedef maliyet yaklaşımının gelişmesinde, piyasa ve maliyetlerle ilgili kabul edilen iki önemli özellik rol oynamıştır. İlki, birçok firmanın fiyatları düşündüklerinden daha az kontrol altında tutabilmeleridir. Gerçekte, fiyatları belirleyen piyasadır ve bu durumu ihmal eden işletmeler önemli tehlikelerle karşı karşıya kalabilirler. Bundan dolayı, hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen piyasa fiyatı göz önüne alınır. İkinci neden ise, ürün maliyetlerinin çoğunun planlama ve tasarım aşamasında belirlenmesidir. Bir ürün tasarlanıp üretime gönderildikten sonra, maliyeti önemli ölçüde değiştirecek çalışmalar yapılamaz. Tasarım aşamasında ise; ucuz parçaların kullanılması veya yapım işlemlerinin basitleştirilmesi gibi maliyeti düşürecek yollar denenebilir. Piyasa fiyatlarını belirlemede ve üretim maliyet unsurlarını düşürmede fazla etkili olmayan işletme, tasarım aşamasına dikkat etmelidir. Ürün tasarlanırken, müşteriye katma değer sağladığı için ürünün değerini arttıran ve dolayısıyla da müşterinin ödemek isteyeceği fiyatı yükselten özellikler eklenip; maliyeti arttıracak diğer özellikler kaldırılmalıdır.⁴

Maliyet artı kâr yöntemi olarak bilinen geleneksel yöntemde belirli bir ürünün fiyatı saptanırken, hesaplanan maliyete belirli bir kâr marjı

eklenerek satış fiyatı saptanmaktadır. Hedef maliyet yönteminde ise öncelikle piyasa koşulları doğrultusunda satış fiyatı saptanmakta, maliyetler ise belirlenen satış fiyatından arzulan kâr marjının düşülmesi yolu ile hesaplanmaktadır. Geleneksel yöntem ile hedef maliyetleme yönteminin ortak noktasını arzulan kâr marjı oluşturmaktadır. Dolayısıyla hedef maliyetleme yöntemi bir fiyatlama yönteminden daha çok stratejik bir maliyet ve kâr yönetim tekniği olarak öne çıkmaktadır. Geleneksel ve hedef maliyet yöntemlerinin işleyişi aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

Geleneksel Yöntem:

Beklenen Satış Fiyatı = Beklenen Maliyet + Arzulan Kâr Marjı

Hedef Maliyet Yöntemi:

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Arzulan Kâr Marjı

Bir ürün piyasaya sürüldüğünde arzulan kârın elde edilebilmesi açısından hedef maliyet yönteminin uygulanması zorunlu hale gelmektedir. Bu yöntem doğrultusunda, şirketlerin ürün geliştirmede tüketici isteklerine odaklı olma ve aynı anda arzulan kârı sağlayabilmede uzmanlaşmaları gerekmektedir.⁵

Hedef maliyet yöntemi 1960'lı yıllarda Japon otomotiv firması Toyota tarafından ilk kez uygulandığı bilinmesine rağmen, 1920'lerde Ford firmasında hedef maliyet yöntemine öncülük eden çalışmalarda bulunulmuştur. Bunun yanı sıra Almanya'da 1930'larda Volkswagen şirketi tarafından hedef maliyet yöntemi benzeri çalışmalarına yer verilmiştir. Özellikle 1970'li yıllardan

⁴ Coşkun Ali, "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Akademik Araştırmalar Dergisi/ Journal of Academic Studies, Yıl:4, Sayı:15, Kasım 2002-Ocak 2003, s.25.

⁵ Cooper, Robin and Regine Slagmulder; "Develop Profitable New Products with Target Costing", Sloan Management Review, Summer 1999, s.23.

sonra, “petrol krizinin” de etkisiyle aşırı maliyet baskısı altında kalan ve rekabet güçlerini kaybeden firmalar, yeni arayışlara girerek hedef maliyet yönteminin bugünkü şekliyle doğuşuna sebep olmuşlar ve yöntemi yaygın biçimde kullanmaya başlamışlardır.⁶

Artık işletmeler için geçerli olan soru “maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?” sorusu yerine, “ancak bu fiyattan satabileceğime göre kâr edebilmem için maliyetim en çok ne kadar olmalıdır?” sorusudur. Bu soru şekli de hedef maliyet yöntemini gündeme getirmiştir.⁷

Bu yöntemin temel ilkeleri genel olarak 7 başlık altında toplanmaktadır. Bu ilkeler;

- Piyasa yönelimi ve müşteriye odaklanma: Piyasa araştırmaları sonucunda müşterilerinin ne istediği tespit edilip işletmenin buna yönelik ne yaptığına ve ne yapabileceğine odaklanılmaktadır.⁸
- Fiyata göre maliyetleme: Hedef maliyet yönteminde piyasa tarafından kabul edilebilir fiyattan beklenen kâr payı düşülerek maliyet hedefleri saptanmaktadır.⁹
- Yaşam döneminde maliyet azaltma: Bu ilke, işletmeye bir ürünün yaşamı boyunca maruz kaldığı maliyetleri saptama ve yönetme konusunda bilgi sağlamaktadır. Üretim aşaması

öncesinde, esnasında ve sonrasında katlanılan tüm maliyetler dikkate alınmaktadır ve ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesi hedeflenmektedir.¹⁰

- Çapraz fonksiyonlu grupların (bölümler arası çalışma grupları) konuya dahil edilmesi: Hedef maliyet yöntemi; tasarım, üretim, pazarlama, satış sonrası hizmet gibi bölümlerde çalışan kişilerin oluşturduğu ürün ve süreç gruplarından yararlanmaktadır. Ayrıca bu gruplarda tedarikçiler, müşteriler dağıtıcılar da bulunmaktadır. Bu gruplar ürünün tüm yaşam dönemine dahil edilmektedir.¹¹
- Değer zincirine dahil etme: Bu ilke şirketin hammadde alımlarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan tüketim mallarının yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan değer zinciri perspektifine dayalı maliyet azaltımlarının bütününe kapsamaktadır.¹²
- Tasarım ve süreç üzerine odaklanma: Müşteriler tarafından istenilen ürün kalitesi belirlendikten sonra tasarım aşamasında ürün maliyetlerini arttıracak değer yaratmayan faaliyetler saptanarak gözden geçirilmektedir.¹³
- “Kaizen” felsefesine göre sürekli iyileştirme: Kaizen maliyetleme işletmenin üretim süreçlerini sürekli iyileştirmek ve geliştirmek felsefesine dayanan bir örgüt kültürünü oluşturmaktadır.¹⁴

⁶ Bahşi ve Can, a.g.e., s.50.

⁷ Kutay, Nilgün ve G. Cenk Akkaya; “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, 2000, s.2.

⁸ Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak; Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s.121.

⁹ Aksoylu ve Dursun, a.g.e., s.363.

¹⁰ Bahşi ve Can, a.g.e., s.55.

¹¹ Kutay ve Akkaya, a.g.e., s.5.

¹² Şakrak, Münir; “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye “Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir””, 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi, Antalya, 12-14 Kasım 1998, s.297.

¹³ Aksoylu ve Dursun, a.g.e., s.364.

¹⁴ Yükçü, Süleyman; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999, s.923.

3. HEDEF MALİYET YÖNTEMİNİN AŞA-MALARI VE UYGULANMASI

Hedef maliyet yöntemi müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir.¹⁵ Bu strateji hedef maliyet veya daha doğrusu kabul edilebilir maliyetlerinin ürünü oluşturan parçalara veya üründen beklenen fonksiyonlara göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Hedef maliyetlerinin hesaplanması temel olarak sekiz adımdan oluşmaktadır. Bunlar;¹⁶

1. Ürünün sahip olacağı fonksiyonların belirlenmesi
2. Her bir fonksiyonun göreceli öneminin belirlenmesi
3. Ürün bileşenlerinin belirlenmesi
4. Ürünü oluşturan her bir parçanın maliyetlerinin tahmin edilmesi
5. Mamulü oluşturan parçaların göreceli önemlerinin belirlenmesi
6. Parçaların hedef maliyet endeksinin oluşturulması
7. Hedef maliyet endeksini en iyileme
8. Maliyet düşürme girişimleri

Bu adımlar aşağıda daha detaylı olarak incelenecektir.

3.1. Ürünün Sahip Olacağı Fonksiyonların Belirlenmesi

Hedef maliyet yönteminde ilk adım olarak piyasa araştırmaları sonucu elde edilen veriler ışığın-

da, üründe aranan özellikler ve fonksiyonlar belirlenmektedir. Uygulamada genel olarak tüketici istekleri doğrultusunda ürün fonksiyonları yumuşak ve sert fonksiyonlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Sert fonksiyonlar ürünün temel teknik özellikleriyle ilgilidir. Yumuşak fonksiyonlar ise, ürünün tüketici tarafından arzulanan konfor ve prestij özellikleridir. Bu safha yoğun olarak pazar araştırmasına ve tüketici tercihlerinin saptanmasına dayanmaktadır.

Yukarıda anlatılan adımı bir varsayımsal mp3 çaların üzerinde uygulayacak olursak piyasa araştırmaları sonucu ürünün özellikleri ve fonksiyonları aşağıdaki gibi olacaktır:¹⁷

Tüketicinin MP3 çalardan beklediği özellikler;

- Veri saklama kapasitesi,
- Veri transferi,
- Batarya dayanma süresi,
- Tasarım,
- Kullanım / Konfor.

Burada veri saklama kapasitesi, veri transferi ve batarya dayanma süresi sert fonksiyonları oluşturmaktayken, tasarım ve kullanım/konfor yumuşak fonksiyonları oluşturmaktadır.

3.2. Her Bir Fonksiyonun Göreceli Öneminin Belirlenmesi

Bu aşamada piyasa araştırmalarına dayanarak tüketici gözünde ürün fonksiyonlarının göreceli önemi belirlenerek bu fonksiyonun ağırlığı tespit edilmektedir. Örneğimizde önem derecelerinin Tablo 1'de görüldüğü gibi saptandığı varsayılmaktadır.

¹⁵ Kutay ve Akkaya, a.g.e., s.1.

¹⁶ Bilginoğlu, Fahir; "Hedef Maliyetleme(Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı", Yönetim Dergisi, Yıl:6, Sayı:21, Haziran 1995, s.14; Yükücü, 1999, a.g.e., s.930.

¹⁷ Örnek Pfaff D., Stefani U ve Gathge D.; "Zielkostenmanagement (Target Costing)", in Jenny,H.: Controller-Leitfaden, Weka Verlag, Zürich, Juli 2004, Kapitel 12.'den alınmıştır.

Tablo 1: Ürün Özelliklerinin Göreceli Önem Derecesi

Ürün Özellikleri	Fonksiyonlarının Göreceli Önem Derecesi
Veri Saklama Kapasitesi	30%
Veri Transferi	25%
Batarya dayanma süresi	20%
Tasarım	15%
Kullanım / Konfor	10%
Toplam Önem Derecesi	100%

3.3. Ürün Bileşenlerinin Belirlenmesi

İşletmenin üretim bölümünde tüketici istekleri doğrultusunda saptanan ürün fonksiyon ve özellikleri baz alınarak ürün bileşenleri belirlenmektedir. Mp3 çalar örneğimizde ürün bileşenleri;

- Ekran,
- Elektronik,
- Yazılım,
- Fonksiyon tuşları,
- Dış kasa olarak saptanmıştır.

3.4. Ürünü Oluşturan Her Bir Parçanın Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Ürünü oluşturan her bir ürün bileşenin hedef maliyetini hesaplayabilmek için aşağıdaki aşamalar takip edilmektedir;

1. Hedef fiyatın saptanması
2. Saptanan hedef fiyattan satabileceğimiz ürün miktarının belirlenmesi
3. Hedef kârın belirlenmesi

4. Kabul edilebilir maliyetlerin hesaplanması

5. Tahmini maliyetlerin saptanması

MP3 Çalar örneğimizde bu aşamalar aşağıdaki gibi uygulanmaktadır.

3.4.1. Hedef Fiyatın Saptanması

Oluşturulmuş olan taslak ürünün, tüketici tarafından kabul göreceği değer (hedef fiyat) piyasa araştırması sonucunda elde edilmektedir. Hedef fiyatı belirlerken 3 önemli sorun göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlar;¹⁸

- Ürününün yaşam süreci boyunca fiyatında meydana gelecek değişimler,
- Rakiplerin ürünü taklit etmesi ile rekabetin artması ve bunun sonucunda ürünün piyasa fiyatının ve satışlarımızın düşmesi,
- Satış fiyatı yanında pazarlama enstrümanlarından; servis, dağıtım kanalları ve ödeme koşulları gibi etkenlerdir.

Örneğimizde piyasa araştırması sonucunda ürünün yaşam dönemi boyunca (5 yıl) tahmin edilen hedef fiyatları Tablo 2’de verilmektedir.

¹⁸ Pfaff vd., a.g.e., s.6.

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Tahmini Satış Fiyatı

Yıllar	Birim Satış Fiyatı
1. Yıl	600
2. Yıl	500
3. Yıl	440
4. Yıl	400
5.Yıl	300
Ortalama	460

Yıllar itibariyle farklı birim satış fiyatları (hedef fiyat), hedef maliyetin saptanmasında yarattığı zorluklar nedeniyle uygulamada ortalama birim satış fiyatı (460 YTL) kullanılmaktadır.¹⁹

3.4.2. Saptanan Hedef Fiyattan Satılabileceğimiz Ürün Miktarının Belirlenmesi

Saptanan hedef fiyattan, satılabileceğimiz ürün miktarı yapılan piyasa araştırmaları sonucunda belirlenmektedir. Örneğimizde satış miktarlarımız Tablo 3’de görüldüğü gibi tahmin edilmektedir.

Önceden belirlediğimiz ortalama birim fiyatı 460 YTL’den 2,40 milyon adet ürün satılabileceğimizi tahmin etmekteyiz. Bu durumda 1.104 milyon YTL (460YTL x 2,40 Milyon adet = 1.104 Milyon YTL) ciro beklenmektedir.

Daha önce hedef fiyatın saptanmasındaki gibi hedef cironun saptanmasında da tahmin edilen değerlerin, uygulama kolaylığı açısından, sabit olduğu varsayılmaktadır.²⁰

Tablo 3: Hedef Fiyattan Satılabilecek Tahmini Ürün Miktarı

Birim satış fiyatı (YTL)	Satış miktarı (milyon)
500	2.20
490	2.25
480	2.30
470	2.35
460	2.40
450	2.45
440	2.50

3.4.3. Hedef Kârın Belirlenmesi

Bu aşamada arzulanan kâr (hedef kâr) işletme politikası doğrultusunda saptanması gerekmektedir. Hedef kârı belirlerken genelde 2 yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; Satışların Kârlılığı (Return on sales) ve Yatırımların Kârlılığı (Return on investment). Özellikle ürün çeşitliliği fazla olan şirketlerde yatırımların kârlılığının uygulaması zor olmaktadır. Sebebi ise her ürün çeşidinin toplam yatırım üzerindeki payının saptanmasının zor olmasıdır.²¹ Örneğimizde satışların kârlılığı yöntemi kullanılarak hedef kârımız %10 olarak belirlenmiştir.

3.4.4. Kabul Edilebilir Maliyetlerin Hesaplanması

Kabul edilebilir maliyetlerimiz ürünün hedeflenen birim maliyetini ifade etmektedir. Beklenen cirodan arzulanan hedef kâr, ürün yaşam dönemi maliyetleri (AR-GE Maliyetleri, Garanti),

¹⁹ Pfaff vd., a.g.e., s.6.

²⁰ Pfaff vd., a.g.e., s.7.

²¹ Saban, Metin; “Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme”, Endüstri Mühendisliği Dergisi, Cilt:11, Sayı:4, Aralık 2000, s.14.

pazarlama maliyetleri (dağıtım, piyasa araştırması, reklam) ve genel yönetim giderleri (saptanabildiği ölçüde) düşüldükten sonra kabul edilebilir maliyetler hesaplanmaktadır.²²

Tablo 4'de beklenen cirodan hareketle kabul edilebilir maliyetlerin hesaplanması gösterilmektedir.

Tablo 4: Kabul Edilebilir Maliyet (YTL)

Beklenen ciro (yıllık)	1.104.000.000
- Hedef kâr (ciro x %10)	110.000.000
- Genel Yönetim Giderleri	30.000.000
- Yaşam Dönemi Maliyetleri	39.000.000
- Pazarlama Maliyetleri	60.000.000
= Kabul Edilebilir Maliyet (2.4 milyon satış adet için)	864.000.000
= Kabul Edilebilir Maliyet (Birim)	360*

3.4.5. Tahmini Maliyetlerin Saptanması

Kabul edilebilir maliyet elde edildikten sonra mevcut durumda tahmini maliyetlerin saptanması gerekmektedir. Söz konusu parça işletme içinde üretiliyorsa, tahmini birim maliyeti işletme içi verilerden hesaplanmaktadır. Eğer söz konusu parça işletme dışından elde ediliyorsa, piyasa araştırması yapılarak parçanın maliyeti saptanmaktadır. Örneğimizde ürün bileşenlerinin işletmemizde üretileceği ve tahmini maliyetlerinin Tablo 5'de görüldüğü gibi olacağı varsayılmaktadır.

Tablo 5: Ürün Bileşenlerinin Tahmini Maliyetleri

Ürün Bileşenleri	Birim Tahmini Maliyet (YTL)
Elektronik	180.00
Ekran	121.50
Dış Kasa	45.00
Fonks.Tuşları	58.50
Yazılım	45.00
Toplam	450.00

Genelde kabul edilebilir maliyetler mevcut üretim teknolojileriyle üretilen tahmini maliyetlerden daha düşüktür. Daha önce saptadığımız kabul edilebilir maliyet 360 YTL olurken ürün bileşenlerinin toplam tahmini maliyeti ise 450 YTL olarak saptanmıştır. Dolayısıyla yeni ürünü başarılı bir şekilde piyasaya sürebilmek için ürün bileşenlerinin birim maliyetleri düşürülmelidir. Fakat daha önce hangi ürün bileşenlerinin pahalı olduğu saptanmalı ve bunu saptayabilmek için ürün bileşenlerinin göreceli önem derecesi belirlenmelidir.

3.5. Mamulü Oluşturan Parçaların Göreceli Önem Derecelerinin Belirlenmesi

Daha önce saptanan tüketicinin ürün özelliklerine verdiği önem derecesi ile ürün bileşenlerinin bu istekleri karşılama düzeyi kullanılarak Tablo 6'da görüldüğü gibi ürün özellikleri-ürün bileşenleri matrisi oluşturulmaktadır.

²² Pfaff vd., a.g.e., s.7.

* Kabul edilebilir maliyetler (Birim) = 864 Milyon / 2.4 Milyon = 360 YTL

Tablo 6: Ürün Özellikleri-Ürün Bileşenleri Matrisi

Ürün Bileşenleri	Ürün Özellikleri					Ürün Bileşenlerinin Göreceli Önem Dereceleri
	Veri Saklama Kapasitesi	Veri Transferi	Batarya dayanma süresi	Tasarım	Kullanım / Konfor	
	Tüketicinin önem derecesi					
	30%	25%	20%	15%	10%	
Ekran	0%	0%	25%	30%	15%	11,00%
Elektronik	80%	40%	50%	0%	25%	46.50%
Dış Kasa	0%	35%	0%	20%	15%	13.25%
Fonksiyon Tuşları	0%	0%	0%	50%	30%	10.50%
Yazılım	20%	25%	25%	0%	15%	18.75%
TOPLAM	100%	100%	100%	100%	100%	100,00%

Örneğimizde tüketici tarafından arzulanan veri saklama kapasitesinin %80'i elektronik bileşeni tarafından ve %20'si yazılım bileşeni tarafından sağlandığı saptanmıştır.

Ekran bileşeni, veri saklama kapasitesi ve veri transferinde %0, batarya dayanma süresinde %25, tasarımda %30 ve kullanım/konfor özelliğinde %15 öneme sahip olduğu saptanmıştır.

Ürün bileşenlerinin göreceli önem derecelerini hesaplarken tüketicinin önem derecesiyle ürün bileşenlerinin bunları yerine getirmedeki katkısı her biri için çarpılarak toplanmaktadır. Örnek olarak

$$\begin{aligned} & \text{Ekran bileşeninin göreceli önem derecesi} = \\ & = (\%0 \times \%30) + (\%0 \times \%25) + (\%25 \times \%20) + \\ & (\%30 \times \%15) + (\%15 \times \%10) = \%11 \end{aligned}$$

3.6. Parçaların Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Kabul edilebilir maliyetler (360 YTL) ürün bileşenlerinin göreceli önem düzeylerine göre dağıtılıp her bir ürün bileşenin hedef maliyeti saptanmaktadır. Ürün bileşeninin tahmini maliyeti ile ürün bileşeni bazındaki hedef maliyeti birbirine oranlayarak, hedef maliyet endeksi Tablo 7'de görüldüğü gibi oluşturulmaktadır.

Tablo 7: Hedef Maliyet Endeksi

Ürün Bileşenleri	Hedef Maliyet		Tahmini Maliyet		Hedef Maliyet Endeksi
	YTL	Oran	YTL	Oran	Oran
Ekran	39.60	%11.00	121.50	%33.75	3.07
Elektronik	167.40	%46.50	180.00	%50.00	1.0
Dış Kasa	47.70	%13.25	45.00	%12.50	0.94
Fonksiyon Tuşları	37.80	%10.50	58.50	%16.25	1.55
Yazılım	67.50	%18.75	45.00	%12.50	0.67
	360	%100.00	450	%125.00	

Örneğimizde ekran bileşenin hedef maliyeti 39.60 YTL ($360 \text{ YTL} * \%11.00$) olarak hesaplanmaktadır. Ekran bileşenin hedef maliyeti tüketicinin göreceli önem derecesine göre %11 olmasına rağmen tahmini maliyetlere baktığımızda maliyetlerinin %33,75'ine ($121.50/360$) mal edilmektedir.

Tüm bu işlemlerden sonra ekran bileşenin hedef maliyet endeksi $\%33.75/\%11.00=3.07$ olarak hesaplanmaktadır.

3.7. Hedef Maliyet Endeksini En İyileme

Hedef maliyet endeksi, ürün bileşenleriyle maliyetleri önemliliklerine göre birbiriyle uyum

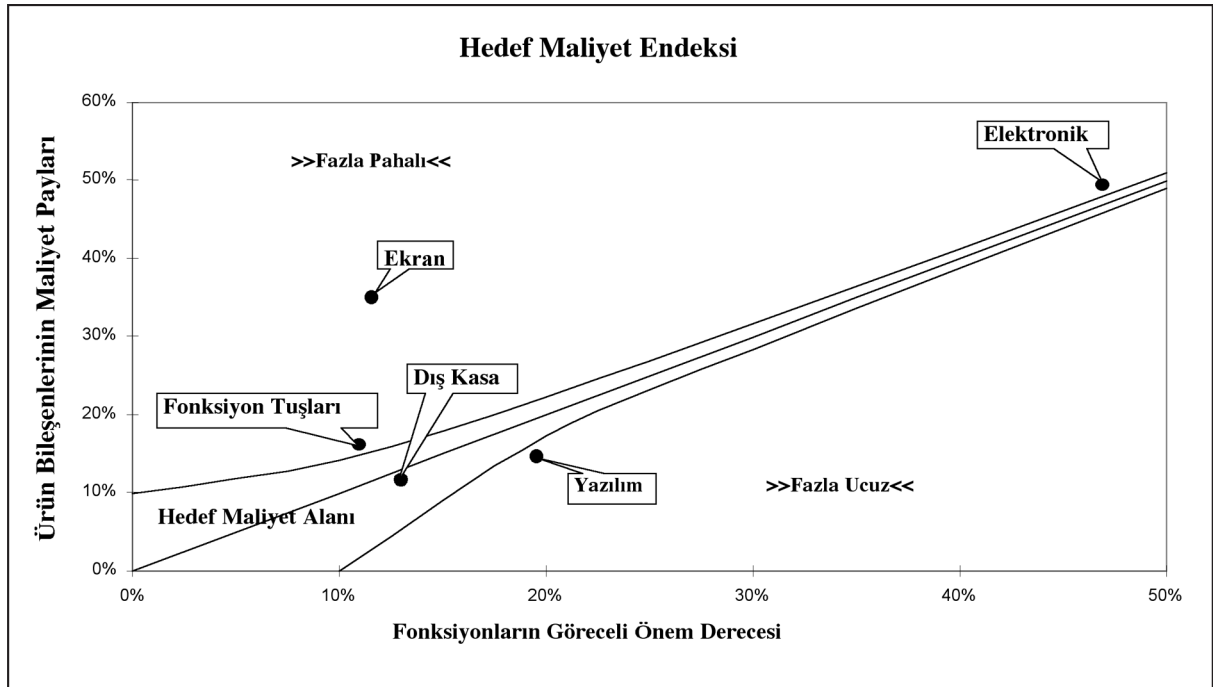
içerisinde olup olmadığının göstergesidir. Önemlilikleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan ürün bileşenleri belirlendikten sonra, bunlar için diğer alternatifler üzerinde durulacaktır. Diğer bir ifade ile bu ürün bileşenleri satın alınıyorsa işletme içerisinde daha ucuza mal edilip edilmeyeceği veya ikame edilmesi gibi alternatifler belirlenecektir. Bu endeks, ürünün yapısında neyin değiştirilmesi gerektiği ve hangi ürün bileşenin sorunlu olduğunu gösterecektir. Hedef maliyet endeksi, ürün bileşenlerinin “pahalı” veya “ucuz” olduğunu göstermektedir.²³ Tablo 8’de hedef maliyet endeksinin nasıl yorumlanacağı açıklanmaktadır

²³ Yükçü, 1999, a.g.e., s.932.

Tablo 8: Hedef Maliyet Endeksinin Yorumlanması

HMY	Ürün Bileşeni	Yorum
HME < 1	Ucuz	Tüketicinin göreceli önem derecesinden daha düşük üretim
HME = 1	Arzulanan	Tüketicinin göreceli önem derecesiyle üretim maliyeti denktir.
HME > 1	Pahalı	Üretim maliyeti tüketicinin göreceli önem derecesine göre yüksek

Hesaplanan ürün bileşenlerinin hedef maliyet endeksleri Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1: Hedef Maliyet Endeksi

Şekilde HME=1 optimal hedef maliyet düzeyini temsil etmektedir. Hedef maliyet alanı ise yönetim tarafından belirlenen alt ve üst sınır arasında kalan ve optimal hedef maliyet düzeyinden olan sapmaların kabul edilebilir alanını göster-

mektedir.²⁴ Hedef maliyetlerden sapmanın alt ve üst sınırı Tablo 9’da gördüğümüz formüle göre hesaplanmaktadır. Örneğimizde yönetim tarafından belirlenen Hedef Maliyet Sapma Çarpanı %10 olarak alınmıştır.

²⁴ Tanaka, M.; “Cost Planning and Control Systems in the Design Phase of a Product, Ed. Monden, Y., M. Sakurai: **Japanese Management Accounting**, 1989, s.67.

Tablo 9: Hedef Maliyetlerden Sapmanın Alt ve Üst Sınırı

	GÖRECELİ ÖNEM	Dış				
		FONK.TUŞU	EKRAN	KASA	YAZILIM	ELEKTRONİK
ÜST SINIR	$c_u^d = \sqrt{n^2 + q^2}$	10,50%	11,00%	13,25%	18,75%	46,50%
ALT SINIR	$c_a^d = \sqrt{n^2 - q^2}$	3,20%	4,58%	8,69%	15,86%	45,41%

Burada;

q: Kabul edilebilir Hedef Maliyet Çarpanı (Örneğimizde %10)

n: Hedef Maliyet Alanını Tanımlayan Dağılım Parametreleri

Şekil 1’de görüldüğü gibi ürün bileşenlerinden dış kasa hedef maliyet düzeyinde olmamasına rağmen kabul edilebilir hedef maliyet alanında yer almasından dolayı maliyet azaltma girişiminde bulunması gerekmemektedir. Fakat ekran, fonksiyon tuşları ve elektronik bileşenleri üst sınırın üzerinde kaldıklarından maliyet azaltma girişimlerinde bulunulmalıdır. Yazılım ise alt sınırın dışında kaldığından ucuz üretilen bir bileşendir ve bunun sebebinin de araştırılması gerekmektedir.

Üzerinde durulması gereken diğer bir husus, fonksiyonların maliyet payı yükseldikçe hedef maliyet düzeyinden olan sapmaların daha kritik

olduğu anlaşılmaktadır. Bu da alt ve üst sınırın hedef maliyet düzeyine yaklaşmasına veya diğer bir deyişle hedef maliyet alanının gittikçe daralmasına neden olmaktadır.

3.8. Maliyet Düşürme Girişimleri

Hedef maliyetin temeli, ürün bileşenleri için kullanılacak olan kaynakların tüketicinin göreceli önem derecesine göre uyarlanmasıdır. Bunun yapılabilmesi için ilk olarak; ürün bileşenlerinin, saptanmış olan tahmini maliyetleri toplam kabul edilebilir birim maliyete oranlanır ve ürün bileşenlerinin toplam kabul edilebilir birim maliyetlere göre ağırlık payları elde edilir. Daha sonra ürün bileşenleri için saptanan tahmini maliyetler ile ürün bileşenleri-ürün özellikleri matrisinden elde edilen hedef maliyet değerleri arasındaki fark hesaplanır. Bu fark maliyetlerde ne kadar azaltıma gidilebileceğini gösterir. Örneğimiz için bu durum Tablo 10’da gösterilmektedir.

Tablo 10: Ürün Bileşenlerinde Maliyet Azaltma

Ürün Bileşenleri	Tahmini Maliyet		Hedef Maliyet		Maliyet AZALTMA	
	YTL	Kabul Edilebilir Maliyetlere Göre oran	YTL	Kabul Edilebilir Maliyetlere Göre oran	YTL	Kabul Edilebilir Maliyetlere Göre oran
Ekran	121.50	33.75%	39.60	11.00%	81.90	22.75%
Elektronik	180.00	50.00%	167.40	46.50%	12.60	3.50%
Dış Kasa	45.00	12.50%	47.70	13.25%	-2.70	-0.75%
Fonk.Tuşları	58.50	16.25%	37.80	10.50%	20.70	5.75%
Yazılım	45.00	12.50%	67.50	18.75%	-22.50	-6.25%
TOPLAM	450	125.00%	360	100,00%	90.00	25.00%

Örneğimizde tahmini maliyet 450 YTL ve kabul edilebilir maliyet 360 YTL olduğundan 90 YTL kadar bir maliyet azaltımına gidilmesi gerekmektedir. Oran olarak ifade edilecek olursa toplam tahmini maliyetlerimiz kabul edilebilir maliyetlerimizden %25 kadar fazladır. Ürün bileşenleri bazında ele alacak olursak ekran bileşeninin standart maliyeti 121.50 YTL ve hedef maliyeti ise 39.60 YTL olduğundan 81.90 YTL kadar bir maliyet azaltımına gidilmesi gerekmektedir.

Hedef maliyet yönteminin bundan sonraki aşamasında maliyet düşürme teknikleri ön plana çıkmaktadır ve bu doğrultuda değer mühendisliği tekniği anahtar role sahip olmaktadır. Değer mühendisliği tüm işletme fonksiyonları üzerinde uygulanabilen, ürünün üretim ve üretim öncesi sürecinde değer yaratmayan özelliklerinin kaldırmasını ve böylece sadece değer yaratan özelliklerinin kalmasını sağlayan bir maliyet düşürme tekniğidir. Eğer üretim sürecinde değer mühendisliğinden faydalanarak maliyet azaltımına gidilme durumu söz konusu ise müşteri tarafından istenilen ürün özelliklerinden ödün vermeden ve geliştirme sürecini uzatmadan mali-

yet azaltıcı fikirler geliştirilmelidir. Fakat işletme mevcut üretim sürecinde yapılacak değişikliklerle istenilen maliyetlere ulaşamıyorsa alternatif olarak outsourcing (dış kaynaklardan yararlanma) gibi imkanları da değerlendirmesi gerekmektedir.

Hedef maliyet yöntemi buraya kadar çok faydalı bir yönetim muhasebe desteği sağlamasına rağmen yönetimin sezgi ve öngörülerini de devreye girerek alınacak kararları etkileyebilir. Dolayısıyla tamamen hedef maliyetlere ulaşılmasa bile işletme yönetimi üretim için yeşil ışık yakabilir.

4. SONUÇ

Hedef maliyet yöntemi geleneksel maliyet yöntemine karşın etkileşime açık bir sistem olmaktadır. Pazarda elde edilebilen satış fiyatından hareketle maliyetlerinin saptanması ürünün piyasaya sürüldüğünde karşılaşılabilecek sorunları oluşmadan önlemektedir. Yeni olarak tasarlanan ürünün yaşam dönemi maliyetlerinin %80 kadar bölümünün tasarım aşamasında alınacak kararlara göre oluşması, yaşam döneminin erken aşamaları olan tasarım ve geliştirme aşamasına

odaklanması gerektiğini açıkça zorlamaktadır. Ürün yaşam döneminin kısa olması nedeniyle üretim aşamasında önemli değişikliklere gidilmesi zor olmakta, mümkün olsa bile maliyeti yüksek olmaktadır.

Geleneksel maliyet sistemleri yalnızca ürünün üretim döneminde oluşan maliyetleri raporlamakta; tasarım ve geliştirme maliyetleri ve dönem maliyetlerini dönem gideri olarak kabul ederek ürünün yaşam dönemi tüm maliyetlerini izlemekte yetersiz kalmaktadır. Hedef maliyetleme ise ürünün yaşam dönemi tüm maliyetlerine odaklanarak, maliyetlerin yönetilmesinde ve kârların planlanmasında işletme yönetiminin alacağı kararlarda yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla hedef maliyet yöntemi, işletmelerde stratejik kararlar alınmasında bir kâr ve maliyet yönetim tekniği olarak öne çıkmaktadır.

Hedef maliyet yöntemi pazarın ihtiyaçları ve müşteri beklentilerini karşılamaya yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir. Bu strateji hedef maliyetin üründen beklenen fonksiyonlara göre dağıtılması ilkesine dayanmaktadır. Bu doğrultu-

da ürüne değer katmayan sorunlu alanların saptanarak iyileştirilmesi ve geliştirilmesi olanağını sağlamaktadır. Hedef maliyet tekniğinin uygulanmasında tedarikçiler ve dağıtıcıların da yer aldığı çarpaz fonksiyonlu takımlarla işletmenin tüm fonksiyonlarının etkin katılımı büyük önem taşımaktadır. Aynı zamanda hedef maliyet tekniği maliyetlerin azaltılmasında değer mühendisliği ve dış kaynaklardan yararlanma gibi birçok yönetim yaklaşımlarından da etkin bir şekilde yararlanmaktadır.

Günümüzde şiddeti artan rekabet ve yenilik baskısı ülkemiz işletmelerine de yeni tehditlerle birlikte büyük fırsatlar sunmaktadır. Dünyada bir çok işletme tarafından başarılı bir şekilde uygulanan hedef maliyetleme yönteminin işletmelerimiz tarafından kabul edilip uygulanması işletmelerimizin karşı karşıya bulunduğu bir çok sorunun çözümünde önemli katkılar sağlayacaktır. Ancak, yöntemin uygulanmasında karşılaşılan ilk baştaki zorluklar ve kalifiye ekiplerin gerekli olması işletmelerimizi yıldırma bu yöntemin üstünlüklerinden faydalanılmasına daha başlangıçta engel olmamalıdır.

KAYNAKÇA

Aksoylu, Semra ve Yunus Dursun; “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Olarak Hedef Maliyetleme”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:11, 2001.

Bahşi, Gökhan ve Vecdi Can; “Hedef Maliyetleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, TÜRMOB Yayını, Sayı:4, Mayıs 2001.

Bilginoğlu, Fahir; “Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı”, **Yönetim Dergisi**, Yıl:6, Sayı:21, Haziran 1995.

Cooper, Robin and Regine Slagmulder; “Develop Profitable New Products with Target Costing”, **Sloan Management Review**, Summer 1999.

Coşkun Ali, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi/ Journal of Academic Studies**, Yıl:4, Sayı:15, Kasım 2002-Ocak 2003, 25-34.

Ergun, Ülkü; “Ürünün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, TÜRMOB Yayını, Sayı:6, Şubat 2002.

Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak; **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.

Kato, Yutako and Germain Boer; “Target Costing: An Integrative Management Process”, **Journal of Cost Management**, Spring 1995, Vol.9, Issue 1, p. 39-52.

Kutay, Nilgün ve G. Cenk Akkaya; “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2000.

Monden, Yasuhiro and Kazuki Hamada; “Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies”, **Journal of Management Accounting Research**, 1991, Fall 91, Vol.3, p. 16-35.

Pfaff D., Stefani U ve Gathge D., “Zielkostenmanagement (Target Costing)”, in Jenny,H.: Controller-Leitfaden, Weka Verlag, Zürich, Juli 2004, Kapitel 12.

Saban, Metin; “Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme”, **Endüstri Mühendisliği Dergisi**, Cilt:11, Sayı:4, Aralık 2000.

Shank, John K. and Joseph Fisher; “Target Costing as a Strategic Tool”, **Sloan Management Review**, Fall 1999.

Şakrak, Münir; “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye “Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir””, **6. Ulusal İşletmecilik Kongresi**, Antalya, 12-14 Kasım 1998, 293-305.

Tanaka, M.; “Cost Planning and Control Systems in the Design Phase of a Product, Ed. Monden, Y., M. Sakurai: **Japanese Management Accounting**, 1989, 56-71.

Yükçü, Süleyman; **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999.

ŞİRKET BİRLEŞMELERİNİN BİR PARÇASI OLARAK ELDE EDİLEN VE AKTİFLEŞTİRİLEN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE İNGİLTERE TECRÜBESİ

Dr. Ali Atilla PEREK*

ÖZET

Uluslararası Muhasebe Standardı 38 2004 yılında önemli ölçüde değiştirilmiştir. Bu değişikliklerle standartta maddi olmayan duran varlığın ömrü, tanımı, değerlemesi ve amortismanı hakkında bir çok yenilik getirilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar hakkında getirilen değişikliklerin en önemlilerinden biri işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın belirtilen şartlara uygun olduğu taktirde ayrı bir kalemde gerçeğe uygun değeri ile aktifleştirilmesidir. Böylelikle bu değişikliklerle birlikte maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi oldukça önem kazanmıştır. Bu makalede Uluslararası Değerleme Standartlarına (UDS) göre maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme yöntemleri ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'na (UFRS) göre işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıkların nasıl değerlemeye tabi tutulacağı araştırılmıştır. Buna ek olarak 1980'lerin ortalarında İngiltere'de işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen markaların ayrı bir kalem olarak aktifleştirilmesine izin verilmesi ile ortaya çıkan durum incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Değerleme, Maliyet Yaklaşımı, Piyasa Yaklaşımı, Gelir Yaklaşımı

ABSTRACT

The IAS 38 has changed significantly in the year 2004. With these alterations a number of improvements are brought with this standard concerning the economic life, description, valuation and depreciation (amortization) of the intangible assets. One of the most important alterations about the intangible assets is that the intangible asset acquired as part of a business combination can be capitalized with its real value if it is in convenience with the asserted conditions. With these changes the valuation of intangible assets has gained significant importance. In this article, the valuation methods of intangible assets according to the International Valuation Standards and how the intangible assets acquired as part of a business combination are going to be valued according to the IFRSs are investigated. Together with these, the situation occurred in the 1980s England, when the trade marks acquired in a business combination are allowed to be capitalized as a single asset, is examined.

Keywords: Intangible Assets, Valuation, Cost Approach, Market Approach, Income Approach

* Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. İngilizce İşletme Bölümü, atillaperek@marmara.edu.tr

1. GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Standardı 38 maddi olmayan duran varlıklar hakkında olup 31 Mart 2004 tarihinde önemli ölçüde değiştirilmiştir. Bu değişikliklerle Standart'ta varlığın ömrü, tanımı, değerlemesi ve amortismanı hakkında bir çok yenilik getirilmiş ve Standart Amerika Birleşik Devletleri muhasebe standardı olan FASB Statement No. 142 Şerefiye ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'na bir çok konuda yakınsamıştır.¹

Türkiye'de de maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebe standardı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun 17.03.2006 Tarihinde yayınladığı maddi olmayan duran varlıklar hakkındaki TMS 38, UMS 38'in 2004 yılında getirmiş olduğu tüm değişiklikleri kapsamıştır ve böylelikle 26111 Sayılı Türkiye Muhasebe Standardı 38 ile, Uluslararası Muhasebe Standardı 38 ile birebir aynı olmuştur.

Maddi olmayan duran varlıklar hakkında getirilen değişikliklerin en önemlilerinden biri şirket birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın, standartta belirtilen şartlara uygun olduğu takdirde, ayrı bir kalem olarak gerçeğe uygun (makul) değeri ile varlıklaştırılmasıdır.

IAS 38'de şöyle denilmektedir "...işletme birleşmesinden önce varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda devralınan, birleşme tarihinde, devralınanın mad-

di olmayan duran varlığını şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirir."²

İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için öncelikle IAS 38'in tüm maddi olmayan duran varlıklar için şart koştuğu kriterlere uyması gerekir. Bu yüzden işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın öncelikle IAS 38-18'deki kriterlere uyması gerekmektedir. IAS 38-18 şöyle demektedir; "Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak tanınması için, işletmenin söz konusu kalemin aşağıdaki unsurları karşıladığını göstermesi gerekir:

- Maddi olmayan duran varlığın tanımı; ve
- Tanıma (varlığını kabul edip kayıtlara geçme) kriterlerini."

Tanıma kriteri için IAS 38-11 ile 38-17 arasındaki paragraflarda detaylı bir şekilde bilgi verilmektedir. Bahsedilen paragraflar içerisinde şart koşulan 3 kriter bulunmaktadır; birincisi belirlenebilirlik, ikincisi kontrol ve üçüncüsü gelecekteki ekonomik yararlar. IAS 38 kontrol ve gelecekteki ekonomik yararlar kriterleri için sadece açıklama yapmıştır ancak belirlenebilirlik için 2 şart koşturmuştur. Birincisi varlığın "ayrılabilir" olması, ikincisi "varlık üzerindeki hakların sözleşmede yer alan haklardan yada diğer yasal haklardan kaynaklanması".

Tanıma kriteri için IAS 38-21'deki şartlara uyulması gerekir. Bu paragrafta göre maddi olmayan duran varlık ancak ve ancak, varlıkla ilişkilendirilen ve gelecekte beklenen ekonomik

¹ ABD'de bu Standart 2001 yılında değiştirilmiştir. Bu değişikliklerle FASB'in artık elle tutulan varlıklardan çok ekonomide her geçen gün önemi artan maddi olmayan varlıklara odaklandığı düşünülebilir. Rebecca Toppe Shortridge, Amanda Schroeder, Erin Wagoner, "Fair-Value Accounting- Analyzing the Changing Environment" **The CPA Journal Online**, April 2006

² IAS 38 - 34

yararların işletmeye girmesi muhtemel ise ve varlığın maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor ise tanınır.

Bu durumda şirket birleşmelerinde, IAS 38-18'de bahsedilen tanım ve tanıma kriterlerine uygun bir maddi olmayan duran varlık tespit edilebiliyor ise bu varlık, makul değeri (gerçeğe uygun) ile satın alan şirketin aktiflerinde ayrı bir kalem olarak yer alacaktır.

UFRS 3'de maddi olmayan duran varlık kalemlerinin neler olabileceği liste halinde verilmiştir. IFRS 3'de verilen listenin SFAS 141 Paragraf A14'ün sonundaki Ek A'da verilen listeye benzer olması Amerika Birleşik Devletleri'nin muhasebe standartlarına bu konuda da yakın hareket edildiği göstermektedir³. IFRS'deki liste:

1- Pazar ilişkili maddi olmayan duran varlıklar;

Ticari marka, ticari isim, servis isimi, müşterek isimler ve ruhsat isimleri

İnternet alan isimleri

Ticari düzenlemeler (özel nadir renk, şekil, ambalaj tasarımı)

Gazete başlığı (logosu)

Rekabet yapmama anlaşmaları

2- Müşteri ilişkili maddi olmayan duran varlıklar;

Müşteri listesi

Sipariş ve üretim fazlaları

Müşteri kontratları ve bağlantılı müşteri ilişkileri

Kontratsız müşteri ilişkileri

3- Sanata ilişkin maddi olmayan varlıklar

Oyunlar, operalar ve baleler

Kitaplar, dergiler, gazeteler, diğer edebi eserler

Beste, güfte ve kısa reklam müziği gibi müzik çalışmaları

Resim ve fotoğraflar

Filmler, müzik videoları ve televizyon programları içeren video ve görsel ve işitsel materyaller

4- Sözleşme bazlı maddi olmayan duran varlık;

Lisans, telif hakkı ve hisse senedi teklif anlaşması

Reklam, yapım, yönetim, servis yada tedarik sözleşmesi

Kira sözleşmesi

İnşaat ruhsatı

İmtiyaz sözleşmesi

İşletme ve yayım hakkı

Sondaj, su, hava, maden, ağaç kesim ve hat işletme yetkisi kullanım hakları

İpotek anlaşması gibi servis kontratları

İşveren lehine istihdam sözleşmeleri

5- Teknoloji bazlı maddi olmayan duran varlıklar

Patent

Bilgisayar yazılımı, entegre devre şablonları

Patentsiz teknoloji

Veritabanı

Gizli formül, işlem yada tarif gibi ticari sırlar

³ FEI Reseach Foundation Issue Alert, **Intangibles: What Their Valuation is Really Worth**, 2002

2. UFRS'YE GÖRE İŞLETME BİRLEŞMESİNİN BİR PARÇASI OLARAK ELDE EDİLEN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

UMS 38'de, işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran değerlemesinde kullanılacak yöntemler hakkında fazla bir açıklama yapılmamıştır. UMS 38'in 39, 40 ve 41. Paragraflar'ında 3 çeşit değerlendirme yaklaşımından⁴ piyasa ve gelir yaklaşımlarını değerlemede kullanılacak yöntem olarak göstermiştir.

Öncelikle IAS 38'e göre bir maddi olmayan duran varlık için en güvenilir gerçeğe uygun değer aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatlarıdır. Standartta göre uygun piyasa fiyatı, genellikle, güncel fiyat teklifidir ve güncel fiyat tekliflerinin mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek için en son benzeri işlemin fiyatı esas alınabilir.⁵ Bununla beraber, bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasa bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değeri; işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutardır.⁶

Ancak, IAS 38, düzenli olarak belirli maddi olmayan duran varlıkların alım ve satımı ile meşgul olan işletmeler için bu varlıkların gerçeğe uygun değerlerini dolaylı olarak tahmin etme tekniklerinin, gerçeğe uygun değeri tahmin etmeyi amaçlamaları ve varlığın ait olduğu endüs-

trideki güncel işlem ve uygulamaları yansıtmakta olmaları durumunda, işletme birleşmesinde elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın ilk ölçümü için kullanılabilmesini belirtmiştir. Bunlar;

Güncel piyasa işlemlerini yansıtan çarpanların, varlığın kârlılığını oluşturan göstergelere (gelir, pazar payları ve faaliyet kârı gibi) veya piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemle maddi olmayan duran varlık lisanslanmış (kullanma hakkı verilmiş) olsaydı elde edilme ihtimali olan isim hakkı geliri akışına ("isim hakkı ödemekten kurtulma" yaklaşımında olduğu gibi) uygulanması

- Varlıktan beklenen gelecekteki net nakit akışlarının iskonto edilmesi

Görüldüğü gibi IAS 38 maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi için piyasa yaklaşımının dışında ek olarak gelir yaklaşımının da kullanılabilmesini belirtmiştir. Standartta 3 çeşit gelir yaklaşımından bahsetmektedir; birincisi, doğrudan gelir indirgeme yöntemi; ikincisi, isim hakkı ödemekten kurtulma yöntemi; üçüncüsü indirgenmiş nakit akım yöntemi.

3. UDS'YE GÖRE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

3.1 Uluslararası Değerleme Standartları

Uluslararası Değerleme Standartları, Uluslararası Değerleme Standartları Komitesi tarafından değerlendirme alanında uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasındaki işbirliğini arttırmak için oluşturulmuştur. Uluslararası Değerleme

⁴ Tüm değerlendirme standartlarında (Uluslararası Değerleme Standartları, Profesyonel Değerleme Uygulaması Standartları-ABD, Şirket Değerleme Standartları-ABD, Ekspertiz ve Değerleme Standartları-İngiltere, Avrupa Değerleme Standartları-AB) varlıkların değerlendirilmesi için 3 çeşit değer yaklaşımı bulunmaktadır; maliyet, piyasa ve gelir yaklaşımı.

⁵ IAS 38-39

⁶ IAS 38-40

Standartları Komitesi 1981 yılında İngiltere’de kurulmuş, Birleşmiş Milletler’e bağlı olarak çalışan ve bünyesindeki üye kuruluşlar (39 ülkeden 42 üye kuruluş, 10 ülkeden 11 gözlemci kuruluş) ile Dünya Bankası, OECD, IMF, Dünya Ticaret Örgütü, AB Komisyonu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve uluslararası değerlendirme örgütleri ile yakın işbirliği içinde çalışan bir kuruluştur. Uluslararası Değerleme Standartları; 3 Uluslararası Değerleme Standardı, 2 Uluslararası Değerleme Uygulamaları, 14 Kılavuz Notları, bir tane de Araştırma Notundan oluşmaktadır.⁷

Konumuz ile ilgili UDS 4. Kılavuz Notu çıkarılmıştır. Kılavuz maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme kriterleri ile ilgilidir. Kılavuza göre maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi için 3 çeşit yaklaşım bulunmaktadır; maliyet, piyasa ve gelir yaklaşımları. Bu yaklaşımlar için detaylı bilgi aşağıda bulunmaktadır.

3.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Yöntemleri

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi hakkında son 20 yıl içerisinde birçok çalışmalar yapılmıştır. Bunun iki ana sebebi; son 20 yılda maddi olmayan duran varlıkların şirket değerlerinin en önemli faktörü haline gelmesi ve kullanılan finansal raporlama sistemlerinin bu faktörlerin gösterilmesinde geri kalmalarıdır.⁸ Değer-

leme çalışmalarını iki ana grupta toparlayabiliriz. Birinci grup standartlarda bahsedilen klasik yaklaşımlar (varlık başına yaklaşımlar), ikincisi ise daha çok teorik çalışmalar sonucu ortaya atılan modern yaklaşımlar (global yaklaşımlar).⁹

Modern yaklaşımlar çeşitli bilim adamları tarafından teorik çalışmalar sonucu oluşturulan maddi olmayan duran varlık değerlendirme yada ölçme yöntemleridir. Modern yaklaşımların sayısının 30’dan fazla olduğu tespit edilmiştir.¹⁰ Bu yaklaşımların daha çok teorik olması ve UDS ve diğer değerlendirme standartlarında bulunmaması nedeniyle makalemiz dışında tutulmuştur.

Klasik yaklaşımlar ise hem Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nda¹¹ hem de Uluslararası Değerleme Standartları’nda bahsedilmekte ve maddi olmayan duran varlık değerlemesinde kullanılacak yöntem olarak gösterilmektedir. 3 çeşit klasik yaklaşım bulunmaktadır; maliyet, piyasa ve gelir yaklaşımları.

Klasik yaklaşımların varlık değerlemesinde kullanımını oldukça eskiye dayanmaktadır. Literatürde bu yaklaşımlar 1920’lerden itibaren telaffuz edilmektedirler.¹² Bununla beraber klasik yaklaşımlar resmi olarak ilk kez 1936 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde varlık değerlendirilmesi için kullanılacak yöntemler olarak gösterilmiştir.¹³

⁷ www.ivsc.org

⁸ Robert S. Kaplan, David P Norton. **Strategy Maps**, Boston, Harvard Business School Press, 2004, s.2-5

⁹ Christophe Bouteiller. “The Evaluation of Intangible Asset: Advocating for an Option Based Approach”, **6. Alternative Perspective on Finance Conference**, Hamburg, 2002 <http://www.departments.bucknell.edu/management/apfa/Hamburg%20Papers/Bouteiller.pdf>

¹⁰ Erik Sveiby. “Methods for Measuring Intangible Assets”, <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>, 2005

¹¹ Hernekadar UFRS bu yöntemlerden direk isim vererek veya bu şekilde sınıflandırarak bahsetmese de göstermiş olduğu değerlendirme yöntemleri bu yaklaşımların birine muhakkak uymaktadır.

¹² J. M. Yang, “The Valuation of Intangibles”, **The Accounting Review**, Vol. 2, NO. 3, 1927, pp.225

¹³ Bill Mundy, “The Specific Methods and the Appraisal Process”, **The Appraisal Journal**, Vol. 60, Issue 3, 1992, p.496

3.2.1 Maliyet Yaklaşımı

Maliyet yaklaşımı, yatırımcıların herhangi bir yatırım için, ister satın alsın ister üretsin, yatırımın maliyetinden daha fazla ödemeyeceği varsayımından ortaya çıkmıştır.¹⁴ Maliyet yaklaşımı, maddi olmayan duran varlığın gelecekteki hizmet kapasitesinin yerini alabilecek miktardaki parayı belirleyerek, o varlığa sahip olmanın gelecekte yaratacağı faydaları ölçmeye çalışır.¹⁵ Bu yaklaşımda değerlemeciler, mevcut varlığın sağladığı faydayı sağlayacak benzer yada birebir aynı varlığa sahip olabilmenin maliyetini hesaplamaktadırlar.

Maliyet yaklaşımında iki ana yöntem bulunmaktadır; yeniden üretim maliyeti ve yerine koyma maliyeti. Yeniden üretim maliyeti yaklaşımında, herhangi bir maddi olmayan duran varlığın *birebir aynısını* oluşturmak için ne kadar harcanması gerektiği bulunmakta ve bu miktar varlığın değeri olarak gösterilmektedir. Bu yöntemin düzgün işleyebilmesi, şirketlerin varlığın geliştirilmesi aşamasındaki maliyet bilgilerini detaylı bir şekilde kaydetmiş olmasına bağlıdır.¹⁶ Eğer bu bilgiler var ise değerlemeciler tarihsel maliyetlerle söz konusu varlığın yeniden üretim maliyetini tespit edebilirler. Ancak bu değerlerin fiyat endeksi ile cari döneme taşınması unutulmamalıdır.

Yerine koyma maliyeti yönteminde ise söz ko-

nusu varlığa *benzer* bir varlığı oluşturmak için gerekli olan maliyet tahmin edilmekte ve bulunan miktar varlığın değeri olarak kabul edilmektedir. Bu yöntemde tahmin edilen varlığın söz konusu varlığa birebir benzemesinden çok sağlayacağı faydanın benzer olması hedeflenmektedir. Yerine koyma maliyeti yaklaşımı tarihsel maliyetin cari fiyatlar seviyesine çıkarma sorunu gidermektedir.¹⁷ Buna ek olarak yerine koyma maliyeti yöntemi, piyasa koşullarını, yeniden üretim yönteminden daha çok değerlemeye katmaktadır.¹⁸

Her iki yöntemde de birikmiş amortismanı ve güncelliğini kaybetmeleri çıkarmamız gerekmektedir.¹⁹ Amortisman ve eskimeler, fiziksel amortisman, fonksiyonel, teknolojik ve ekonomik eskimeler olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Maliyet yaklaşımı sonucu bulunan değerden bu dört faktörü çıkartıldığında söz konusu varlığın makul değerine ulaşılmış olunur.²⁰

Maliyet yaklaşımı Uluslararası Değerleme Standartları 4. Kılavuz Notunda değerlendirilmez. Kılavuz Notundan biri olsa da maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olan Uluslararası Muhasebe Standardı 38'de böyle bir yöntemden bahsedilmemektedir.

Uluslararası Değerleme Standardı 4. Kılavuz Notunda maliyet yaklaşımı için yeniden üretim maliyeti yada düzeltilmiş varlık yaklaşımı te-

¹⁴ Robert F Reilly, , Robert P. Schweihs, **Valuing Intangible Assets**, New York, McGraw-Hill, 1999, s.97

¹⁵ Gordon J. Smith. "Assesment and Valuation of Inventions and Research Results for Their Use and Commercialization", **International Workshop on Management and Commercialization of Inventions and Technology**, Monterrey, 2002, s.2

¹⁶ Parr, Russell. "Module 6: IP Valuation Issues and Strategies", **Singapore-WIPO Joint Training Course for Asia and the Pacific Region on Intellectual Property and Technopreneurship Development**, Singapore, 1999, s. 13

¹⁷ Nick Bertolotti. "Methodology for Determining the Value of Industrial Property Assets – Viewpoints of a Professional Consultant Engaged in Valuating Industrial Property Asset", **WIPO National Seminar on the Valuation of Industrial Property Assets**, Beijing, 1996, p. 9

¹⁸ Reilly, Schweihs. s. 98

¹⁹ Price Waterhouse Coopers, Shedding Light on IFRS: IFRS 3 The new Business Combination Standard, 2002, s.4

²⁰ Smith. s.2

rimlerini de kullanmaktadır. 4. Kılavuz'da dikkat edilmesi gereken husus maliyet yaklaşımı hakkında maliyet yaklaşımı için yöntem ayrımı yapılmamış olmasıdır. Ancak Kılavuzun 5.8.3.1 Paragrafında maddi olmayan duran varlığın değerinin yerine koyma maliyetinden fazla olamayacağı belirtilmiştir. Buradan şu sonuç çıkarılabilir; değerlendirme uzmanları, öncelikle varlığın hem yeniden üretim maliyetini hem de yerine koyma maliyetini bulacaklar, daha sonra bu iki değeri karşılaştıracaklardır. Eğer yeniden üretim maliyeti yerine koyma maliyetini geçerse değerlemeciler yerine koyma maliyetini baz alacaklar, aksi durumda ise herhangi birini varlığın değeri olarak gösterebileceklerdir.

Maliyet yaklaşımı diğer yaklaşımlara nazaran daha az kullanılan bir yaklaşımdır. Ancak, bu yöntem teknoloji bazlı, insan kaynaklı ve müşteri ilişkili maddi olmayan duran varlıklarda sıkça uygulanmaktadır. Bununla beraber, bu yaklaşım bilgisayar yazılımları, şirket uygulamaları, toplu işgücü, teknik resim, ambalaj tasarımı gibi uzmanlık gerektiren ve karmaşık yapıya sahip olan maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesinde gerekli veriye ulaşılabiliyor ise diğerlerine nazaran daha sık tercih edilmektedir.²¹

Maliyet yaklaşımı, genellikle, değerlemeye tabi maddi olmayan duran varlığın nispeten yeni olması durumunda daha rahat uygulanabilmektedir. Bununla beraber, eğer değerlemeye tabi varlığın sahibi varlığı uzun vadeli kullanmaya niyetli ise maliyet yaklaşımı sonucunda ortaya çı-

kan değer diğer yöntemlere nazaran daha gerçekçi bir değer olarak düşünülebilir.

Maliyet yaklaşımlarına en büyük eleştiri araştırma ve geliştirme harcamaları ve benzer harcamalar konusunda gelmektedir. Bilindiği gibi yüksek miktarda Ar-Ge harcamaları yapılsa dahi bazı durumlarda fayda sağlayacak bir varlık elde edilememektedir. Hatta tüm harcamaların ancak ufak bir kısmı fayda sağlayan varlıkla ilişkilendirilebilmektedir. Bu ve buna benzer durumlarda maliyet yaklaşımı rasyonel olamamaktadır.²²

Literatürde de maliyet yaklaşımına olumsuz görüş bildiren bir çok araştırmacı ve uygulamacı bulunmaktadır. Maliyet yaklaşımına, ilk sistematik ve detaylı eleştiriye 1992 yılında Marchitelli tarafından yapılmıştır. Ona göre maliyet yaklaşımı tamamen vakit kaybıdır ve piyasa yaklaşımı veya gelir yaklaşımı sonucunda ortaya çıkan değer yeterli ve tatmin edicidir.²³ Bunun yanı sıra Dotzour ve Freitag sigortacılıktaki maliyet yaklaşımına olan güvensizliğe dikkat çekmişlerdir.²⁴ Iwan'a göre de çok az değerlemeci doğru maliyet bilgisine ulaşabilmekte, hatta hiçbir değerlemeci değerlemeye tabi varlığın eskimelerini hesaplarken doğru, tam, objektif ve sürekli niceliksel bilgilere ulaşmak için yeterli vakti bulamamaktadır.²⁵

Diğer taraftan, Coggin, maliyet yaklaşımı, emsalsiz varlıklar ve benzer özel durumlar için tek uygulanabilecek değerlendirme yöntemi olduğunu iddia etmektedir.²⁶ Oetzel de maliyet yaklaşımı

²¹ Gordon V. Smith; Rusell Parr L. **Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets**, New York, John Wiley & Sons Inc., Third Ed., 2000, p. 208

²² Mark Abel. "Theme III: Methodologies for Determining the Value of Industrial Property Asssets-Viewpoint of an Institution for the Management of Industrial Property Rights" **WIPO National Seminar on the Valuation of Industrial Property Asset**, Beijing, 1996, s.4

²³ Richard Marchitelli, "Rethinking the Cost Approach", **The Appraisal Journal**, Vol. 60, Issue 3, 1992, s.425

²⁴ Mark G. Dotzour.; Mark R. Freitag,, "The cost approach in residential appraising: Make it optional", **The Appraisal Journal**, Vol.63, Issue 2, 1995, p.186

²⁵ Gregory A, Iwan, "The Cost Approach - Inflexible or Infeasible?", **The Appraisal Journal**, Vol. 61, Issue 1, 1993, p.137

²⁶ Dana T. Coggin, "Let's Not Abandon the Cost Approach", **The Appraisal Journal**, Vol. 62, Issue 1, 1994, p.144

uygulamanın faydalarını şu şekilde sıralamaktadır²⁷;

- Yeniden üretim maliyeti hesaplanırken tüm maliyetler eklendiği taktirde (girişimci kazancı da dahil) değerlemeye tabi varlığın değerinin üst sınırı görülebilmektedir.
- Maliyet yaklaşımı, değerlemeye tabi varlık için daha çok ve detaylı inceleme yapılmasını sağlamaktadır. Böylelikle değerlemeciler söz konusu varlıklar hakkında daha çok bilgi edinmektedirler ve bu bilgiler diğer yaklaşımların uygulanması sırasında faydalı olmaktadır.
- Maliyet yaklaşımı sayesinde değerlemeciler en verimli ve en iyi kullanım (highest and best use) analizini daha doğru yapabilmektedirler.

3.2.2 Piyasa Yaklaşımı

Piyasa yaklaşımı faal bir pazardaki benzer el değiştirmelerden bir değer göstergesi çıkarmaya çalışır.²⁸ Bu yaklaşımda açık bir pazarda benzer maddi olmayan duran varlıkların kazançları ve değerleri karşılaştırılır. Piyasa yaklaşımı için iki şart gereklidir; birincisi faal bir piyasa ikincisi el değiştirilen varlıkların değerlendirilecek varlıklarla karşılaştırılabilir olması. Bu yöntem diğerlerine nazaran en doğrudan ve en rahat anlaşılabilir yöntemdir.²⁹ Ancak yine de oldukça analitik prosedürler içermektedir.

Hem Uluslararası Değerleme Standartları hem de

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde piyasa yaklaşımını ilk tercih olarak göstermektedir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, UFRS, UMS 38-39 ve 38-40'daki hükümlerinde maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesinde piyasa yaklaşımını baz almakta ve değerlendirilmesinde öncelikle faal bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatlarına, eğer faal piyasa yok ise benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemlerin sonuçlarına bakılması gerektiğini belirtmiştir.

Uluslararası Değerleme Standartları'nda maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesinde ilk olarak piyasa yaklaşımından bahsedilmektedir. UDS Kılavuz Notu 4'e göre piyasa yaklaşımı, değerlendirilmesinde varlığı piyasada satılmış olan benzer nitelikteki maddi olmayan duran varlıklarla veya maddi olmayan varlık mülkiyeti hakları ve menkul kıymetleri ile karşılaştırmaktadır.³⁰ Kılavuza göre karşılaştırma yapılacak olan benzer nitelikteki maddi olmayan duran varlıklar aynı sektörde yada aynı ekonomik değişkenle bağlı olan bir sektörde olmalıdır.

Piyasa yaklaşımı, entelektüel mülkiyet hukuku açısından da ilk tercih edilen yöntemdir. Lück'e göre, entelektüel mülkiyet hukuku bakış açısı ile bakıldığında ne maliyet ne de gelir yaklaşımı doğru sonuç vermektedir ve doğru değer sadece değerlemeye tabi maddi olmayan duran varlık için piyasada ödenmeye hazır miktardır.³¹

²⁷ Terrell R. Oetzel, "Some Thoughts on the Cost Approach", *The Appraisal Journal*, Vol. 61, Issue 1, 1993, pp.133,134

²⁸ Alfred M King, Jay M. Henry. "Valuing Intangible Assets Through Appraisals", *Strategic Finance*, Vol.81, Iss. 5, Nov, 1999,s. 35

²⁹ Smith, Parr, *Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets*, p. 170

³⁰ IVS, Guidance Note No 4 – 5.8.1.1

³¹ Gert Lück, "Theme I: The Importance of Assessing the Value of Industrial Property Assets – Viewpoint of a Right Holder (Inventor, Enterprise or Institution)" *WIPO National Seminar on the Valuation of Industrial Property Assets*, Beijing 1996, p.4

Piyasa yaklaşımı için 3 aşamadır;

- Bincisi değerlendirme tabii varlığa benzer nitelikteki varlığın piyasa değerinin tespiti,
- İkincisi tespit edilen benzer nitelikteki varlık ile değerlemeye tabii varlığın karşılaştırılması. Bu aşamasının en hassas noktası iki varlığın karşılaştırılması için uygun birimin yada oranın tespiti.³²
- Üçüncüsü, benzer nitelikteki varlığın piyasa değerine, karşılaştırmada kullanılacak birimin yada oranın uygulanması yolu ile değerlemeye tabii varlığın değerini tespiti.

Piyasa yaklaşımı tüm maddi olmayan duran varlıklarda kullanılabilir ancak maddi olmayan duran varlıkların özel durumlarından dolayı düzgün ve bilgilendirici piyasa koşulları bulunmayabilir. Örneğin insan kaynakları bazlı bir maddi olmayan duran varlığı piyasa yaklaşımı ile değerlendirmek neredeyse imkansızdır. İnsan kaynağını değerlemek isteyen bir firma insan kaynaklarına dayalı maddi olmayan duran varlıkların el değiştirdiği sürekli bir pazar bulamayabilir. Bununla beraber benzer bir el değiştirme bulursa dahi transfer fiyatlarının gizliliklerinden dolayı bilgilere ulaşmaya biliniz. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus UFRS 3’de verilen maddi olmayan duran varlık listesinde insan kaynaklı varlıkların bulunmamasıdır. Buradan şu sonuç çıkartılabilir; eğer herhangi bir maddi olmayan duran varlık çeşidi prensip olarak piyasa yaklaşımına uymuyor ise, o varlıkların bilançoda ayrı

bir kalem olarak gösterilmesi UFRS’ye göre uygun değildir.

Piyasa yaklaşımının en çok kullanıldığı maddi olmayan duran varlık çeşidi teknoloji bazlı maddi olmayan duran varlıklardır. Teknoloji bazlı maddi olmayan duran varlıklar diğer maddi olmayan duran varlıklara nazaran daha piyasaya dönük varlık olduklarından piyasa yaklaşımı en çok kullanılan varlıklardır.

Maliyet yaklaşımında olduğu gibi piyasa yaklaşımına da bir çok eleştiri yapılmaktadır. Schwartzben ve Finkler’e öncelikle maddi olmayan duran varlıkların genellikle aktif bir piyasası olmamasından dolayı piyasa yaklaşımının prensip olarak bu tür varlıklara uygun olmadığını belirtmişlerdir. Buna ek olarak aktif bir piyasa bulursa dahi her bir maddi olmayan duran varlığının kendisine has özellik barındırması karşılaştırma işlemini imkansızlaştırdığını düşünmektedirler.³³ Robinson and Lucas ise piyasa yaklaşımının emsalsiz varlıklar ve benzer özel durumlar için kesinlikle kullanılamayacağını belirtmişlerdir.³⁴ Gajland da piyasa yaklaşımının sorunlarını şu şekilde özetlemiştir³⁵;

- muamele miktarının az oluşu,
- muamele hakkındaki bilgilerin seyrek oluşu,
- karşılaştırılabilir muamelenin çok sınırlı bir ihtimalle uygun zaman diliminde olması

Neticede piyasa yaklaşımı piyasaların varlığına ve değerlendirme dönemindeki piyasa koşullarına

³² Uluslararası Değerleme Standartları Kılavuz Notu 4’e bu oranın tespitinde dikkat edilmesi gereken hususlar detaylı bir şekilde sıralanmıştır. (Kılavuz Notu 4 / 5.8.1.3)

³³ Dov Schwartzben, Steven A. Finkler, “Combining Accounting Approaches to Practice Valuation”, **Healthcare Financial Management**, Vol. 52, Issue 6, 1998, p.75

³⁴ Rudy R Robinson, Scott R Lucas, “Appraising Special-Purpose Industrial Facilities for Ad-Valorem Purposes”, **The Appraisal Journal**, Vol. 71, Issue 4, 2003, pp.323-324

³⁵ David Gajland, “Valuation of Intellectual Property Assets: Significant, Parameters, Methodologies and Limitations”, **WIPO Asian Regional Seminar on the Promotion of the Use of the Intellectual Property System by the Private Sector, Daeduk, Republic of Korea**, 1998, p.8

son derece bağlıdır. Teknoloji ile birlikte aktif piyasaların çeşitlenmesi ve ilerlemesi gelecekte piyasa yaklaşımının kullanımını arttıracaktır.

3.2.3 Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımı bir varlığın gelir getirme kapasitesine odaklanır. Bu yaklaşım, mülkiyetine yada kullanma hakkına sahip olduğumuz varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının şimdiki değerini hesaplama yoluyla değerlemeyi amaçlar.³⁶ Gelir yaklaşımının genel formülü;

$$V = \sum_{t=1}^n \frac{R_t}{(1+i)^t}$$

V: Maddi olmayan duran varlığın değeri

R_t: Maddi olmayan duran varlığın t yılındaki geliri

t: Gelecekteki belirli bir yıl

n: Maddi olmayan duran varlığın gelir getirebildiği yılı miktarı

i: Iskonto oranı

Görüldü gibi, bu yaklaşımda bir çok faktörün miktarı tahmin edilmekte ve bu tahminlere göre değer bulunmaktadır. Öncelikle değerlemesi yapılacak varlığın ömrü tespit edilmekte daha sonra ömrü boyunca sağlayacağı gelir miktarı tahmin edilmektedir. Bu işlemler bittikten sonra makul bir iskonto oranı ile tespit edilen gelirler aktifleştirilmektedir.³⁷

Prensip olarak gelir yaklaşımında varlığın karlılığı ölçülmeye çalışılır. Bu karlılığın ölçülmesi esnasında çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Böylelikle söz konusu yaklaşımda varlığın gelirini tespit etmek için alternatif yöntemler geliştirilmiştir. Ekonomik gelirin ölçülmesinde kullanılacak bu yöntemler, değerlendirme esnasında soracağımız sorulara bağlıdır. Örneğin değerlendirme esnasında şu sorular sorulabilir; “Değerleme yapacağımız varlığın mevcudiyeti ile tüm gelirimiz ne olabilir?, Değerleme yapacağımız varlık olmasaydı gelirimiz ne olabilirdi?, Eğer değerlendirme yapacağımız varlık olmasaydı, o varlığı kullanabilmek için ne kadar ödeyecektik?, Mevcut varlık ile maliyet tasarrufumuz var mı varsa ne kadar?, Mevcut varlık sayesinde ürünlerimizi primli satabiliyor muyuz?”. Değerleme esnasında sorulacak soruların artırılabilir ve böylelikle kullanılacak yöntemlerin çeşitliliği de çoğaltılabilir.³⁸ En çok kullanılan yöntemleri sıralarsak;

- Primli Fiyat Metodu’nu kullanarak değerlendirme,
- Telif Hakkı Ödemekten Kurtulma Yöntemi’ni kullanarak değerlendirme,
- Maliyet Tasarrufu Yöntemi’ni kullanarak değerlendirme,
- İndirgenmiş Nakit Akım Modeli’ni kullanarak değerlendirme,

Bunları dışında eğer değerlendirme yapılacak olan maddi olmayan duran varlığın kazançları varlığın kendisine doğrudan atıfta bulunulamıyorsa yada kazancı bağımsız olarak ölçülemiyorsa

³⁶ Ma Lianyuan, Lianyuan, Ma; “Valuation of Intellectual Property Assets; Valuation Techniques: Parameters, Methodologies and Limitations”, **WIPO Asian Regional Forum on the Intellectual Property Strategy for the Promotion of Innovative and Inventive Activities**, Beijing, 2000, s. 4

³⁷ Jacquelyn Dal Santo, “**Intellectual Property Income Projections: Approaches and Methods**”, **The Handbook of Business Valuation and Intellectual Property Valuation**, Ed. Robert F Reilly, Robert P. Schweihs, New York, McGraw-Hill, 2004, s.356

³⁸ Gordon V. Smith, **Trade Valuation**, New York, John Wiley & Sons Inc, 1996, ss.142-144

Aktif Getiri Metodu yada Artık Kar Metodu gibi yöntemler kullanılarak firmaların toplam gelirleri üzerinden tespite gidilebilir.³⁹

Uluslararası Değerleme Standardı Kılavuz Notu 4 gelir yaklaşımını ikiye ayırmaktadır;

- doğrudan gelir indirgeme yöntemi,
- indirgenmiş nakit akımı analizi

Her ne kadar açıkça belirtilmese de bu ayrımın, varlığın ömrü ile ilgili olduğu düşünülebilir.

Birinci yöntemde, varlığın değerini bulmak için tahmin edilen temsili gelir miktarı bir aktifleştirme oranına bölünür yada aktifleştirme faktörü ile çarpılır. Bir işletmede bir çok çeşit gelir olabilir ancak Kılavuz 4'ün yönlendirdiği gelirler vergilendirilecek gelir yada vergi sonrası gelirlerdir. Bununla beraber eğer birinci yöntem kullanılacaksa varlığın ömrü sınırsız olması gerekmektedir.

İkinci yöntemde de elde edilecek nakitlerin miktarları her bir periyot için hesap edilir ve bu miktarların şimdiki değerleri bir iskonto oranı ile tespit edilir. Kılavuza göre bu yöntem sınırlı ömürleri olan varlıklar için daha çok kullanılır.

IVS'ye göre iskonto yöntemlerinin kapsadığı dönem normalde ekonomik ömürden ve yasal ömürden daha kısadır. Kılavuz, ekonomik ömrü maddi olmayan varlıkların varlığın sahibine bir ekonomik getiri sağlaması beklenen dönem olarak ölçerken, yasal ömrü de maddi olmayan varlıkların yasalarla koruma altında olabileceği dönem olarak ölçmektedir.

Kılavuz Notu 4 indirgeme ve iskonto oranlarının piyasadan elde edileceğini yada alternatif yatırımlara dair veriler çerçevesinde bir faiz oranı şeklinde ifade edileceğini belirtmektedir.

Yukarıda da belirtildiği gibi UFRS'de gelir yaklaşımı UMS 38'in işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran varlık kısmındaki 41. Paragraf'ında bahsedilmektedir. Paragrafta maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili bir katım tekniklerden bahsedilmektedir. Standart, bu teknikler için 2 şık içerisinde 3 yöntem göstermiştir;

- Birincisi, Doğrudan Gelir İndirgeme Yöntemi: Varlığın karlılığını oluşturan göstergelere (gelir, pazar payı ve faaliyet karı gibi) güncel piyasa işlemlerini yansıtan çarpanların uygulanması.
- İkincisi, İsim Hakkı Ödemekten Kurtulma Yöntemi: Piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemle maddi olmayan duran varlık lisanslanmış (kullanma hakkı verilmiş) olsaydı elde edilme ihtimali olan isim hakkı geliri akışına ("isim hakkı ödemekten kurtulma" yaklaşımında olduğu gibi) güncel piyasa işlemlerini yansıtan çarpanların uygulanması.
- Üçüncüsü, İndirgenmiş Nakit Akım Yöntemi: Beklenen gelecekteki net nakit akışlarının iskonto edilmesi.

Gelir yaklaşımı tüm maddi olmayan duran varlıklarda kullanılabilir ancak bu yaklaşım genellikle aşağıdaki maddi olmayan duran varlıklarda en çok tercih edilen değerlendirme yöntemidir;

- Pazar ilişkili maddi olmayan duran varlıklar
- Sanata ilişkin maddi olmayan varlıklar
- Sözleşme bazlı maddi olmayan duran varlıklar

³⁹ Yann Bonduelle, **Valuing Intangible Assets- Impairment Tests**, Pricewaterhouse Coopers, London 2003, p. 17

4. İNGİLTERE TECRÜBESİ

1980'lerin başında İngiltere'de şerefiye ile ilgili muhasebe standardı, (Statement of Standard Accounting Practice 22) şirket birleşmelerinden doğan şerefiyeler için firmaların kullanabileceği iki yönteme izin vermiştir. Birincisi (tavsiye edilen yöntem); şerefiye miktarını doğrudan öz kaynaktan indirme, ikincisi (alternatif yöntem); aktifleştirme ve sistematik bir şekilde amortisman tabi tutma.⁴⁰

Birinci yöntemi seçen firmaların net gelirleri, şerefiyelerinden kaynaklanan yüksek miktardaki amortisman giderlerinden dolayı bu süre içerisinde düşük çıkmak zorunda kalmıştır. Örneğin Philip Morris Şirketi, Kraft şirketini alımından dolayı 11,6 milyar dolarlık bir miktarı amortize etmiştir.⁴¹ Böylelikle, sermaye piyasası gelişmiş olan İngiltere'deki bazı firmalar kazançlarını düşük göstermemek için ikinci yöntemi kullanmaya başlamışlardır.⁴² Bununla birlikte ikinci yöntemi seçen firmalar da öz kaynak-yabancı kaynak oranında sıkıntılar çekmişlerdir.

1988 yılında SSAP 22, ED 44 yasasıyla revize edilmiş ve bu değişikliklerle şirket alımlarında oluşan şerefiyeden ayrı olarak marka değerinin aktifleştirilmesine izin verilmiştir.⁴³

Böylelikle, firmalar iki yöntemin de olumsuzluklarını yenmek için bu alternatif yöntemi kullanmışlardır. Bu yöntemi kullanan firmalar, şir-

ket alımlarında oluşan şerefiyenin içinden bir miktarı *marka değeri* olarak tespit edip ayrı bir kalem olarak aktiflerine koymuşlardır.

Bu yöntemin avantajı, ED 44'e göre aktifte bulunan marka değerinin amortisman tabi olmayışı ve sadece değer düşüklüğü testine tabi olmasıdır. Böylelikle firmalar dönem giderlerini düşürmeden ve öz kaynaklarını azaltmadan aktiflerini artırabilmişlerdir. Sonuç olarak İngiltere'de 1980'li ve 1990'lı yıllarda perakende ve servis sektörlerindeki bir çok firmanın bilançolarında önemli miktarlarda marka kalemi ortaya çıkmıştır.⁴⁴

O dönemdeki firmalar marka değerlerini tespit etmek için çeşitli yöntemler kullanmışlardır. Bu yöntemler makalemizde bahsettiğimiz klasik yaklaşımlara benzer yöntemlerdir. Bu yöntemlerden bazıları⁴⁵;

- Kazanç Değerlemesi Yöntemi: Bu yöntem klasik yaklaşımlardan gelir yaklaşımına benzemektedir. Bu yöntemde fiyat-gelir çarpanı yada benzer bir çarpan markanın karına uygulanmıştır. Marka karı, firma karından marka ile bağlantılı olmayan varlıkların karlarının çıkartılması ile bulunmuştur. Bu yöntemi kullanan İngiliz firmalarına örnek Dalgety ve United Biscuits'dir.
- İsim Hakkı Geliri Yöntemi: Bu yöntem de

⁴⁰ Karl A. Muller, "An examination of the voluntary recognition of the acquired brand names in the United Kingdom", *Journal of Accounting & Economics*, No: 26, October 1999, p. 180

⁴¹ Smith. *Trademark Valuation*, s. 26

⁴² Muller. s. 181

⁴³ Steve Lawrence, "The historical development of accounting standards - part5", *Professional Scheme*, <http://www.accaglobal.com/publications/studentaccountant/31100, 2000>

⁴⁴ Michael A. Diamond, Donald T. Nicolaisen, "*Intangibles*", *Handbook of International Accounting*, Ed. by Frederic D.S. Choi, Newyork, John Wiley & Sons Inc., 1991, p. 18.17

⁴⁵ Tony Tollington, "UK Brand Asset recognition Beyond – Transaction or Events", *Long Range Planning*, No: 34 Issue 4, August 2001, pp. 471-473

- klasik yaklaşımlardan gelir yaklaşımına benzetmektedir. Bu yöntemde isim hakkı geliri tespit edilip, tespit edilen miktarlar bir iskonto oranı uygulamasıyla değere dönüştürülmüştür. Bu yöntemi kullanan İngiliz firmalarına örnek WPP'dir.
- Piyasa Değeri Yöntemi: Bu yöntem klasik yaklaşımlardan piyasa yaklaşımına benzetmektedir. Bu yöntemde değerlemesi yapılacak varlığın değeri, piyasada satılmış olan benzer nitelikteki varlıkların el değıştirme

miktarları ile tespit edilmiştir. Bu yöntemi kullanan İngiliz firmalarına örnek SmithKline Beecham ve Reckitt&Colman'dır.

- Orijinal Tarihsel Maliyet Yöntemi: Bu yöntem klasik yaklaşımlardan maliyet yaklaşımına benzetmektedir. Bu yöntemde markaya bağlı tüm satın alım, pazarlama ve Ar-Ge giderleri hesaplanmış ve markanın değeri bu miktar üzerinden tespit edilmiştir. Bu yöntemi kullanan İngiliz firmalarına örnek Cadbury Schweppes'dir.

TABLO 1: Bilançolarında Şirket Satın Alımından Dolayı Marka Kalemi Bulunan Bazı İngiliz Firmaları ve Miktarları

Companies	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Cadbury									
Schweppes	308	385	446	522	1689	1547	1575	1561	1656
Grand Metropolitan	2464	2492	2924	2782	3840	3884	-	-	-
Guinness	1395	1395	1395	1395	1395	1395	-	-	-
Ladbroke	377	377	377	277	277	277	277	277	277
London									
International	32	39	40	40	36	32	32	32	-
Reckitt & Colman	587	673	682	1296	1273	1145	1135	1187	1489
United Biscuits	147	157	217	248	251	211	138	-	-
WPP	350	350	350	350	350	350	350	350	350

Kaynak: Tony Tollington, "UK Brand Asset recognition Beyond – Transaction or Events", **Long Range Planning**, No: 34 Issue 4, August 2001, pp. 468

Bununla beraber yüksek miktarda marka değerlerinin aktifleştirilmesi İngiliz otoriteleri tarafından eleştirilmiştir. İmtiyazlı Muhasebeciler Enstitüsü adına çalışan London Business School'dan bir ekip bahsettiğimiz uygulama aleyhine bir rapor hazırlamıştır. Bu rapor 3 ana madde de özetlenebilir⁴⁶;

- 1- Söz konusu varlıkların ayrılabilirlik, değerlendirme ve gelecekteki karlılık gibi faktörlerinin tespit zorluğu, varlık tanımı için şart olan makul bir belirlilik kriterini zedelemektedir.
- 2- Bu durumda piyasa analizcileri bilançoda basit bir şekilde aktifleştirilmiş markaları analizlerinde yeni bir bilgi olarak görmekte ve dikkate almamaktadırlar.
- 3- Buna ek olarak eğer şirketler ek bilgiler vermek istiyorlarsa, bu bilgileri denetime tabi kayıtlarının dışında vermelerine engel hiçbir şey bulunmamaktadır.

Böylelikle bu 3 ana görüşün ışığı altında bahsettiğimiz uygulamanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Nitekim SSAP 22 yerine getirilen FRS 10 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlık Standart'ında bu uygulama kaldırılmıştır.⁴⁷

Burada ilginç olan husus İngiltere'nin IFRS'ye tam uyumu söz konusu olduğunda tecrübe ettik-

leri bu olumsuz deneyim karşılına bir daha çıkma ihtimalinin olmasıdır.

5. SONUÇ

Bu çalışmadan iki sonuç ortaya çıkartılabilir. Birincisi, UFRS'deki son değişikliklerle makul değer ve piyasa değeri kavramlarının standardın tamamında karşımıza çıkıyor olması ve bu kavramların tutarlı olarak kullanılabilmesi için değerlendirme standartlarına duyulan ihtiyacın oldukça artmasıdır. Böylelikle, ileride Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun tüm değerlemelerin Uluslararası Değerleme Standartları'na uygun yapılmasını şart koşacağını ileri sürmek yanıltıcı olmayacaktır.

İkinci sonuç ise; maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme yöntemleri teknik olarak yetersizdir ve bu yetersizlik standartların gerekli açıklamaları yapmalarını engellemektedir. Değerleme sadece muhasebe bilimini ilgilendiren bir konu değildir. Ekonomi, işletme, finans ve istatistik bilimlerinde de bu konuda çalışmalar yapılmaktadır ve yapılmalıdır. İnaniyoruz ki bu konudaki çalışmalar ileride somut sonuçlar sağlayacaktır ancak bu çalışmalar yeterli seviyeye gelinceye kadar muhasebe standartları maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi hakkında hüküm getirmemelidir. Bu tür hükümler yeterli teknik alt yapı sağlanmadan getirilirse, İngiltere'de olduğu gibi sorunlarla karşılaşılacaktır.

⁴⁶ Don A. Egginton, "Toward Some Principle for Intangible Asset Accounting", **Accounting and Business Research** , Vol: 20, No: 79, 1990, s. 197

⁴⁷ John Wyatt, "A guide to FRS 10 Goodwill and Intangible Assets," **Professional Scheme**, <http://www.accaglobal.com/publications/studentaccountant/30784>, 1999

KAYNAKÇA

- Abel, Mark. "Theme III: Methodologies for Determining the Value of Industrial Property Assets-Viewpoint of an Institution for the Management of Industrial Property Rights", **WIPO National Seminar on the Valuation of Industrial Property Asset**, Beijing, 1996
- Bertolotti, Nick. "Methodology for Determining the Value of Industrial Property Assets – Viewpoints of a Professional Consultant Engaged in Valuating Industrial Property Asset" **WIPO National Seminar on the Valuation of Industrial Property Assets**, Beijing, 1996
- Bonduelle, Yann; **Valuing Intangible Assets- Impairment Tests**, Pricewaterhouse Coopers, London 2003
- Bouteiller, Christophe. "The Evaluation of Intangible Asset: Advocating for an Option Based Approach", **6. Alternative Perspective on Finance Conference**, Hamburg, 2002 <http://www.departments.bucknell.edu/management/apfa/Hamburg%20Papers/Bouteiller.pdf>
- Coggin, Dana T. "Let's Not Abandon the Cost Approach", **The Appraisal Journal**, Vol. 62, Issue 1, 1994, p.144-145
- Diamond, Michael A.; Nicolaisen, Donald T. "**Intangibles**", **Handbook of International Accounting**, Ed. by Frederic D.S. Choi, Newyork, John Wiley & Sons Inc., 1991
- Dotzour, Mark G; Freitag, Mark R, "The cost approach in residential appraising: Make it optional", **The Appraisal Journal**, Vol.63, Issue 2, 1995, ss.182-186
- Egginton, Don A. "Toward Some Principle for Intangible Asset Accounting", **Accounting and Business Research** , Vol: 20, No: 79, 1990
- FEI Reseach Foundation Issue Alert, **Intangibles: What Their Valuation is Really Worth**, 2002
- Gajland, David. "Valuation of Intellectual Property Assets: Significant, Parameters, Methodologies and Limitations, **WIPO Asian Regional Seminar on the Promotion of the Use of the Intellectual Property System by the Private Sector, Daeduk, Republic of Korea**, 1998
- Iwan, Gregory A. "The Cost Approach - Inflexible or Infeasible?", **The Appraisal Journal**, Vol. 61, Issue 1, 1993, p.136-137
- Kaplan, Robert S.; Norton David P. **Strategy Maps**, Boston, Harvard Business School Press, 2004
- King, Alfred M; Henry, Jay M. "Valuing Intangible Assets Through Appraisals", **Strategic Finance**, Vol.81, Iss. 5, Nov, 1999
- Lawrence, Steve. "The historical Development of Accounting Standards - Part5", **Professional Scheme**, <http://www.accaglobal.com/publications/studentaccountant/31100>, 2000
- Lianyuan, Ma. "Valuation of Intellectual Property Assets; Valuation Techniques: Parameters, Methodologies and Limitations", **WIPO Asian Regional Forum on the Intellectual Property Strategy for the Promotion of Innovative and Inventive Activities**, Beijing, 2000
- Lück, Gert. "Theme I: The Importance of Assessing the Value of Industrial Property Assets – Viewpoint of a Right Holder (Inventor, Enterprise or Institution)" **WIPO National Seminar on the Valuation of Industrial Property Assets**, Beijing 1996
- Marchitelli, Richard "Rethinking the Cost Approach", **The Appraisal Journal**, Vol. 60, Issue 3, 1992, ss.424-426
- Muller, Karl A. " An examination of the voluntary recognition of the acquired brand names in the United Kingdom", **Journal of Accounting & Economics**, No: 26, October 1999

Mundy, Bill. "The Specific Methods and the Appraisal Process", **The Appraisal Journal**, Vol. 60, Issue 3, 1992, s.493-499

Oetzel, Terrell R. "Some Thoughts on the Cost Approach", **The Appraisal Journal**, Vol. 61, Issue 1, 1993, ss.132-135

Parr, Russell. "Module 6: IP Valuation Issues and Strategies", **Singapore-WIPO Joint Training Course for Asia and the Pacific Region on Intellectual Property and Technopreneurship Development**, Singapore, 1999

Price Waterhouse Coopers, **Shedding Light on IFRS: IFRS 3 The new Business Combination Standard**, 2002

Reilly, Robert F.; Schweihs, Robert P. **Valuing Intangible Assets**, New York, McGraw-Hill, 1999

Robinson, Rudy R; Lucas, Scott R. "Appraising Special-Purpose Industrial Facilities for Ad-Valorem Purposes", **The Appraisal Journal**, Vol. 71, Issue 4, 2003, pp.323-324

Santo, Jacquelyn Dal. "**Intellectual Property Income Projections: Approaches and Methods**", **The Handbook of Business Valuation and Intellectual Property Valuation**, Ed. Robert F Reilly, Robert P. Schweihs, New York, McGraw-Hill, 2004

Schwartzben, Dov; Finkler, Steven A. "Combining Accounting Approaches to Practice Valuation", **Healthcare Financial Management**, Vol. 52, Issue 6, 1998, ss.72-76

Shortridge, Rebecca Toppe; Schroeder, Amanda; Wagoner, Erin. "Fair-Value Accounting- Analyzing the Changing Environment" **The CPA Journal Online**, April 2006

Smith, Gordon J. "Assesment and Valuation of Inventions and Research Results for Their Use and Commercialization", **International Workshop on Management and Commercialization of Inventions and Technology**, Monterrey, 2002

Smith, Gordon V. **Trade Valuation**, New York, John Wiley & Sons Inc, 1996

Smith, Gordon V. Parr L. Rusell: **Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets**, New York, John Wiley & Sons Inc., Third Ed., 2000

Sveiby, Erik. "Methods for Measuring Intangible Assets",

<http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>, 2005

Tollington, Tony. "UK Brand Asset recognition Beyond – Transaction or Events", **Long Range Planning**, No: 34 Issue 4, August 2001

Wyett, John. "A guide to FRS 10 Goodwill and Intangible Assets", **Professional Scheme**

<http://www.accaglobal.com/publications/studentaccountant/30784>, 1999

Yang, J. M. "The Valuation of Intangibles", **The Accounting Review**, Vol. 2, NO. 3, 1927, ss.224-228

www.ivsc.org

www.tmsk.org.tr

SERBEST MUHASEBECİ VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN İŞ TATMİNİ DÜZEYLERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: ORTA ve DOĞU KARADENİZ BÖLGELERİ ÖRNEĞİ

Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA*

ÖZET

Bu çalışmanın amacı Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin iş tatmini düzeylerini belirlemektir. Çalışmanın amacını gerçekleştirmek için Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği'ne (TÜRMOB) kayıtlı ve Orta ve Doğu Karadeniz Bölgelerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına Appleton v.d. (1998) tarafından geliştirilmiş anket formu yöneltilmiştir. Sonuçlar SPSS 13 paket programı aracılığı ile frekans ve tek yönlü ANOVA analizlerine tabi tutulmuştur. Sonuç olarak Orta ve Doğu Karadeniz Bölgelerinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin mesleklerinin iş tatmini boyutlarından düşük düzeyde tatmin elde ettikleri tespit edilmiştir. Bu çalışma, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleklerinin çevresinde bulunan bireyler, odalar ve düzenleyici kurumların meslek mensuplarının sosyal ve psikolojik yönelimlerini daha fazla dikkate alması gerektiğini savunmaktadır.

Anahtar kelimeler: İş tatmini, muhasebeciler, muhasebe mesleği.

AN EMPIRICAL ANALYSIS OF THE TURKISH CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS' JOB SATISFACTION: MIDDLE & EASTERN BLACKSEA REGIONS EXEMPLIFICATION

Abstract

This study aims to determine job satisfaction of the professional accountants in Middle and Eastern Blacksea Regions of Türkiye. Appleton et al. (1998)'s questionnaire was applied to Certified Public Accountants from Union of Chambers of Certified Public Accountants of Türkiye (TÜRMOB) registered 6 Eastern Blacksea Region chambers (Trabzon, Giresun, Ordu, Rize, Gümüşhane and Samsun). SPSS 13 packaged software is used in data entrance-analyze, descriptive statistics and one-way ANOVA analysis processes. Total job satisfaction scores show that certified public accountants in Middle and Eastern Blacksea Regions of Türkiye are not being satisfied with the professional dimensions of job satisfaction. Thus this paper suggests that the profession regulators in Türkiye should seriously pay attention to social and psychologic problems of the accountants.

Key words: Job Satisfaction, accountants, accounting profession.

* Araştırma Görevlisi, Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.
e-posta: h_yayla@hotmail.com

1. GİRİŞ

İş tatmini, yarım yüzyılı aşkın bir süredir literatürü meşgul eden önemli işletmecilik sorunlarından birisi olarak anlamlı düzeyde çalışmaya araştırma konusu olmuştur (örnek olarak, Bauer, 2004; Clark v.d., 1996; Dinham ve Scott, 2000; Furnham, 1997; Handyside, 1961; Janson ve Martin, 1982; McCormick, 1997; Ngo ve Sansgiry, 2004; Spector, 1997; Warr, 1992; Weaver, 1980; Woods ve Weasmer, 2004).

Üzerinde kesin bir tanımlama konsensusu bulunmayan iş tatmini kavramı, farklı araştırmacılar tarafından birbirine benzer şekilde ele alınmıştır (bakınız: Bakan ve Büyükbeşe, 2004; Rose, 2001; Sousa-Poza ve Sousa-Poza, 2000). Basit bir tanım ile iş tatmini, bireylerin işleri ve işlerinin farklı yönleri hakkında hissettikleri genel durumu ifade eder (Spector, 1997; aktaran Eurofound, 2006:4). İş tatmini, insanların işlerini sevmelerinin bir ölçütüdür. Diğer bir ifade ile, işleri ve iş çevreleri hakkında olumlu düşüncelere sahip olmalarıdır (De Nobile, 2003). Bunun aksine iş tatmini kavramı, olumsuzluk düşüncelerini ve hissiyatını da içermektedir (Furnham, 1997). Bu nedenle Akıncı (2004) iş tatmini ifadesini “iş tatmini veya tatminsizliği” olarak kullanmıştır (s.2). İşgören, işinden ve iş ortamından beklentilerinin yeterince karşılanmadığı algısına sahip olduğu takdirde, iş tatminsizliği ortaya çıkmaktadır. İş tatminsizliği, işgörenin işgücü verimliliğinin olumsuz etkilenmesine, işe bağlılığının azalmasına ve isteğe bağlı işgücü devir hızının artmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda işgörenin sağlık durumu da olumsuz etkilenmektedir. İş tatmini düşük işgörenlerde sinirsel (uykusuzluk, baş ağrısı vb.) ve duygusal çöküntülerin (stres, hayal kırıklığı vb.) olduğu ve iş tatminsizliği ile aralarında anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır (Miner, 1992: 119; Akıncı, 2002:3).

İş tatminini dahili ve harici olarak sınıflandırılacak düzeyde faktör belirlemektedir (Ngo ve Sansgiry, 2004:405). Özgen v.d. (2002)’ne göre iş tatminini oluşturan faktörler bireysel ve işin kendisinden kaynaklanan faktörler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (s.327). İş tatmini oluşturan bireysel faktörler; kişisel beklentiler, kişilik, iş tecrübesi, sosyal kişilik, hizmet süresi, eğitim düzeyi olarak sınıflandırılabilir. Diğer yandan işin genel görünümü ve zorluk derecesi, ücret/kazanç, işletmenin/mesleğin sosyal görünümü, çalışma koşulları ve iş güvenliği, ilerleme olanağı, uygun ödüllendirme sistemi, yönetici, çalışanların kararlara katılım derecesi, iş tatminini etkileyen iş ortamına bağlı faktörlerdir (Bakan ve Büyükbeşe, 2004:6). McCormick (1997)’e göre iş tatmini dışsal güçlerle ilgili olan stres faktörleri ile de çok güçlü bir ilişki içindedir.

Clark v.d.(1996)’ne göre kişinin yaşı ile iş tatmini arasında önemli bir ilişki vardır. Bu ilişki, erken yaştaki kişiler ile ileri yaştaki kişiler arasında daha anlamlı düzeyde ortaya çıkmaktadır (s.57). Warr (1992)’a göre ileri yaşta olan kişilerin gençlere göre daha fazla iş tatmini edinmeleri olağandır. Rice v.d. (1991) ise iş tatmininin büyük oranda üretkenlikle ilişkili olduğunu saptamışlar ve her iki değişken arasında anlamlı düzeyde bir değişim bulmuşlardır. Bununla birlikte, iş tatminine yönelik makro nitelikli araştırmalar iş tatminin belirlenmesinin işi bırakma, kişisel mutluluk ve huzurlu olma gibi durumlar hakkında bir belirleyici olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Eurofound, 2006:2). Bu çalışmalardan bir tanesini gerçekleştirmiş olan Clark (1998)’a göre iş tatmini sosyal refahın gelişmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Bauer (2004)’ün EWCS-2000 (European Working Conditions Surveys)’in verilerini kullanarak 15 Avrupa ülkesinde yapmış olduğu çalışma Clark (1998)’in bu bulgusunu destekler niteliktedir (bakınız Tablo-1). Bauer (2004)’in kar amacı gütmeyen kurum çalışanları, askerler, tarım çalışanları ve

serbest meslek sahipleri de dahil olmak üzere 10,693 örnek kullanarak gerçekleştirmiş olduğu çalışmada Avusturya, Belçika ve Danimarka gibi ülkelerde en yüksek iş tatminini tespit etmişken Birleşik Krallık, İsveç, İspanya ve Portekiz'de ise en düşük iş tatmini tespit etmiştir. Bu noktada, Bauer (2004)'ün yüksek iş tatmini

tespit ettiği ülkelerde, paralel olarak, refah seviyesi de yüksekken daha düşük iş tatmini tespit etmiş olduğu ülkelerde refah seviyesi daha düşük durumdadır. Bununla birlikte dikkate değer bir başka konu da Akdeniz ülkelerindeki iş tatmin düzeylerinin araştırılan diğer Avrupa Birliği ülkelerinden daha düşük olduğudur¹.

Tablo-1: 15 Avrupa Ülkesinde İş Tatmini (2000 yılı) (%)

	Hiç Tatmin Değil	Az Tatmin	Orta Tatmin	Çok Tatmin
Avusturya	1	10.6	49.9	38.5
Belçika	3.2	9.4	56.1	31.3
Danimarka	1.1	3.9	41.2	53.8
Finlandiya	1.3	5.7	65.1	27.9
Fransa	4.8	17.5	60.2	17.5
Almanya	2.0	12.8	60.2	25.0
Yunanistan	5.1	26.1	54.8	14.0
İrlanda	0.8	4.9	44.5	49.8
İtalya	4.5	17.8	60.1	17.5
Lüksemburg	1.5	10.5	61.6	26.4
Hollanda	2.1	9.6	40.3	48.0
İspanya	4.2	19.2	62.1	14.4
Portekiz	3.4	16.2	68.8	11.6
İsveç	5.1	10.3	56.5	28.0
Birleşik Krallık	3.2	6.1	50.8	39.9
Avrupa Birliği	3.3	13.0	56.8	26.9

Kaynak: Bauer (2004)'ten aktaran Eurofound (2006:6)

1 IMF (Uluslararası Para Fonu)'in 2005 yılı için ülkelerin satın alma gücü göstergesine göre kişi başı gelir hesaplaması Avusturya 33,432, Belçika 31,244, Danimarka 34,740, İsveç 29,926, Portekiz 19,335, İspanya 26,320, Birleşik Krallık 30,436 Amerikan Doları olarak gerçekleşmiştir.

İş tatmininin sonuçları, işgörenin fiziksel ve ruhsal sağlığını, örgütün çalışma ortamını ve verimliliğini etkilemesi açısından göz ardı edilemeyecek kadar önemlidir (Akıncı,2002:6). Bu psiko-sosyolojik durum kendini hizmet odaklı işletmelerde daha fazla göstermektedir. Özellikle son yıllarda yapılan çalışmalar, bir bütün olarak, iş tatmininin işletmelerin hizmet kalitesini etkileyen en önemli faktörlerden birisi olduğunu ortaya çıkarmıştır (Chou v.d.,2002:49).

Bu bağlamda, 3568 sayılı yasaya göre faaliyet gösteren; Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) de işlerinin hizmet niteliğindeki doğası nedeniyle iş tatmini olgusunun araştırılması için en uygun deneklerdir. Türkiye’de muhasebe mesleğinin, mesleki koşulların taşıdığı güçlüklerle rağmen özveriyle yürütüldüğü ve bu meslekte çalışanların mesleğin gerektirdiği hassasiyetlerden uzaklaşmadan ve mevzuatın çizdiği çerçevenin dışına çıkmadan meslek disiplinlerine bağlı bir yapıyı muhafaza etmeye azmettikleri (Yereli,2006) göz önünde bulundurulduğu takdirde, Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM)’in iş tatmin düzeylerinin ne durumda olduğunun ortaya koyulması dikkat çekici olacaktır. Diğer hizmet mesleklerindeki gibi mesleki problemler yaşayan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin mesleki motivasyonlarının sağlanabilmesi ve muhasebe bürolarının kamusal amaçlar doğrultusunda daha verimli çalışabilmesi için iş tatmininin sağlanması gereklidir.

Bu çalışmanın amacı 3568 sayılı yasaya göre Orta ve Doğu Karadeniz bölgelerinde faaliyet gösteren Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB)’ne kayıtlı Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin iş tatmin düzeylerini belirlemektir. Çalışma 3 ana

bölümden oluşmaktadır. Bundan sonraki bölümde çalışmanın amacının gerçekleştirilmesi için yapılan araştırmanın metodolojisi, bulguları ve analizi ele alınmıştır. 3. bölümünde sonuç ve tartışmaya yer verilen çalışma, kaynakça ile son bulmaktadır.

2. Araştırma

2.2. Araştırmanın Metodolojisi

2.2.1.Araştırma’nın Ön Çalışması ve Örneklem Oluşturulması

Araştırma’nın giriş bölümünde belirtilen amacının gerçekleştirilebilmesi için Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere Appleton v.d.(1998) tarafından geliştirilmiş olan iş tatmininin boyutlarına yönelik anket uygulanmıştır. Anketin Türkçe’ye uygunluğu, Giresun Üniversitesi İ.İ.B.F. ve Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme bölümü akademisyenlerinin görüşü alınarak bir ön değerlendirme ile sağlanmıştır.

Araştırma’nın evreni Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği’ne (TÜRMOB) kayıtlı ve Orta ve Doğu Karadeniz Bölgelerinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerdir. Örneklem çerçevesi gayeli örneklem yöntemine göre belirlenmiştir ve örneklem çerçevesi toplam 172 Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirden oluşmaktadır.

2.2.2.Veri ve Bilgi Toplama Yöntem ve Aracı

Araştırmanın amacına ulaşabilmek için Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere hazırlanan anket uygulanmıştır. Ankette sorulan sorulara 5’li likert ölçeği (5; Çok Yüksek Tatmin, 4; Yüksek Tatmin, 3; Tatmin, 2; Düşük Tatmin, 1; Çok Düşük Tatmin) ile cevap verilmesi istenmiştir. Araştırma’nın anketi iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete

katılanların meslek odasına kayıtlı oldukları vilyetlerini, cinsiyetlerini, yaşlarını, medeni hallerini, meslekte çalışma sürelerini ve yaşadıkları yerleşim birimlerini belirlemeye yönelik demografik değişkenleri içeren sorular, ikinci bölümde ise ankete katılanların iş tatmin düzeylerini belirlemeye yönelik 9 soru yer almaktadır. Anket verilerinin analizinde SPSS 13 paket programı kullanılmıştır.

Anketlerin tamamı anketörlerin soruları daha açık bir şekilde anlayabilmesi, anket cevaplamasının geciktirilmemesi ve anketörlerin ölçekteki sorularla ilgili yorumlarının daha detaylı öğrenilebilmesi amacıyla yüz yüze görüşme (doğrudan iletişim) yöntemi ile yapılmıştır. Bu nedenle anket sorularının cevaplanmasında araç etki bulunmaktadır ve yapılan çalışma aynı zamanda bir alan araştırması niteliği taşımaktadır. Cevaplamada oluşabilecek olumsuz etkinin önüne geçebilmek için anket soruları arasında kişilerin kimliklerini ortaya çıkarıcı herhangi bir soruya yer verilmemiştir. Anket, soruların tamamını kapsayan tek bir sayfa halinde sunulmuştur.

2.2.3. Araştırma'nın Kısıtları

Yapılan bu çalışmada zaman ve maliyet kısıtları mevcuttur. Özellikle anketlerin yüz yüze

(doğrudan iletişim) yapılmış olması ve ana kütlelerin Gümüşhane, Ordu, Giresun, Trabzon, Rize ve Samsun illerini kapsamaması nedeniyle önemli düzeyde ulaşım ve maliyet güçlüğü yaşanmıştır. Ayrıca çalışmada kullanılması planlanan deneklerin işlerinin yoğunluğu nedeniyle anketlerin cevaplanmasında bir takım aksaklıklar meydana gelmiştir. Bu kısıtların karşısında, meslek mensupları anket sorularını büyük bir isteklilikle cevaplamış ve açık uçlu soru/görüşme bölümünde meslek mensuplarının sorunlarını irdeleyen çalışmaların ve yayınların sayısının artırılması gerektiği yönünde görüşler bildirilmiştir. Araştırma 08.01.2006 ile 16.02.2007 tarihleri arasında meslek mensuplarının çalışma bürolarında ve telefon görüşmesi aracılığı ile gerçekleştirilmiştir.

2.3. Araştırmanın Bulguları

2.3.1. Demografik Değişkenler

Araştırma kapsamında ana kütle olarak seçilen Orta ve Doğu Karadeniz Bölgelerinde meslek odalarına kayıtlı bulunan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler içinden uygulanan ankete cevap veren meslek mensuplarının sayısı aşağıda bulunan Tablo-2 aracılığı ile gösterilmiştir.

Tablo-2: Ankete Katılanların Bağlı Oldukları Odalar

İl	Anketör Sayısı	İl	Anketör Sayısı
Rize	31	Gümüşhane ²	8
Trabzon	37	Samsun	49
Giresun	21	Toplam	172
Ordu	26		

2 Bayburt ilindeki meslek mensupları faaliyetlerini Gümüşhane SMMM Odasına kayıtlı olarak sürdürmektedirler.

Anket'e cevap veren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ait demografik özelliklerin tamamı aşağıda bulunan Tablo-3 aracılığı ile gösterilmiştir. Tablo-3'e göre anketi cevaplayanların büyük bölümünü erkek meslek mensupları oluşturmaktadır (%90,1). Anketörlerin %84,9'u evli, % 7,6'sı bekar ve % 7,6'sı duldur. Bununla birlikte cevaplayıcıların anlamlı düzeydeki bölümü anketin uygulanmış olduğu il merkezlerinde çalışmaktadırlar (%82,0). Diğer yandan, ankete cevap ver-

miş olan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yaşları ve meslekte çalışma süreleri ile ilgili demografik özellikleri homojen dağılım göstermiştir. Bu noktada dikkati çeken önemli ayrıntı, anketörlerin meslekte çalışma sürelerinin büyük oranda 21 yıl ve üstünde olmasıdır (%37,8). Buna ek olarak cevaplayıcı yaşlarının 30'un üstünde yoğunlaşmış olması da anketörlerin büyük oranda mesleğinde tecrübeli bireyler oldukları düşüncesini desteklemektedir.

Tablo-3: Ankete Katılanların Demografik Özellikleri

Medeni Hal	N	%	Cinsiyet	N	%	Yaşanılan Yer	N	%
Bekar	13	7,6	Erkek	155	90,1	İlçe	31	180
Evli	146	84,9	Kadın	17	9,9	İl	141	82,0
Dul	13	7,6						
Meslekte Çalışma Süresi	N	%	Yaş	N	%			
			20-25	1	0,6			
0-5	8	4,7	26-30	5	2,9			
6-10	29	16,9	31-35	40	23,3			
11-15	38	22,1	36-40	37	21,5			
16-20	32	18,6	41-45	25	14,5			
21 ve üstü	65	37,8	46-50	41	23,8			
			51 ve üstü	23	13,4			

2.3.2. Analiz

Anket sorularına verilen cevapların analizinde ilk olarak Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin iş tatmin düzeylerinin bir bütün olarak tespit edilebilmesi için frekans analizi yapılmıştır (Tablo-4). İkinci olarak cevaplayıcıların iş tatmin düzeylerinin (her bir boyut için) demografik değişkenlere göre ne gibi bir anlamlı farklılık gösterdikleri tek yönlü varyans (ANOVA) analizi vasıtasıyla belirlenmeye çalışılmıştır (Tablo-6 ve Tablo-7). Tek yönlü varyans analizi sonucunda demografik değişkenlerin alt gruplarında anlamlı farklılıklar bulunanlara Post-Hoc testleri (Homojen gruplarda Scheffe, homojen olmayan gruplarda Dunnett's C) uygulanarak farkın hangi alt gruplar arasında olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin iş tatminlerini ölçmeye yönelik sorulara verilen cevapların ortalamaları ve cevap verenlerin her bir sorudaki dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo-4: Ölçek Sorularına Verilen Cevapların Frekans Dağılımı

İş Tatmini Boyutları	Çok Düşük Tatmin	Düşük Tatmin	Tatmin	Yüksek Tatmin	Çok Yüksek Tatmin	Ortalama
S1. Elde Edilen Kazanç	20	79	70	3	-	2,33
S2. Fiziksel Çalışma Şartları	7	40	114	11	-	2,75
S3. Çalışma Süresi (Saat/Gün)	26	88	52	6	-	2,22
S4. Çalışma Yöntemlerini Seçim Özgürlüğü	17	62	84	7	2	2,51
S5. Sahip Olunan Mesleki Sorumluluk	3	43	97	25	4	2,91
S6. Kişisel Yetenekleri Kullanma Fırsatı	7	53	103	7	2	2,67
S7. Meslekte Bulunan Kişilerle İlişkiler	9	47	91	22	3	2,78
S8. Mesleki İşlerin Çeşitliliği	19	59	74	14	6	2,59
S9. İyi Bir Mesleğe Sahip Olduğunu Kabul Etme	2	38	93	32	7	3,02

Araştırmaya katılan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin iş tatminlerini ölçmeye yönelik sorulara verilen cevapların demografik değişkenlerin alt bölümlerine göre ortalamaları Tablo-5 aracılığı ile gösterilmiştir.

Tablo-5: Demografik Değişkenlerin Alt Bölümlerine İlişkin Frekans Dağılımı

Demografik Değişken	Ortalamalar								
	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9
Samsun	2,31	2,88	2,33	2,71	3,00	2,67	2,84	2,55	3,08
Rize	2,29	2,71	2,00	2,35	2,68	2,61	2,58	2,39	2,77
Trabzon	2,24	2,73	2,27	2,38	2,84	2,41	2,78	2,65	2,84
Giresun	2,29	2,86	2,19	2,24	2,86	2,48	2,86	2,43	2,76
Ordu	2,54	2,62	2,38	2,58	3,23	3,12	2,77	2,92	3,54
Gümüşhane	2,38	2,38	1,75	2,88	2,63	3,25	3,13	2,63	3,50
Cinsiyet									
Erkek	2,31	2,75	2,17	2,50	2,88	2,65	2,80	2,57	2,01
Kadın	2,41	2,76	2,71	2,53	3,18	2,88	2,65	2,71	3,11
Yaş									
20-25	2,00	2,00	2,00	3,00	2,00	3,00	3,00	3,00	3,00
26-30	2,20	2,60	2,20	2,60	2,80	3,00	2,80	2,80	3,40
31-35	2,28	2,63	2,18	2,28	2,93	2,80	2,55	2,78	3,05
36-40	2,35	2,68	2,00	2,41	2,86	2,49	2,78	2,08	3,00
41-45	2,08	2,84	1,96	2,48	2,92	2,60	2,88	2,32	2,96
46-50	2,32	2,93	2,43	2,63	2,95	2,61	2,78	2,93	2,95
51 ve üstü	2,70	2,74	2,57	2,83	2,91	2,87	3,09	2,70	3,13
Medeni Durum									
Bekar	2,23	2,69	2,38	2,31	2,62	2,85	2,46	2,69	2,92
Evli	2,38	2,77	2,25	2,51	2,94	2,67	2,82	2,61	3,04
Dul	1,85	2,62	1,77	2,69	2,85	2,54	2,77	2,23	2,92
Meslekte Çalışma Süresi									
0-5	2,13	2,38	2,13	2,38	2,88	3,13	2,50	3,00	3,50
6-10	2,38	2,55	2,28	2,31	2,79	2,76	2,69	2,48	2,93
11-15	2,26	2,71	2,05	2,42	3,05	2,61	2,74	2,55	3,18
16-20	2,19	2,81	2,00	2,34	2,59	2,50	2,84	2,22	2,75
21 ve üstü	2,43	2,88	2,42	2,74	3,03	2,71	2,86	2,78	3,05
Yerleşim Birimi									
İlçe	2,06	2,74	2,23	2,35	2,81	2,42	2,87	2,52	2,81
İl	2,38	2,75	2,22	2,54	2,93	2,73	2,77	2,60	3,07

“Elde Edilen Kazanç”, “Fiziksel Çalışma Şartları”, “Çalışma Süresi (Saat/Gün)”, “Çalışma Yöntemlerini Seçim Özgürlüğü”, “Sahip Olunan Mesleki Sorumluluk”, “Kişisel Yetenekleri Kullanma Fırsatı”, “Meslekte Bulunan Kişilerle İlişkiler”, “Mesleki İşlerin Çeşitliliği”, “İyi Bir Mesleğe Sahip Olduğunu Kabul Etme” önermelerine verilen cevaplar demografik değişkenlerin alt gruplarında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği ve farkın hangi alt gruplar arasında olduğu Post-Hoc testleri ile tespit edilmiştir. Test sonucunda sadece il ve yaş demografik değişkenlerinin alt gruplarında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir (Tablo-6 ve Tablo-7).

Tablo-6: İl demografik değişkenine ilişkin ANOVA sonuçları

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
Kişisel Yetenekleri Kullanma Fırsatı	11,326	5	2,265		
	66,441	166	,400	5,660	,000
	77,767	171			
İyi Bir Mesleğe Sahip Olduğunu Kabul Etme	13,516	5	2,703		
	92,391	166	,557	4,857	,000
	105,907	171			

“Kişisel Yetenekleri Kullanma Fırsatı” ve “İyi Bir Mesleğe Sahip Olduğunu Kabul Etme” önermelerine verilen cevaplar il demografik değişkeninin alt gruplarında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden Ordu ve Gümüşhane’de faaliyet gösterenler “Kişisel Yetenekleri Kullanma Fırsatı” önermesine diğer illerde faaliyet gösteren meslek mensuplarına göre daha olumlu cevap vermişlerdir. Bununla birlikte, “İyi Bir Mesleğe Sahip Olduğunu Kabul Etme” önermesine Ordu ve Gümüşhane illerinin yanında Samsun ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler de olumlu yanıt vermişlerdir.

Tablo-7: Yaş demografik değişkenine ilişkin ANOVA sonuçları

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
Mesleki İşlerin Çeşitliliği	18,070	6	3,012		
	125,622	165	,761	3,956	,001
	143,692	171			

“Mesleki İşlerin Çeşitliliği” önermesine verilen cevap yaş demografik değişkeninin alt gruplarında 0.05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden 20-25 yaş aralığında olanlar “Mesleki İşlerin Çeşitliliği” sorularına diğer illerde faaliyet gösteren meslek mensuplarına göre daha olumlu cevap vermişlerdir. Ancak 20-25 yaş aralığında sadece bir kişinin ankete cevap vermiş olması yaş demografik değişkeninin alt gruplarına ilişkin ANOVA sonucunun geçerliliğini şüpheye düşürmektedir.

3. Sonuç ve Tartışma

3.1.Sonuç

Bu çalışmada Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) kayıtlı ve Orta ve Doğu Karadeniz Bölgelerinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin iş tatmini düzeyleri ortaya koyulmuştur. Appleton v.d. (1998) tarafından geliştirilmiş anket formu meslek mensuplarına yöneltilmiş ve cevaplar frekans ve tek yönlü ANOVA analizlerine tabi tutulmuştur. Anket çalışması doğrudan iletişim yöntemi ile yapılmış olduğu için bir alan (nitel) araştırması niteliğindedir.

Araştırma sonuçları, Orta ve Doğu Karadeniz Bölgelerinde bulunan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin mesleklerini genel olarak düşük tatmin düzeyinde sürdürdüklerini göstermektedir. Araştırma kapsamında anketörlere yöneltilen iş tatmini önermelerine verilen cevaplar, meslek mensuplarının özellikle mesai süresinden tatminsiz olduklarını ortaya çıkarmıştır. “Çalışma Süresi (Saat/Gün)” önermesine verilen cevapların ortalaması (2,22) meslek mensuplarının mesai süresinden tatmin olmadıklarını göstermektedir. Çalışma süresi boyunca yanında Serbest Muhasebeci ve Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirlerin düşük tatmin sağladıkları ikinci önerme “Elde Edilen Kazanç”tır. Elde edilen kazanç önermesine Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin verdikleri yanıt ortalama olarak 2,33'dür ve bu sonuç meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançtan tatmin olmadıklarını göstermektedir. Ayrıca “Elde Edilen Kazanç”, “Fiziksel Çalışma Şartları” ve “Çalışma Süresi (Saat/Gün)” önermelerine verilen cevaplar arasında “Çok yüksek Tatmin” seçeneği ile cevap veren hiçbir meslek mensubunun olmaması dikkat çekicidir.

Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından “Elde Edilen Kazanç”, “Fiziksel Çalışma Şartları”, “Çalışma Süresi (Saat/Gün)”, “Çalışma Yöntemlerini Seçim Özgürlüğü”, “Sahip Olunan Mesleki Sorumluluk”, “Kişisel Yetenekleri Kullanma Fırsatı”, “Meslekte Bulunan Kişilerle İlişkiler” ve “Mesleki İşlerin Çeşitliliği” önermelerine verilen olumsuz cevaplar karşılık olarak “İyi Bir Mesleğe Sahip Olduğunu Kabul Etme” önermesine verilen cevapların ortalaması 3,02 düzeyindedir. Bu sonuç, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sahip oldukları mesleği, bireysel şartlarının haricinde ve diğer meslek dalları ile karşılaştırıldığında tatmin sağlayacak düzeyde algıladıklarını göstermektedir.

İl demografik değişkenine ilişkin ANOVA sonuçlarına bakıldığında “İyi Bir Mesleğe Sahip Olduğunu Kabul Etme” önermesine ortalama olarak “tatmin” düzeyinde cevap verilmesinde Ordu, Gümüşhane ve Samsun illerindeki yüksek tatmin düzeyi etkili olmuştur. Anketörlerin cevaplama sürecinde açık uçlu olarak yaptıkları yorumlarda “İyi bir mesleğe sahibiz ancak mesleğimizin kıymeti bilinmiyor”, “Mesleğimiz önemlidir ancak mükellef tarafından önemi yeterince anlaşılmıyor”, “Mesleki standartlar arttıkça Batıdaki ülkelerde ki gibi mesleğimizin önemi anlaşılacaktır” gibi yapılan yorumlar da

“İyi Bir Mesleğe Sahip Olduğunu Kabul Etme” önermesine verilen cevapların tatmin düzeyinde ortaya çıkmasının kaçınılmaz olduğunu göstermiştir.

3.2.Tartışma

Bir ülkenin bağımsızlığı için silahlı kuvvetler neyi ifade ediyorsa, bir ülkenin geleceği için sağlık ve eğitim kadrosu ne kadar önemliyse, maliye teşkilatı ve muhasebe çalışanları bunların tamamı için o derecede önemlidir (Yereli,2006). Muhasebecilerin ürettikleri temel işletme bilgileri, ekonomik sistemin kalbini oluşturmakta ve ekonomik kararların verilmesinde en temel dayanak noktasını teşkil etmektedir. Bu nedenle Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleklerinde çalışanların yaptıkları işlerin her boyutu ile tatmin olmaları bu önemli mesleğin gerektiği şekilde yerine getirilmesi için son derece gereklidir.

Oysa ki çalışmanın araştırma ve sonuç kısımlarında nitel ve nicel araçlar kullanılarak gösterildiği üzere Orta ve Doğu Karadeniz Bölgelerinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler mesleklerinden tatmin olamamaktadırlar. Elde edilen serbest meslek kazancı düşük, fiziksel çalışma şartları zorlayıcı ve bunaltıcı ve çalışma süresi (Saat/Gün) çok uzun veya düzensiz olarak değerlendirilmektedir. Genel bir kanı olarak, elde edilen kazancın düşük olmasındaki en önemli neden ücret tarifesine uymayan diğer meslek mensupları olarak değerlendirilmektedir. Bu yönüyle “Meslekte Bulunan Kişilerle İlişkiler” boyutundan “düşük oranda tatmin” olunması da anlamlı bir sonucu ihtiva etmektedir. Bununla birlikte, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler çalışma yöntemlerini seçim özgürlüğüne sahip olmamalarını, kamusal bir iş yapıyor olmalarından dolayı, her ne kadar

kabullenmiş olsalar da iş boyutunun bu yönünden tatmin olamamaktadırlar. Genel olarak meslek mensupları, özellikle beyanname verilme sürelerinin çok kısıtlayıcı olduğu görüşünü savunmaktadırlar. Mesleki işlerin çeşitliliği de Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin koşullarını ve iş tatmin düzeylerini zorlayıcı niteliktedir. Bu noktada, bir Orman Bilimci olan Prof.Dr. Gürsel Çolakoğlu'nun (2007) bir muhasebeci arkadaşı ile ilgili yaptığı gözlem muhasebecilik mesleğinin uzağında olan birisi olması açısından dikkat çekici ve araştırmanın ampirik sonuçlarının açığa çıkaramayacağı kadar ilginçtir:

“Düşünün gece gündüz rakamlar, mükellefler, faturalar ve vergi dairesi arasında koşuşturan bir insan. Üniversiteye aynı yıllarda başladığımızı göre basit bir hesapla Ahmet 26-27 yıldır rakamlarla boğuşuyor. Gözlük camlarının üstünden, sağ elinin parmakları hesap makinesinde sol eli bilgisayarın tuşlarında, birkaç saniyelik bize bakışından sonra tekrar hesaplamalar. Ne zor iş?Ayrıca siz siz olun eğer bir muhasebeci arkadaşınız varsa; KDV, Muh-tasar ve geçici vergi beyannamelerinin yetiştirmeye çalıştıkları son günlerinde sakın ziyarete gitmeyin.....Bu ara şunu da öğrendim serbest muhasebecilik yapanlar işleri gereği yaz aylarında bir yerlere gideceklerse kendilerine en fazla beş gün izin verebiliyorlarmış. Çünkü her ay belli günlerde mükelleflerin yukarıda belirttiğim beyannamelerin vergi dairelerine yetiştirilme zorunluluğu varmış. Gündüz hesaplar, rakamlar gece rüyada bile aynı şeyler. Zor iş?”

“Peki Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin daha fazla işlerinden tatmin olmalarını sağlamak ve bahsedilen zorlukların azaltılması için ne/neler yapılabilir?” sorusuna, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhase-

beci Mali Müşavirlerin anket çalışması esnasında açık uçlu olarak ifade ettikleri bir takım görüşleri ile cevap verilebilir:

- Kayıt dışı muhasebecilik yapanlara yönelik denetimler sıklaştırılmalıdır.
- Tarife dışı ücret uygulamalarının üzerine gidilmelidir.
- Meslek içi denetim arttırılmalıdır.
- Mesleğin daha olumlu tanınması/algılanması için odalar ve meslek kuruluşları kamuya ve mükellefe yönelik tanıtıcı yayınlar yapmalıdırlar.
- Beyanname verilme ve yükümlülüklerin ödenme süresinin esnek hale getirilmesi gerekmektedir.
- Vergi kanunları ve bilgisayar programlarındaki versiyon değişikliklerine çözüm bulunmalıdır.
- E-beyanname uygulaması gibi fiziki bağımlılığı azaltan uygulamalar mesleki işlerin bütününe sirayet etmelidir.
- Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletlerindeki mesleki standartlar Türkiye'ye adapte edilmelidir.
- Meslekte belirleyicilik meslek mensuplarının inisiyatifinde olmalıdır.
- Mesleğe giriş sınırlandırılmalıdır/zorlaştırılmalıdır.
- Meslek mensuplarının sosyal ve psikolojik yönelimleri daha fazla dikkate alınmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akinci, Z. (2002). "Turizm Sektöründe İşgören İş Tatminini Etkileyen Faktörler: Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama", **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, (4), ss.1-25.
- Appleton, K., House, A. ve Dowell, A. (1998). "A Survey of Job Satisfaction, Sources of Stress and Psychological Symptoms Among General Practitioners in Leeds", **British Journal of General Practice**, March, ss.1059-1063.
- Bakan, İ. ve Büyükbeşe, T. (2004). "Örgütsel İletişim İle İş Tatmini Unsurları Arasındaki İlişkiler: Akademik Örgütler İçin Bir Alan Araştırması", **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, (7), ss.1-30.
- Bauer, T.K. (2004). High performance workplace practices and job satisfaction: Evidence from Europe, Discussion Paper No.1265, Institute for the Study of Labour (IZA), <http://ftp.iza.org/dp1265.pdf>
- Chou, S.C., Boldy, D.P. ve Lee, A.H. (2002). "Measuring job satisfaction in residential aged care", **International Journal of Quality in Health Care**, Vol.14, Number:1, ss.49-54.
- Clark, A., Oswald, A. ve Warr, P. (1996). "Is job satisfaction U-shaped in age?", **Journal of Occupational and Organizational Psychology**, 69, ss. 57-81, içinde: The British Psychological Society, Great Britain
- Clark, A.E. (1998). **Measures of job satisfaction - What makes a good job? Evidence from OECD countries**, Labour Market and Social Policy - Occasional Paper No:34, OECD, Paris.
- Çolakoğlu, G. (2007). Muhasebecilerin Rüyaları, **Karadeniz Gazetesi**
<http://www.karadenizgazete.com.tr/kose.php?id=7219>, erişim: 06.02.2007
- Davis, J. ve Wilson, S.M. (2000). "Principals' Efforts to Empower Teachers: Effects on Teacher Motivation and Job Satisfaction and Stress", **The Clearing House**, 73 (6), ss. 349-353.
- De Nobile, J. (2003). Organisational Communication, Job Satisfaction and Occupational Stress in Catholic Primary Schools. Unpublished doctoral thesis, University of New South Wales, Sydney.
- Dinham, S. ve Scott, C. (2000). "Moving Into the Third, Outer Domain of Teacher Satisfaction" **Journal of Educational Administration**, 38 (4), ss.379-396.
- Erdoğan, İ. (1994). **İşletmelerde Davranış**, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Eurofound (European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions) (2006). **Measuring job satisfaction in surveys - Comparative analytical report**, İrlanda.
- Furnham, A. (1997). *The Psychology of Behaviour at Work*. Hove: Psychology Press.
- Handyside, J.D. (1961). "Satisfactions and aspirations", **Occupational Psychology**, 35, ss.213-243.
- Iverson, R.D. ve Maguire, C. (2000). "The Relationship Between Job and Life Satisfaction", **Human Relations**, 53(6), ss. 807-839.
- Janson, P. ve Martin, J.K. (1982). "Job satisfaction and age: A test of two views", **Social Forces**, 60, ss.1089-1102.
- Miner, J.B. (1992). **Industrial- Organizational Psychology**, McGraw-Hill Int, Singapore.
- McCormick, J. (1997). "An Attribution Model of Teachers' Occupational Stress and Job Satisfaction in a Large Educational System", **Work and Stress**, 11 (1), ss.17-32.
- Ngo, C. ve Sansgiry, S.S. (2004). "Job satisfaction of pharmacists at a large medical Center", **Am J Health-Syst Pharm**, Vol 61, Feb 15, ss.405-406
- Özgen, H., Öztürk, A. ve Yalçın, A. (2002). **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Nobel Kitabevi, Adana.

Rice, R.W., Gentile, D.A., ve McFarlin, D.B. (1991). "Facet Importance and Job Satisfaction", **Journal of Applied Psychology**, 76, ss.31-39.

Rose, M. (2001). Disparate measures in the workplace...Quantifying overall job satisfaction , Paper presented at the 2001 BHPS Research Conference, Colchester, available at:

<http://www.iser.essex.ac.uk/bhps/2001/docs/pdf/papers/rose.pdf>

Sousa-Poza, A. ve Sousa-Poza, A.A. (2000). "Well-being at work: a cross-national analysis of the levels and determinants of job satisfaction", **Journal of Socio-Economics** , Vol. 29, No. 6, ss. 517-538.

Spector, P.E., (1997). **Job satisfaction: Application, assessment, causes, and consequences**, Sage, London.

Warr, P.B. (1992). "Age and occupational well-being", **Psychology and Aging**, 7, ss. 37-45.

Weaver, C.N. (1980). "Job satisfaction in the United States", **Journal of Applied Psychology**, 65, ss.364-367.

Woods, A.M. and Weasmer, J. (2004). "Maintaining Job Satisfaction: Engaging Professionals as Active Participants", **Clearing House**, 77 (3), ss.118-136.

Yereli, A.B. (2006). Muhasebe Meslek Mensupları Anketi: Mesleki Profil, Sorunlar, Çözüm Önerileri (1.8.2006) http://www.alomaliye.com/agustos_06/muhmeslek.htm

ŞİRKETLERİN YÖNETİMİNDE TEMSİL SORUNU VE KURUMSAL YÖNETİM

Dr. Mustafa DOĞAN*

ÖZET

Kurumsal yönetim, hissedarlar ile yöneticilerin farklı kişiler olmasının sonucu olarak ortaya çıkan temsil sorununun giderilmesini amaçlamaktadır. Hissedarlar, şirketin kullanımına sundukları kaynakların yok olmasını ve şirketin elde ettiği kârdan payını alarak refahını arttırmayı amaçlamaktadır. Şirket yöneticisi, şirketin başarısı için harcadığı çabaların karşılığını tam olarak almak istemekte, başarılarının ödüllendirilmesini beklemektedir. İki taraf da haklarını korumayı ve refahlarını arttırmayı amaçlamakta, çıkarların çatışması temsil sorununa neden olmaktadır. Ayrıca hissedarlar ile yöneticilerin farklı risk algılamaları, şirket faaliyetlerinin yönlendirilmesinde farklı görüşlerin çatışması, kurumsal yönetim düzenlemelerine olan gereksinimi göstermektedir.

ABSTRACT

Corporate governance attempts to minimize the conflict of interests between managers and shareholders, which arising from the separation of ownership and control over the partition of wealth generated by company. Shareholders expect to protect their investments against expropriations and assure themselves of getting a return on their investments and maximize their wealth. Managers expect to remunerate their efforts for company's success. Both parties, shareholders and managers, aim protect their rights and increase their wealth, conflicting of interests cause agency problem. Besides, different risk preferences of shareholders and managers can cause collisions governing companies and preparing business plans. These reasons show need for corporate governance.

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü

GİRİŞ

Küçük ölçekteki iş yerlerinin kapanarak yerlerini büyük miktarlarda üretim yapabilen fabrikalara bırakması ile başlayan sanayileşme süreci, günümüzde belirgin bir nitelik değişirse de devam etmektedir. Bir kişinin veya ailenin yalnız başına gerçekleştiremeyeceği yatırımları, sermaye birikimlerini bir araya getirerek gerçekleştiren şirketler, başlangıçta ayrı bir tüzel kişiliği olmayan şahıs şirketleri olarak ortaya çıkmışlardır. Şahıs şirketlerinde kurucular hem sermayedar, hem yönetici, hem de şirketin temsilcileridirler. Zamanla şahıs şirketlerinin de yetersiz kalması sonucu sermaye şirketleri doğmuştur. Sermaye şirketlerinin önemli bir özelliği, sermaye sahipleri ile yöneticilerin ayrı kişiler olabilmesine olanak sağlamasıdır. Hissedarlar, yaptıkları bir sözleşme ile, şirketi yönetme görevini profesyonel bir yöneticiye vermişlerdir.

Kurumsal yönetim (corporate governance), en geniş anlamda bir amaca ulaşmak için oluşturulan bir kurumun yönetiminin düzenlenmesidir. Dar anlamda kurumsal yönetim, bir şirketin, hak sahiplerine ve kamusal menfaatlere zarar vermeyecek şekilde finansal kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç elde ederek refah artışı sağlamasını mümkün kılan zorunlu ve gönüllü uygulamaların bileşimi olarak tanımlanabilir. Kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkmasında hissedarlar ile yöneticilerin, bir başka biçimde söyleyecek olursak, sermaye ile yönetim ve kontrolün ayrılmasından doğan “temsil sorunu” önemli bir yer tutmaktadır. Bunun nedeni, farklı beklentileri olan ve farklı güdülenmelere sahip olan hissedarlar ile yöneticilerin çıkarlarının kaçınılmaz olarak çatışmasıdır. Kurumsal yöneti-

min işlevi de bu noktada önem kazanmaktadır. Kurumsal yönetim, temsil sorunundan kaynaklanan çıkar çatışmalarının azaltılmasını amaçlamakta ve bilgi asimetrisi nedeniyle yöneticilerin sahip oldukları bilgileri kullanarak hissedarlar aleyhine olabilecek eylemlerini denetim altına almaya çalışmaktadır.

Kurumsal yönetimin son yıllarda bu kadar önem kazanmasının gerekçelerinden bazıları şirketlerin yönetiminde gözlemlenen yüksek profilli başarısızlık ve suiistimaller ile gelişmekte olan ekonomiler ve gelişen piyasalarda yaşanan finansal krizlerdir¹. Kurumsal yönetimin son yıllarda kamuoyunun dikkatini çekmesinin bir diğer nedeni de, genel olarak toplumun tasarruflarını kullanarak yatırımlara dönüştüren şirketlerin ve dolaylı olarak toplumun sağlıklı işleyişinde taşıdığı önemdir.

1. Temsil Sorunu

Sermaye şirketlerinin tipik örneği anonim şirketlerdir. Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 269. maddesinde anonim şirket, “bir unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir” şeklinde tanımlanmaktadır. Sermayenin hisse senedi ile ifade edilen belli paylara bölünmüş olması, şirketin borçları için sorumluluğunun sadece malvarlığı ile sınırlı olması, ortakların da şirket alacaklılarına karşı sorumluluğunun koyduğu sermaye ile sınırlı olması, gerçek kişilerin yanında tüzel kişilerin de ortak olabilmesi, ortak olmanın ve ortaklıktan ayrılmanın kolay olması, sermayedar ve yönetici ayrımına olanak vermesi anonim şirketlerin gelişmesini sağlayan faktörlerdir. Bu özelliklerinden dolayı anonim şirketler, ekonomideki küçük tasarrufların büyük sermayelere dönüşmesinde önemli bir işlevi yerine getirir.

¹ Joanna R. Shelton, “The Importance of Governance in the Modern Economy”, New Corporate Governance for the Global Company International Conference, Brüksel, 1998, sayfa 2.

Anonim şirketlerde ortakların yönetim, temsil ve denetim hakları yoktur. Bu işlevler, şirketin organları tarafından yerine getirilir. Anonim şirketlerin TTK tarafından öngörülen organları, genel kurul, yönetim kurulu ve denetçilerdir. Genel kurul, şirketin yasal sahipleri olan hisse senedi sahiplerinden oluşur. Yönetim kurulu, şirketin yönetim ve temsil işlevlerini yürütür. Yönetim kurulu üyeleri, genel kurul tarafından seçilebilirler veya şirket ana sözleşmesi hükümlerine göre atanabilirler. Denetçiler de yönetim kurulu üyeleri gibi, genel kurul kararıyla veya atama ile saptanır. Denetçilerin görevi, şirketin finansal tablolarının incelenmesi ve şirket faaliyetlerinin şirket ana sözleşmesi ve genel kurul kararlarına uygunluğunun denetlenmesidir.

Şirketlerde sermaye ile yönetim birbirinden ayrıldığında, şirketin sahibi olan hissedarlar ile şirketi yönetmek üzere görevlendirdikleri yöneticiler arasında bir temsil ilişkisi doğar. Yöneticiler, şirketin yasal olarak sahibi olan hissedarların temsilcileri sıfatı ile şirketi yönetirler. Temsil ilişkisi, bir veya daha fazla kişiler (müvekkil) ile, müvekkillerin kendileri adlarına belli bir hizmeti yerine getirmesi konusunda görevlendirdikleri ve karar alma yetkisini devrettikleri kişi (vekil) arasındaki bir sözleşmeye dayalı ilişkidir². Hissedarlar adına karar alan yöneticilerin, kararlarında hissedarların çıkarlarını gözetmemesi “temsil sorunu”na yol açar. Hissedarların kendilerini temsil etme yetkisini yöneticilere devretmiş olmasına vurgu yaparak, temsil sorunu bazı kaynaklarda 'agenta sorunu' olarak ifade edilir³.

Klasik temsil sorununun üç tarafı vardır: Hissedarlar, yöneticiler ve alacaklılar. Temsil sorunu ele alan kaynaklarda, konu genellikle hisse-

darlar ile yöneticiler ve hissedarlar ile alacaklılar arasındaki çıkar çatışmaları biçiminde ele alınmaktadır.

1.1. Hissedarlar ile Yöneticiler Arasındaki Temsil Sorunu

Kurumsal yönetim bağlamında temsil sorununda temel çatışma, hissedarlar ile yöneticiler arasındadır.

Şirket ortaklarının aynı zamanda yönetici olması durumunda şirket değerinin artması yöneticilerin gelirlerini de arttıracaktır. Ancak, sermaye şirketlerinde olduğu gibi, hisse senetlerinin çoğuna dışarıdaki yatırımcıların sahip olması durumunda yöneticinin güdülenmesi değişecek, şirket kaynaklarından kendisine daha fazla pay ayırmak (daha fazla maaş ve ikramiye almak, sosyal olanaklardan daha fazla yararlanmak gibi) güdüsüyle şirket ortaklarının refahını arttırma çabası azalacaktır. Örneğin getirisi ve riski yüksek bir proje hissedarlar için çekici olsa bile, yöneticiler bu projeye fazla ilgi göstermeyebilecektir.

Hissedarlar ile yöneticilerin bakış açılarının farklı olması, şirketin yaşam süresi algısı ile de ilgilidir. Şirketler belirli bir süre için kurulduklarından, ortaklar şirketin sınırsız bir süre boyunca sağlayacağı nakit akışlarıyla ilgilenirken, yöneticiler sadece kendilerinin şirkette çalıştıkları süre boyunca gerçekleşen nakit akışlarıyla ilgilenirler. Bu sorun, emekliliğine kısa bir süre kalmış olan yöneticilerde daha belirgindir. Bu nedenle yöneticiler daha uzun vadeli ve daha kârlı olabilecek yatırımlar yerine, geri ödeme süresi daha kısa olan yatırımları tercih edecektir.

² Michael C. Jensen, William H. Meckling, “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure”, cilt 3, sayı 4, Ekim 1976, sayfa 308.

³ Güven Sayılğan, “Soru ve Yanıtlarla İşletme Finansmanı”, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, sayfa 14.

Hissedarlar ile yöneticiler arasındaki çatışmanın kaynaklarından biri de farklı risk algılamalarıdır. Yatırımcılar sistematik olmayan risklerden çeşitlendirme yoluyla kaçınılırlar ve şirkete özgü belirli risklerden uzak kalırlar. Yöneticilerin çeşitlendirme olanakları ise çok kısıtlıdır ve gelirlerinin devamlılığı, şirketin geleceğiyle ve işlerini korumalarıyla yakından ilgilidir.

Şirket çalışanlarının görev tanımlarındaki belirsizlik, kişisel yetenek gerektiren görevlerin yoğunluğu, insan kaynaklarının yönetim biçimi, şirketin fiziksel varlıkları ile personel sayısı arasındaki oran ve kullanılan teknoloji de temsil sorununa etki etmektedir⁴.

1.2. Hissedarlar ile Alacaklılar Arasındaki Temsil Sorunu

Temsil sorununun bir diğer biçimi, hissedarlarla alacaklılar arasında muhtemel çatışmalardan doğar. Borç verenlerin işletmeye verdikleri borçların faiz oranı, işletmenin mevcut riskliliğine, beklenen riskliliğine, kullandığı borç miktarına ve gelecekte sermaye yapısında meydana gelmesi beklenen değişikliklere bağlıdır. Borç verenlerin, risklerini azaltmak için borçlanmayı izlemesi de gerekmektedir. Ancak, borçlanma araçları borç verene şirketin yönetimine katılma hakkı tanımaz. Bu durumda borçlanma ile ilgili koşulların dikkatlice belirlenmesi ve bir sözleşmeye bağlanması gerekir. Belirlenecek koşulların hem borç verenin haklarını koruması, hem de borç alanın hareket serbestisini fazla kısıtlaması gerekir.

1.3. Temsil Maliyetleri

Temsil sorunundan kaynaklanacak olumsuzluk-

ları azaltmak veya ortadan kaldırmak için alınması gereken önlemler ve bu önlemlerin uygulanması için katlanılan maliyetlere temsil maliyetleri denilmektedir. Bu maliyetlere örnek olarak iç denetim maliyetleri ve dış denetim maliyetleri gösterilebilir⁵.

Temsil maliyetleri, hissedarlar ile yöneticilerin çıkarları arasındaki uyumsuzluk ile paralel olarak artmakta ve hissedarların refahını azaltmaktadır⁶. Yöneticilerin farksızlık eğrileri, yöneticilerin kendi önceliklerini hayata geçirmekteki rahatlığı, işgücü pazarında yöneticiler arasındaki rekabet düzeyi gibi faktörler, temsil maliyetlerini etkiler.

Temsil maliyetlerini, dolaysız ve dolaylı temsil maliyetleri olmak üzere ikiye ayırarak incelemek mümkündür. Dolaysız temsil maliyetlerine örnek olarak, yöneticilerin performanslarının izlenmesi ve faaliyetlerinin denetlenmesi için katlanılan maliyetler gösterilebilir. Dolaylı temsil maliyetleri, temsil sorunu nedeniyle bir fırsatın kaçırılması ile ilgilidir. Örneğin, farklı risk algılamaları dolayısıyla hissedarların kabul edebileceği bir yatırım olanaklarını yöneticilerin risk almaktan kaçınarak reddetmesi sonucu kaçırılan fırsatlar dolaylı temsil maliyeti olarak kabul edilir.

Temsil maliyetleri kapsamında değerlendirilebilecek bir diğer konu da önlenemeyen kayıplardır. Önlenemeyen kayıplar, çıkar çatışmaları sonucunda tarafların önceliklerinin doğru sıraya konulamamasının veya yatırım optimal olmasına rağmen gerektiği gibi yönetilememesinin şirkette yüklediği ek maliyetlerdir.

⁴ Oliver E. Williamson, Michael L. Wachter, Jeffrey E. Harris, "Understanding the Employment Relation: The Analysis of Idiosyncratic Exchange", The Bell Journal of Economics, cilt 6, sayı 1, 1975, sayfa 276.

⁵ Sayılğan, a.g.e., sayfa 14-15.

⁶ James S. Ang, Rebel A. Cole, James Wuh Lin, "Agency Costs and Ownership Structure", The Journal of Finance, cilt 55, sayı 1, Şubat 2000, sayfa 83.

2. Disiplin Mekanizmaları

Çıkar çatışmalarının ve temsil maliyetlerinin azaltılması için içsel ve dışsal disiplin mekanizmaları kullanılır. Disiplin mekanizmaları, şirketi ve yönetim çevresini oluşturan farklı çıkarlara sahip faktörler arasında bir denge kurulabilmesini sağlamaya yarayan mekanizmalardır.

2.1. Dışsal Disiplin Mekanizmaları

Dışsal disiplin mekanizmaları, kaynağı şirket dışında olan, ancak şirketin iç yapısını etkileme gücü bulunan denetim mekanizmalarıdır. Dışsal disiplin mekanizmaları, elegeçirme tehdidi, ürün ve faktör piyasasındaki rekabet, yöneticiler işgücü piyasası, yatırım analistleri, yasal çevre ve yöneticilerin tanınırlığı olarak sayılabilir. Dışsal disiplin mekanizmalarının Anglo-Amerikan kurumsal yönetim sisteminde etkisi daha fazladır.

2.1.1. Elegeçirme Tehdidi

Çok sayıda hissedarı bulunan bir şirkette küçük hissedarların denetim maliyetlerini üstlenerek yönetimi denetleme olanakları çok kısıtlıdır. Buna karşılık, elegeçirme tehdidinin bu soruna kısmen çözüm olarak kullanılabileceği öne sürülmektedir. Bu görüşe göre yönetim yetersiz ise veya hissedarların çıkarlarını gözetmiyorsa, dışarıdan şirketi ucuzlaştırmak için girişimde bulunanlar ortaya çıkarak ucuz bir fiyatla şirketi satın alabilir, daha iyi bir yönetim kadrosunu oluşturduktan sonra kârlı biçimde şirketi satabilir. Ancak, küçük hissedarlarda şirketi ele geçirmek is-

teyen girişimcinin şirketin değerini arttıracak inancı oluşursa, küçük hissedarlar ellerindeki hisseleri ucuz fiyattan satmayacaklardır. Bu durumda şirket girişimci için beklediği kadar ucuz olmayacak ve elegeçirme düşüncesi kârlılığını yitirecektir⁷.

Kıta Avrupasında elegeçirmeler, Anglo-Amerikan şirketlerine göre az gerçekleşmektedir. Bu durum Avrupa'daki sermaye piyasalarının yapısından ve şirketlerin ortaklık yapılarından kaynaklanmaktadır⁸.

2.1.2. Ürün Pazarında Rekabet

Ürün ve faktör piyasasındaki rekabet, şirketlerin hayatını devam ettirebilmesi için yöneticileri daha verimli bir örgütlenmeye yöneltir. Rekabet her ne kadar verimlilik açısından önemli bir faktör ise de, yeni girişilen bir faaliyette ve büyük miktarda rant sağlayan faaliyetlerde piyasaya güçleri genellikle zayıf kaldığından, kurumsal yönetim sorununun çözümünde rekabet tek başına yeterli olmayacaktır⁹.

2.1.3. Yönetici İşgücü Piyasası

Yönetici işgücü piyasasında yöneticilerin ücretleri belirlenirken veya alternatif iş fırsatları sunulurken geçmişteki performansları göz önünde bulundurulur. Zarar eden şirketlerden ayrılan yöneticilerin şirketin zarar etmesinde payı olup olmadığı işgücü piyasası tarafından sorgulanmakta, şirketin başarısızlığında payı olduğu düşünülen yöneticiler yeni bir iş bulma şansı yarı yarıya azalmaktadır¹⁰. Finansal sorunlar yaşa-

⁷ Sanford J. Grossman, Oliver D. Hart, "Takeover Bids, The Free-Rider Problem, and the Theory of Corporation", The Bell Journal of Economics, cilt 11, sayı 1, 1980, sayfa 42-43.

⁸ Julian Franks, Colin Mayer, "Ownership and Control in Germany", London Business School, Working Paper, 1994.

⁹ Michael C. Jensen, "Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance, and Takeovers", The American Economic Review, cilt 76, sayı 2, Mayıs 1986, sayfa 323.

¹⁰ Albert A. Cannella Jr., Donald R. Fraser, D. Scott Lee, "Firm Failure and Managerial Labor Markets: Evidence from Texas Banking", Journal of Financial Economics, sayı 38, 1995, sayfa 185-210.

yan şirketlerden istifa eden yöneticiler, yeni işlerinde üçte bir oranında daha az desteğe sahip olmaktadır¹¹.

2.1.4. Yatırım Analistleri

Yatırım analistleri, şirket yöneticilerinin denetlenebilmesinde önemli bir role sahiptirler. Yatırım bankaları, aracı kurumlar ve büyük kurumsal yatırımcılar tarafından işe alınan yatırım analistleri, yöneticilerin şirketin sahiplerinden elde ettikleri parasal ve parasal olmayan çıkarların kötüye kullanımını denetleyebilir, böylelikle sermaye ve yönetimin ayrılmasından kaynaklanan temsil sorununu azaltabilirler.

Yapılan analizlerin, yöneticilerin disiplin altına alınmasında sağlayacağı yarar konusunda şüphe olmamakla birlikte, maliyetinin yüksek olması nedeniyle tüm şirketlerin bu olanaktan yararlanmaları olası gözükmemektedir.

2.1.5. Yasal Çevre

Kurumsal yönetimi etkileyen dışsal bir başka etken de yasal çevredir. Şirketlerin faaliyetleri yasalarla, yönetmeliklerle, yetkili kurul ve kurumların yayımladığı tebliğlerle düzenlenebilir. Bu düzenlemeler; şirketlerde verimlilik, maliyetler, denetim mekanizmaları ve kâr dağıtım düzenlemeleri gibi faktörler üzerinde etki yapabilir. Özellikle küçük yatırımcıların korunması amacına dönük yasal düzenlemelere önem verilmektedir. Ayrıca sermaye piyasalarının düzenlenmesi ve denetlenmesi ile ilgili kamu otoriteleri, kâr dağıtım konusundaki yasal düzenlemeleri önemsemekte ve uygulamaları denetlemektedirler.

Kurumsal yönetim konusunda bir dönüm nokta-

sı sayılabilecek olan Sarbanes-Oxley yasası, şirket yönetimi konusunda diğer ülkelere örnek olacak pek çok yenilik getirmiştir. OECD ve Dünya Bankası'nın da etkisiyle Türkiye de dahil, günümüzde pek çok ülkede kurumsal yönetim düzenlemeleri yapılmıştır.

2.1.6. Tanınırlık

Yöneticiler, gelecekte alacakları ücretlerin azalması veya daha iyi koşullarda yeni bir görev getirilmek için başarılı olduklarını göstermek isterler. İşgücü piyasasının da, yöneticilerin yeteneklerini ve başarılarını, yapmakta oldukları çalışmalarını göz önünde bulundurarak değerlendirir; yöneticilerin bu bilinçle işgücü piyasasında kendileri ile ilgili olumlu izlenimler bırakmak için çaba harcarlar. Ancak emekliliği yaklaşan yöneticilerin olumlu izlenim bırakma çabalarında azalma gözlenir¹².

2.2. İçsel Disiplin Mekanizmaları

Şirket içindeki güçlerin diğerlerini dengelemesi ve denetlemesini sağlayan mekanizmalar olarak tanımlanabilecek olan içsel disiplin mekanizmaları, temsil sorununun azaltılmasında önemli bir etkiye sahiptir. Özellikle şirketlerde büyük hissedarların ve kurumsal yatırımcıların yoğun olarak yer aldığı Kıta Avrupası sisteminde içsel disiplin mekanizmalarının kurumsal yönetim düzenlemelerinde bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir.

2.2.1. Büyük Hissedarlar ve Kurumsal Yatırımcılar

Büyük hissedarlar ve kurumsal yatırımcılar yöneticilerin denetlenmesinin maliyetine katlanmaktan çekinmeyeceklerinden, şirket perfor-

¹¹ Stuart C. Gilson, "Management Turnover and Financial Distress", Journal of Financial Economics, sayı 25, 1989, sayfa 241-262.

¹² Robert Gibbons, Kevin J. Murphy, "Optimal Incentive Contracts in the Presence of Career Concerns: Theory and Evidence", The Journal of Political Economy, cilt 100, sayı 3, Temmuz 1992, sayfa 469.

mansını ve yönetimini denetleme güdüsünden dolayı temsil sorunlarının tarafı olma potansiyeli taşırlar.

Şirket hisselerinin küçük paylar halinde dağınık olması, şirket yöneticilerinin denetlenebilmesi olanağını azaltır. Yöneticilerin işlerini aksatmalarının sonucunda her ortak payı ölçüsünde zarara katlanır. Şirketin kötü yönetilmesinden dolayı büyük yatırımcılar daha büyük zarara uğrayacağından, yöneticilerin denetlenmesi için gerekli maliyetlere katlanmaktan çekinmezler.

2.2.2. Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu, yöneticilerin denetime alınmasındaki rolleri dolayısıyla kurumsal yönetim açısından büyük bir öneme sahiptir. Yönetim kurullarının temel görevleri, şirketin stratejik kararlarının verilmesi, önemli yönetim kararlarının onaylanması ve yönetim performansının izlenmesi olarak ifade edilebilir¹³.

Yönetim kurulunun yapısına ilişkin önemli bir nokta, yönetim kurulu üyelerinin bir kısmının bağımsız üyelerden oluşmasıdır. Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin şirket ile doğrudan bağlantısı yoktur, ancak uzmanlıkları dolayısıyla yönetim kurulunda yer alırlar. Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin, şirket yönetimini gözetleme ve denetleme konusunda önemli bir işleve sahip olduğu ve yatırımcıların çıkarlarının korunması konusunda önemli bir role sahip oldukları kabul edilmektedir. Bu rolleri dolayısıyla kurumsal yönetim düzenlemelerinde yönetim kurulunun yapısına ve bağımsız yönetim kurulu üyelerine özel bir önem verildiği görülür.

2.2.3. Hissedar Yönetici

Yöneticilerin aynı zamanda şirket ortağı olmasının hissedarlar ile yöneticiler arasındaki çıkar çatışmalarını azaltacağı kabul edilmektedir. Yöneticinin şirkette sahip olduğu pay arttıkça, kötü yönetilmesi sonucu şirketin uğrayacağı kayıptan yöneticinin payına düşen kısım da artacaktır. Dolayısıyla yöneticilerin aynı zamanda hissedar olmaları durumunda hissedarların bakış açıları ile yöneticilerin bakış açıları arasındaki fark azalacaktır. Yöneticilerin hisselerinin artmasına paralel olarak şirket performansının arttığı¹⁴, yöneticilerin güdülenmelerinin hissedarların çıkarlarını daha fazla gözetecek biçimde değiştiği söylenebilir¹⁵.

Yöneticilerin şirketteki hisselerinin fazla olması, hissedarların sayısının fazla ve hisselerin dağınık olduğu durumlarda hissedarlar ile yöneticiler arasındaki çıkar çatışması beklendiği gibi azalmayabilir, aksine daha derinleşebilir. Bu durumda ele geçirme olasılığının önüne etkili biçimde geçilebilmekte, ancak izleme mekanizmalarının etkisinin kırılmasıyla, dışsal disiplin araçlarını ve yönetim mekanizmalarını işleme hale gelebilmektedir¹⁶.

2.2.4. Borçlanma Politikaları

Şirketin daha fazla borçlanması, hisse senedi çıkararak finansman sağlama gereksinimini azaltır. Böylelikle en temel temsil sorunu olan hissedarlar ile yöneticiler arasındaki çıkar çatışması azalır. Ancak bu durum, ortaklar ve borç verenler arasındaki temsil sorunu gündeme getirebilir. Hissedarlar açısından bakıldığında borçlanma,

¹³ Eugene F. Fama, Michael C. Jensen, "Agency Problems and Residual Claims", Journal of Law & Economics, cilt 26, Haziran 1983, http://papers.ssrn.com/sol3/paper.taf?ABSTRACT_ID=94032, sayfa 7.

¹⁴ Rebel A. Cole, Hamid Mehran, "The Effect of Changes in Ownership Structure on Performance: Evidence from the Thrift Industry", Journal of Financial Economics, sayı 50, 1998, sayfa 292.

¹⁵ Michael C. Jensen, William H. Meckling, 1976, sayfa 312-313.

¹⁶ Rene M. Stulz, "Managerial Control of Voting Rights: Financing Policies and the Market for Corporate Control", Journal of Financial Economics, cilt 20, 1988, sayfa 25-54.

hissedarları ya riskli projeleri seçmek yönünde güdüleyerek şirketin kayba uğramasına veya verimsiz projelerin seçilmesi yönünde güdüleyerek şirketin potansiyel getirilerden mahrum kalmasına neden olabilir. Borç verenler ise üstlendikleri muhtemel risklerin karşılığında olabildiğince yüksek faiz oranı talep ederler. Bu da borçlanmanın maliyetini arttırır.

Borçlanmanın vergi tasarrufu etkisi vardır. Faiz giderlerinin vergi matrahından indirilebilmesi dolayısıyla borçlanma, ödenecek vergi miktarını azaltabilir. Kâr payı ödemelerinin vergi yasalarınca gider olarak kabul edilmemesi nedeniyle borçlanmanın sağladığı vergi avantajı özsermaye ile finansmanda yoktur. Vergi avantajı ile birlikte borçlanmanın gerçek maliyeti vergi oranlarına bağlı olarak düşebilmekte ve ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin azalması şirket değerini, dolayısıyla ortakların menfaatini arttırmaktadır¹⁷.

2.2.5. Kâr Dağıtım Politikaları

Sermaye piyasalarında şirketin faaliyetlerinin ve performansının değerlendirilmesini sağlayan araçlardan birisi de kâr dağıtım politikasıdır. Kâr dağıtım politikası, sermaye piyasalarında şirketlerin faaliyetlerinin ve performanslarının izlenmesinde yatırımcıların kararlarını etkileyen önemli bir faktör olmasının yanında, hissedarlarla yöneticiler arasındaki temsil sorununun azaltılmasına katkı sağlayabilecek bir araç olduğu büyük ölçüde kabul görmektedir.

Hissedarlara yapılan nakit kâr payı ödemeleri fazla dikkat çekmemekle birlikte, hissedarlar ile yöneticiler arasında önemli bir çatışma nedeni-

dir. Hissedarlara yapılan nakit ödeme, yöneticilerin kontrolünde bulunan şirket kaynaklarının azalmasına, dolayısıyla yöneticilerin gücünün azalmasına neden olacaktır. Yöneticiler ise, şirket büyüdükçe güçleri artacağından, genellikle şirketleri optimalden daha büyük boyutlara ulaştırma eğilimindedirler¹⁸.

3. Kurumsal Yönetim ve Önemi

Şirket tepe yöneticilerinin sahtekarlık yaptıkları iddia edilen muhasebe hilelerinden kaynaklanan Enron, Worldcom, Adelphia gibi şirket skandalları, şirketlerin hissedarları ve diğer menfaat sahiplerinin çıkarlarını en fazla gözetecek şekilde yönetilip yönetilmediği sorusunu güçlü bir biçimde gündeme getirmiştir. Bu tür skandallar yeni olmasa da, çıkar sahiplerinin refahına etki edecek duyarlı şirket sorunlarında yönetsel sağduyuyu önemli ölçüde azaltan konular yeniden ilgi çekmiş, kurumsal yönetim konusunda çok sayıda öneriler yayımlanmış ve bunlardan bir kısmı sermaye piyasalarını düzenleyici kurumlar tarafından benimsenmiştir.

Kurumsal yönetimi çok daha güncel ve önemli yapan bir diğer gerekçe ise, gelişmekte olan ekonomiler ve gelişen piyasalarda yaşanan finansal krizlerdir¹⁹.

Kurumsal yönetimin son yıllarda kamuoyunun dikkatini çekmesinin bir diğer nedeni de, genel olarak şirketlerin ve dolaylı olarak toplumun sağlıklı işleyişinde taşıdığı önemdir. Ayrıca,

- Büyük şirketlerde yaşanan skandalların dikkatleri şirketlerin kontrolü üzerine çekmesi,
- Hissedarların niteliklerinin değişmesi,

¹⁷ Güven Sayılğan, Mustafa Doğan, “Neden Artan Vergi Oranları İşletmenin Borçla Finansmanının Özendirir?”, Bankacılar Dergisi, sayı 52, Mart 2005, sayfa 37.

¹⁸ Michael C. Jensen, “Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance, and Takeovers”, The American Economic Review, cilt 76, sayı 2, Mayıs 1986, sayfa 323.

¹⁹ Shelton, a.g.e., sayfa 2.

- Kurumsal yatırımcıların hisse senedi sahipleri içindeki payının artması,
- Emeklilik fonlarının ve sigorta şirketlerinin yaptıkları yatırım miktarının büyümesi,
- Kurumsal yatırımcıların portföylerini çeşitlendirmek için kârlı denizaşırı yatırımlar yapmaya ve bu yatırımlarının korunabilmesi için kendilerini güvence altına almak istemeleri,
- İletişim ve bilgisayar teknolojilerindeki hızlı gelişim sayesinde yeni fikirlerin hızla yayılması,
- Kurumsal yatırımcılar birbirleri ile daha yoğun haberleşerek kurumsal yönetim gibi yatırımları açısından önemli gördükleri konuları biçimlendirmeleri,
- Aile şirketleri ile kamu kuruluşlarının dışarıdan (özkaynak dışında) finansal kaynak kullanma ihtiyacı duymaları ve fon arz edenlerin güvenini sağlayarak daha düşük maliyetle fon temin edebilmekte kurumsal yönetimin önemli olduğuna inanmaları,
- Ülkelerde sermaye piyasalarını düzenleyen kurumların kurumsal yönetim uygulamaları ile finansal piyasalarda ve tüm ekonomide güvenin artacağına ve piyasaların yatırım açısından daha çekici hale geleceğine olan inançları

kurumsal yönetim uygulamalarının tüm dünyada gelişmesini sağlamıştır²⁰.

En kısa tanımıyla kurumsal yönetim, “şirketlerin yönlendirilmesi ve kontrol edilmesi için kullanılan yapılar ve işlemlerdir”²¹. Kurumsal yöne-

tim, modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesidir. Dar anlamıyla kurumsal yönetim, bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkan tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir²².

Kurumsal yönetimin bir başka tanımı ise, “Anonim şirketlerin idaresinde ve faaliyetlerinde kâr elde etme ve pay sahiplerine dağıtma ana unsuru ve amacını taşıyan geleneksel yapılarının yanında, gerek hissedarların gerekse yöneticilerin çıkarlarını gözeten, aynı zamanda ortaklık çalışanları, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayanlar ve devlet gibi diğer çıkar sahiplerinin haklarının da önemsendiği bir anlayıştır”²³ şeklindedir.

Kurumsal yönetimin çok çeşitli tanımları yapılmakla birlikte yapılan tanımların değindiği ortak öğeler vardır. Yapılan tanımlar büyük ölçüde

- Şirket içindeki kontrol mekanizmalarına,
 - Şirketin yöneticileri, kurulları, hissedarları ve menfaat sahipleri arasındaki ilişkilere,
 - Şirketin hissedarlarının ve/veya menfaat sahiplerinin çıkarları doğrultusunda yönetilmesine,
 - Kurum içinde üretilen bilgilerin daha şeffaf ve hesap verebilir olmasına
- vurgu yapmaktadırlar.

²⁰ Chris Mallin, “The Relationship between Corporate Governance, Transparency and Financial Disclosure”, Selected Issues in Corporate Governance, OECD, New York 2003, sayfa 2-3.

²¹ International Finance Corporation, “The Russia Corporate Governance Manual”, International Finance Corporation, Moskova 2004, sayfa 4.

²² TÜSİAD, “Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi”, TÜSİAD, Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12-336, Aralık 2002, sayfa 9.

²³ OECD Business Sector Advisory Group on Corporate Governance, 1998, sayfa 27.

İyi kurumsal yönetim uygulamalarının şirketler ve ülke açısından önemli yararları bulunmaktadır. Konuya şirketler açısından bakıldığında, kurumsal yönetim kalitesinin yüksek olması; düşük sermaye maliyeti, finansman olanaklarının ve likiditenin artması, krizlerin daha kolay atlatılması ve iyi yönetilen şirketlerin sermaye piyasalarından dışlanmaması anlamına gelmektedir. Konuya ülke açısından bakıldığında ise iyi kurumsal yönetim, ülkenin imajının yükselmesi, sermayenin yurt dışına kaçmasının önlenmesi, dahası yabancı sermaye yatırımlarının artması, ekonominin ve sermaye piyasalarının rekabet gücünün artması, krizlerin daha az zararla atlatılması, kaynakların daha etkin bir şekilde dağılması, yüksek refahın sağlanması ve sürdürülmesi anlamına gelmektedir²⁴.

4. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri

Kurumsal yönetim uygulamaları, şirketlerin içinde buldukları ülkenin yasal düzenlemelerinden ve şirketin kendine has özelliklerinden dolayı farklılıklar gösterse de, tüm kurumsal yönetim modellerinde göz önünde bulundurulması gereken temel ilkeler vardır. Bu ilkeler adil davranma (fairness), şeffaflık (transparency), hesap verebilirlik (accountability) ve sorumluluk (responsibility) olarak sayılabilir.

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde ve büyük ölçüde bu ilkeler esas alınarak hazırlanan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde kurumsal yönetimin temel ilkeleri sayılmış ve birer cümle ile açıklanmıştır. Bu ilkeler, iç içe geçmiş ve birbirinden kesin sınırlarla ayrılmaları çok zor olan adil davranma, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleridir.

4.1. Adil Davranma

Adil davranma ilkesi, farklı çıkar sahiplerinin farklı ve birbirini dışlayacak nitelikteki çıkarları arasında bir dengenin sağlanmasını ifade etmektedir. Bu ilke, şirket yöneticilerinin alınacak kararlardan etkilenecek tüm kesimlere eşit uzaklıkta olmasını ve sadece belirli bir kesimin değil, şirketin varlığını sürdürmesi için gerekli tüm tarafların (çıkarcı sahiplerinin) haklarının gözetilmesini ifade etmektedir. Şirket içi görev ve sorumlulukların belirlenmesinde adil davranma ilkesi göz önünde bulundurulduğunda temsil maliyetleri en az düzeye inecek, çıkar çatışmaları azalacaktır.

Adil davranma ilkesi, SPK tarafından hazırlanan kurumsal yönetim düzenlemelerinde eşitlik ilkesi olarak yer bulmuştur. OECD tarafından hazırlanan kurumsal yönetim ilkelerinde hissedarlara eşit davranılmasından söz edilirken, Türkiye'de SPK tarafından hazırlanan ilkelerde eşitlik kavramının “şirket yönetiminin tüm faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini” ifade ettiği belirtilmiştir²⁵.

4.2. Şeffaflık

Etkili bir kurumsal yönetim, iyi tasarlanmış bir muhasebe sistemini ve etkili bir finansal raporlama sistemini gerektirmektedir. Bilişim teknolojilerindeki ilerlemeler, finansal raporlama üzerinde değişikliklere neden olmaktadır. Bilgisayarlaşmanın artması ve İnternet'in yaygınlaşması ile muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi, raporlanması ve ilgililere sunulması geçmişte olmadığı kadar hızlı ve kolay hale gelmiştir.

²⁴ Sermaye Piyasası Kurulu, “Kurumsal Yönetim İlkeleri”, Sermaye Piyasası Kurulu, Şubat 2005, sayfa 2.

²⁵ Sermaye Piyasası Kurulu, 2005, sayfa 3.

Şeffaflığın sağlanması için ilgililerin gereksinim duyacakları bilgilerin kolaylıkla ve zamanında ulaşılabilir olması gereklidir. Bilgiler, faaliyet raporları, basın açıklamaları, şirket içi duyurular, İnternet veya posta ile ilgililere ulaştırılabilir. Ancak, bu bilgilerin iletilmesi için katlanılacak maliyetin beklenen yarardan daha fazla olması ve bilgileri kullanacak tarafların bilgiye erişmek için katlanacağı maliyetin de adaletsizliğe neden olmayacak düzeyde, olabildiğince az olması gerekir. Bir web sitesi üzerinden bilgilere erişim sağlanması, maliyetinin düşük olması ve gereksinim duyulduğu her an erişime olanak tanınması dolayısıyla gittikçe yaygınlaşmaktadır.

Şeffaflık, herkesin her tür bilgiye erişebilmesi değildir. Şeffaflık ile ticari sır arasında, kimi zaman fark edilmesi zor olan ince bir sınır vardır. Şirketlerin, rekabet güçlerini koruyabilmek için rakipleri tarafından öğrenilmesinde sakınca olan verileri kamuya açıklamamaları, şeffaflık ilkesi ile çelişmemektedir. Bu bağlamda şeffaflığın da bir sınırı vardır denilebilir. Ancak, bilginin gizliliğini öne sürerek açıklama yapmaktan kaçınmalarının da önüne geçilmesi için düzenleyici kuruluşlar tarafından gerekli düzenlemelerin yapılması gereklidir.

4.3. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik ilkesi, karar veren ve kararları uygulayanların verdikleri kararları ve yaptıkları faaliyetleri gerekçelendirebilmelerini ve bu faaliyetlerin sonuçlarından sorumlu olmalarını gerektirmektedir. Diğer bir deyişle bu ilke, başta hissedarlar olmak üzere, tüm çıkar sahiplerinin şirket yönetiminin aldığı kararları ve yapılan faaliyetleri sorgulamasını sağlar.

Hesap verebilirlik, gücün kullanımı, yetki aşımı ve kural ihlali ile yakından ilgilidir, yöneticilerin

aldıkları kararların doğruluğunu savunma ve sonuçlarının sorumluluğunu kabullenmesini gerektirmektedir. Böylece yöneticilerin beklenmedik kararlar alma eğilimlerinin azalması, temsil sorunları içerisinde önemli bir yer tutan yöneticilerin kendi çıkarlarını şirket çıkarlarının önünde tutmaları eğiliminin ve hissedarlarla yöneticiler arasında yaşanan çıkar çatışmalarının azalması beklenebilir.

4.4. Sorumluluk

Sorumluluk ilkesi, şirket yönetiminin şirket adına yaptığı tüm faaliyetlerinin mevzuata, şirket esas sözleşmesine ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlenmesini ifade etmektedir²⁶. Bu ilke, kendisine yetki verilen kişilerin, sahip oldukları yetkiyi kullanarak yaptıkları veya yapmaktan kaçındıkları eylemlerin sonuçlarından sorumlu tutulabilmelerini ifade etmektedir.

Hesap verebilirlik ile sorumluluk, birbirini tamamlayan iki ilkedir. Aynı konuya iki farklı açıdan bakan bu iki ilkedeki hesap verebilirlik, yetki kullananlara yaptığı eylemleri ve gerekçelerini açıklama olanağı verirken, sorumluluk ilkesi, görev verenlerin bakış açısıyla verilen görevlerin gerektiği şekilde yerine getirilip getirilmediğinin, sorumlulukların uygun biçimde kullanılıp kullanılmadığının sorgulanmasına olanak sağlamaktadır.

SONUÇ

Kurumsal yönetim, günümüzde ekonomik faaliyetlerin temel dinamikleri olan anonim şirketlerin sağlıklı ve güçlü bir yapıya kavuşturulmasını sağlayacak uygulamaların temelidir.

Kurumsal yönetim, hissedarlar ile yöneticilerin farklı kişiler olmasının sonucu olarak ortaya çı-

²⁶ Sermaye Piyasası Kurulu, 2005, sayfa 3.

kan temsil sorununun giderilmesini amaçlamaktadır. Hissedarlar, şirketin kullanımına sundukları kaynakların yok olmamasını ve şirketin elde ettiği kârdan payını alarak refahını arttırmayı amaçlamaktadır. Şirket yöneticisi, şirketin başarısı için harcadığı çabaların karşılığını tam olarak almak istemekte, başarılarının ödüllendirilmesini beklemektedir. İki taraf da haklarını korumayı ve refahlarını arttırmayı amaçlamakta, çıkarların çatışması temsil sorununa neden olmaktadır. Ayrıca hissedarlar ile yöneticilerin farklı risk algılamaları, şirket faaliyetlerinin yönlendirilmesinde farklı görüşlerin çatışması, kurumsal yönetim düzenlemelerine olan gereksinimi göstermektedir.

Küreselleşme ile birlikte, uluslararası sermaye hareketleri hızlanmış, çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisindeki payı da aynı oranda artmıştır. Çok uluslu şirketler, dünyanın farklı bölgelerine yatırımlarla girerken, şirket kültürlerini de taşımakta, küreselleşmenin gözle görülür etkilerinden biri olan kültürler arasındaki farklılıkları azaltıcı işlevini güçlendirmektedirler.

Kurumsal yönetim düzenlemeleri, şirket içindeki güçlerin dengelenmesine yönelik kurallar getirirken, yatırımcıların ve diğer menfaat sahiplerinin haklarının korunmasını ve güvence altına alınmasını amaçlamaktadır. Bu düzenlemelerle hem ulusal, hem de uluslararası sermayenin ön-

ce şirket içinde, sonra ulusal, daha sonra da dünya ekonomisine katkısının artırılması hedeflenmektedir.

Kurumsal yönetim uygulamaları, şirket kültürünün oluşmasını ve iş yaşamının menfaat sahiplerinin refahını ve motivasyonunu olumlu etkilemekte, böylece iş barışının sağlanmasında kurumsal yönetimin olumlu katkısı olmaktadır. Kurumsal yönetimin temel ilkelerinden olan adil davranma ve şeffaflık, şirket içindeki çatışmaları azaltıcı etkide bulunmaktadır. Çalışanların görevlerini yerine getirmekten kaçınması, görevini kötüye kullanarak çıkar temin etmesi ve yolsuzluk yaparak şirket kaynaklarının azaltılmasının da önüne geçilmiş olmaktadır.

Son yıllarda uluslararası alanda standartların belirlenmesi ve tüm ülkelere yaygınlaştırılması hareketleri içerisinde kurumsal yönetimin özel bir yeri ve önemi vardır. Şirketlerin çalışmalarının her alanında başlayan standartlaşma hareketleri, üretim alanında ISO-9000, TS-16949, AQAP, HACCP gibi uluslararası kalite standartlarıyla, finansal alanda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile, yönetim alanında da kurumsal yönetim ilkeleriyle kendini göstermektedir. Ancak, kurumsal yönetim, yalnızca şirketin yönetimi ve yönetim yapısı ile ilgili değildir, şirketi yasal ve finansal açılarından da kuşatmaktadır. Bu yönüyle kurumsal yönetim, farklı disiplinleri ilgilendirmektedir.

KAYNAKÇA

ANG James S., COLE Rebel A., LIN James Wuh, "Agency Costs and Ownership Structure", The Journal of Finance, cilt 55, sayı 1, Şubat 2000.

CANNELLA Albert A. Jr., FRASER Donald R., LEE D. Scott, "Firm Failure and Managerial Labor Markets: Evidence from Texas Banking", Journal of Financial Economics, sayı 38, 1995.

COLE Rebel A., MEHRAN Hamid, "The Effect of Changes in Ownership Structure on Performance: Evidence from the Thrift Industry", Journal of Financial Economics, sayı 50, 1998.

FAMA Eugene F., JENSEN Michael C., "Agency Problems and Residual Claims", Journal of Law & Economics, cilt 26, Haziran 1983.

GIBBONS Robert, MURPHY Kevin J., "Optimal Incentive Contracts in the Presence of Career Concerns: Theory and Evidence", The Journal of Political Economy, cilt 100, sayı 3, Temmuz 1992.

GILSON Stuart C., "Management Turnover and Financial Distress", Journal of Financial Economics, sayı 25, 1989.

GROSSMAN Sanford J., HART Oliver D., "Takeover Bids, The Free-Rider Problem, and the Theory of Corporation", The Bell Journal of Economics, cilt 11, sayı 1, 1980.

International Finance Corporation, "The Russia Corporate Governance Manual", International Finance Corporation, Moskova 2004.

JENSEN Michael C., "Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance, and Takeovers", The American Economic Review, cilt 76, sayı 2, Mayıs 1986.

JENSEN Michael C., MECKLING William H., "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", cilt 3, sayı 4, Ekim 1976.

MALLIN Chris, "The Relationship between Corporate Governance, Transparency and Financial Disclosure", Selected Issues in Corporate Governance, OECD, New York 2003.

SAYILGAN Güven, "Soru ve Yanıtlarla İşletme Finansmanı", Turhan Kitabevi, Ankara 2003.

SAYILGAN Güven, DOĞAN Mustafa, "Neden Artan Vergi Oranları İşletmenin Borçla Finansmanının Özendirir?", Bankacılar Dergisi, sayı 52, Mart 2005.

Sermaye Piyasası Kurulu, "Kurumsal Yönetim İlkeleri", Sermaye Piyasası Kurulu, Şubat 2005.

SHELTON Joanna R., "The Importance of Governance in the Modern Economy", New Corporate Governance for the Global Company International Conference, Brüksel, 1998.

STULZ Rene M., "Managerial Control of Voting Rights: Financing Policies and the Market for Corporate Control", Journal of Financial Economics, cilt 20, 1988.

TÜSİAD, "Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi", TÜSİAD, Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12-336, Aralık 2002.

WILLIAMSON Oliver E., WACHTER Michael L., HARRIS Jeffrey E., "Understanding the Employment Relation: The Analysis of Idiosyncratic Exchange", The Bell Journal of Economics, cilt 6, sayı 1, 1975.



MUHASEBE DÜNYASINDAN HABERLER

Hazırlayan : Yrd.Doç.Dr. Kadir GÜRDAL*

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK)

“TFRS – 8: Faaliyet Bölümleri” Yayınlandı

TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu olarak Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nı (TMS/TFRS) yayınlamaya devam etmektedir. Bu çerçevede Temmuz 2007'de Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 8: Faaliyet Bölümleri yayınlanmış ve Resmi Gazete'de yayınlanan tebliğle yürürlüğe girmiştir.

İşletmeler finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklamalıdır.

Bu kapsamda TFRS 8;

- (a) (i) Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu tezgah üstü piyasada) işlem gören veya
- (ii) Finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen

bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları; ve

- (b) (i) Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya ye-

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

rel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu, bir tezgah üstü piyasada) işlem gören veya

- (ii) Borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda herhangi bir finansal aracının işlem görmesini teminen, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınma süreci kapsamında konsolide finansal tablolarını düzenleyen

bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tablolarına uygulanır.

TFRS 8: Faaliyet Bölümleri standardı 31 Aralık 2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. TFRS 8'in uygulanmasıyla "TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama" Standardı yürürlükten kalkmaktadır. İsteyen işletmeler bu hükümler çerçevesinde TFRS 8'i 31 Aralık 2007 ve 31 Aralık 2008 tarihli finansal tablolarında uygulayabilirler.

TFRS 8'i 31 Aralık 2007 ve 31 Aralık 2008 tarihli finansal tablolarında uygulamayan işletmeler, 31 Aralık 2007 ve 31 Aralık 2008 tarihli finansal tablolarında;

- (a) "TMS 7: Nakit Akış Tabloları" Türkiye Muhasebe Standardı'nın 50 nci Paragrafının (d) bendini, 15.07.2007 Tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 45 Sıra No'lu Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ'in 2 no'lu ekinde yer alan şekliyle,
- (b) "TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar" Standardının 20 nci Paragrafını, 15.07.2007 Tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 45 Sıra No'lu Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ'in 3 no'lu ekinde yer alan şekliyle,
- (c) "TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama"

Standardının 16 ncı Paragrafının (g) bendini, 15.07.2007 Tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 45 Sıra No'lu Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ'in 4 no'lu ekinde yer alan şekliyle,

- (d) "TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardının 80 inci Paragrafının (b) bendini, 15.07.2007 Tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 45 Sıra No'lu Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ'in 5 no'lu ekinde yer alan şekliyle,

uygulanır.

Türkiye Muhasebe Standartları'nda ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Değişiklikler Devam Ediyor

TMSK, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nda yapılan değişiklikleri TMS/TFRS'ye yansıtmaya devam etmektedir. Bu kapsamda olmak üzere aşağıdaki standartlarda değişiklikler yapılmış ve yapılan değişiklikler 31 Aralık 2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, yayınlandıkları tarihte yürürlüğe girmişlerdir:

- TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 7: Nakit Akış Tabloları
- TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- TMS 12: Gelir Vergileri
- TMS 17: Kiralama İşlemleri
- TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri
- TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 33: Hisse Başına Kazanç

- TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- TMS 41: Tarımsal Faaliyetler
- TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri

Bu standartlarda yapılan değişikliklere ek olarak TMS 23: Borçlanma Maliyetleri standardı da yenilenerek eski standardın yerini almıştır. Yeni standart 31 Aralık 2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca;

- TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri
- TMS 7: Nakit Akış Tabloları
- TMS 12: Gelir Vergileri
- TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 33: Hisse Başına Kazanç
- TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standartlarında ve anılan standartların ayrılmaz parçaları olan eklerinde

para birimini ifade etmek amacıyla yer alan PB ve YTL ibareleri “TL” olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik de 31 Aralık 2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Yayınlanıyor

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan muhasebe standartlarının uygulanması ile ilgili olarak karşılaşılan sorunlar Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlar Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) tarafından incelenmekte ve ulaşılan sonuçlar sorunların giderilmesi amacıyla yayınlanmaktadır. Ulaşılan sonuçlar muhasebe standartları ile bir bütün olarak değerlendirilmekte ve aynı statüde kabul edilmektedir. Bu sonuçlar “Yorumlar” adı altında toplanmaktadır.

TMSK bu “yorum”u “Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile ilgili olarak uygulamaya yön vermek veya standartlara açıklık kazandırmak üzere Kurul onayı ile kamuoyuna duyurulan metin” olarak tanımlamaktadır. TMSK, IFRIC tarafından yayınlanan yorumları Türkiye’de uygulanmak üzere yayınlamaya devam etmektedir. Daha önce yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Yorumları’na ek olarak hazırlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Yorumları şunlardır:

- TFRS Yorum 1: Hizmetten Çekme (Yedeğe Çekme), Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
- TFRS Yorum 2: Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
- TFRS Yorum 4: Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi

- TFRS Yorum 5: Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
- TFRS Yorum 6: Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler – Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
- TFRS Yorum 7: TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
- TFRS Yorum 8: TFRS 2'nin Kapsamı
- TFRS Yorum 9: Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi
- TFRS Yorum 10: Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
- TFRS Yorum 11: Grup İçi ve İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisselerine İlişkin İşlemler
- TFRS Yorum 12: İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

Yayımlanan TFRS Yorumları'nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu olması amacıyla sözkonusu Yorum numaraları, uluslararası standartlara ilişkin Yorum numaraları ile uyumlu olarak yayımlanmaktadır. Türkiye mevcut durumda Avrupa Birliği (AB) üyesi olmamakla birlikte, TMS/TFRS'ye göre raporlama yapacak işletmeler ile AB ülkelerinde işti- rak veya bağlı ortaklıkları bulunan/bulunacak işletmeler dikkate alınarak "TFRS Yorum 6: Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler – Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler" de yayınlanmıştır.

TFRS Yorum 12 dışında kalan yorumlar 31 Aralık 2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, yayımlandıkları tarihte yürürlüğe girmiştir.

TFRS Yorum 12, 31 Aralık 2007 tarihinden son-

ra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. İsteyen işletmelerin TFRS Yorum 12'yi 31 Aralık 2007 tarihli finansal tablolarında uygulamalarına izin verilmektedir. TFRS Yorum 12'yi, 31 Aralık 2007 tarihli finansal tablolarında uygulamayan işletmelerin, 31 Aralık 2007 tarihli finansal tablolarında; "TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması" Standardı'nın 9, 12, 13 ve 25H Paragraflarını, yine bu yorumun 2 no'lu ekinde yer alan şekliyle uygulamaları öngörülmüştür.

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (IASB – International Accounting Standards Board)

KOBİ'ler İçin Muhasebe Standardı Taslağı İçin Saha Araştırması Yapılıyor

IASB, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için hazırladığı uluslararası finansal raporlama standardı (UFRS) taslağı ile ilgili öneriler toplamak amacıyla saha araştırması programı açıkladı.

Bu saha araştırması; küçük işletmeler için amaçlanan ortak finansal raporlama standartlarının uygulanmasından fayda elde etmesi beklenen çok çeşitli kesimlerden veri toplamak amacıyla gerçekleştirilen uluslararası çalışmaların bir parçası olarak kabul edilmektedir. KOBİ'ler İçin UFRS Taslağı'nın amacı, etkileri ve sonuçları ile ilgili olarak dünya genelinde bilgi toplanması ve taslağın gerektiğinde yeniden ele alınmasını sağlamaktır. Saha araştırmasında, büyüyen ekonomilerdeki ve gelişmekte olan ülkelerdeki küçük şirketlere ve organizasyonlara odaklanılacaktır.

Taslakla ilgili saha araştırmasına katılan şirketlerden şirketle ilgili geçmiş bilgileri sağlamaları, mevcut muhasebe uygulamalarıyla hazırlanmış en yakın tarihli yıllık finansal tablolarını

sunmaları, aynı dönem finansal tablolarını KO-Bİ'ler için UFRS ile yeniden hazırlamaları ve taslağı uygularken karşılaşılan özel sorunların belirlenmesine yönelik olarak hazırlanan bir dizi soruyu cevaplamaları beklenmektedir.

IASB, ulusal ve uluslararası organizasyonlarla işbirliği yaparak saha araştırmasına katılacak şirketleri belirlemekte; taslağın uygulanması ve anketlerin cevaplandırılması konularında bu şirketlere yardımcı olmaktadır.

Saha araştırması, IASB'ın altı ay boyunca yapacağı geniş katılımlı araştırmaların sadece bir parçasıdır. IASB üyeleri ve çalışanları taslağı tartışmak ve katılımcıların görüşlerini almak amacıyla 25'ten fazla ülkede sunumlar yapmış, yuvarlak masa toplantıları düzenlemiştir. Daha fazla kesimden öneri ve görüş almak için Taslak Fransızca'ya, Almanca'ya ve İspanyolca'ya da çevrilmiştir.

**AVRUPA FİNANSAL RAPORLAMA
DANIŞMA GRUBU
(EFRAG – European Financial Reporting
Advisory Group)**

Avrupa Birliği Onay Süreci

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yapılan düzenlemelerin Avrupa Birliği üye ülkeleri tarafından zorunlu olarak uygulanması Avrupa Komisyonu tarafından yapılan onaydan sonra gerçekleşmektedir. IASB tarafından yayınlanan standartlar ve yorumlar Avrupa Birliği'nin ilgili kurul ve komisyonları (EFRAG, ARC-Accounting Regulatory Committee vb.) değerlendirilmekte, bu düzenlemelere ilişkin öneriler geliştirilmekte ve uygun görüldüğü takdirde bu düzenlemeler onaylanarak yürürlüğe girmektedir. 9 Temmuz 2007 tarihi itibarıyla henüz onaylanmamış olan düzenlemeler şunlardır:

	EFRAG'ın Olumlu Onay Görüşü var mı?	ARC oylaması yapıldı mı?	Onay ne zaman bekleniyor?
STANDARTLAR			
IFRS 8 Operating Segments (30 Kasım 2006'da yayınlandı.)	✓	✓	Eylül 2007 veya sonrası
YORUMLAR (IFRIC)			
IFRIC 14 IAS 19 The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and Their Interaction (5 Temmuz 2007'de yayınlandı.)	X EFRAG'ın onay önerisinin Eylül/Ekim 2007'de çıkması bekleniyor.	Henüz açık değil	Henüz açık değil
IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes (28 Haziran 2007'de yayınlandı.)	X EFRAG'ın onay önerisinin Eylül/Ekim 2007'de çıkması bekleniyor.	Henüz açık değil	Henüz açık değil
IFRIC 12 Service Concession Arrangements (30 Kasım 2006'da yayınlandı.)	✓	X ARC'nin onayına ne zaman sunulacağına ilişkin olarak alınmış bir karar yok	Henüz açık değil
EKLER (Amendments)			
Amendment to IAS 23 'Borrowing Costs' (29 Mart 2007'de yayınlandı.)	✓	X ARC'nin onayına Ekim ayında sunulabilir	Aralık

Yukarıda belirtilenler dışında kalan tüm IASB düzenlemeleri Avrupa Komisyonu tarafından onaylanmış durumdadır. Onaylanan düzenlemeler yayın tarihinden üç gün sonra yürürlüğe girmektedir. Onaylanan düzenlemeler ile onay ve yayın tarihleri şu şekildedir:

	Onay Tarihi	Yayın Tarihi
1 Mart 2002 tarihi itibarıyla geçerli olan standartlar ve yorumlar (başka bir deyişle; IAS 32 ve 39 ve ilgili yorumlar dışında kalan IAS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 40, 41; SIC 1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33.)	29 Eylül 2003	13 Ekim 2003
IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	6 Nisan 2004	6 Nisan 2004
IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement	19 Kasım 2004	9 Aralık 2004
IFRS 3 Business Combinations	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
Amendments to IASs 36 and 38	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
IFRS 4 Insurance Contracts	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
IFRIC 1 Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
Amendments to IASs 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33, and 40	29 Aralık 2004	31 Aralık 2004
IFRS 2 Share-based Payments	4 Şubat 2005	11 Şubat 2005
IFRIC 2 Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	7 Temmuz 2005	8 Temmuz 2005
Amendment to SIC 12	25 Ekim 2005	25 Ekim 2005
Amendment to IAS 39 Transition and Initial Recognition of Financial Assets and Financial Liabilities	25 Ekim 2005	26 Ekim 2005
IFRS 6 Mineral Resources	8 Kasım 2005	24 Kasım 2005
Amendments to IAS 19 Employee Benefits: Actuarial Gains and Losses, Group Plans and Disclosures	8 Kasım 2005	24 Kasım 2005
IFRIC 4 Determining Whether an Arrangement Contains a Lease	8 Kasım 2005	24 Kasım 2005
IFRIC 5 Interests in Decommissioning Funds	8 Kasım 2005	24 Kasım 2005
Amendment to IAS 39: The Fair Value Option	15 Kasım 2005	16 Kasım 2005
Amendment to IAS 39 Cash Flow Hedge Accounting	21 Aralık 2005	22 Aralık 2005
Amendment to IAS 1: Capital Disclosures	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
Amendments to IAS 39 and IFRS 4: Financial Guarantee		
Contracts	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
Amendments to IFRS 1 and IFRS 6	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
IFRIC 6 Waste Electrical and Electronic Equipment	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures	11 Ocak 2006	27 Ocak 2006
Amendments to IAS 21: The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates	8 Mayıs 2006	9 Mayıs 2006

IFRIC 7 Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	8 Mayıs 2006	9 Mayıs 2006
IFRIC 8 Scope of IFRS 2	8 Eylül 2006	9 Eylül 2006
IFRIC 9 Reassessment of Embedded Derivatives	8 Eylül 2006	9 Eylül 2006
IFRIC 10 Interim Financial Reporting and Impairment	1 Haziran 2007	2 Haziran 2007
IFRIC 11 IFRS 2: Group and Treasury Share Transactions	1 Haziran 2007	2 Haziran 2007

**KANADA BELGELİ MUHASEBE
UZMANLARI KURULUŞU
(CICA - Canadian Institute of Chartered
Accountants)**

Kanada'nın UFRS'ye Geçiş Planı

Kanada Muhasebe Standartları Komitesi (AcSB), halka açık şirketlerin küresel anlamda kabul gören Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (UFRS'yi) uygulamaya başlamaları ile ilgili kararını Ocak 2006'da bir Stratejik Plan kapsamında açıklamıştı. Bu planda UFRS'nin Kanada Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile birlikte kullanılabilmesi amacıyla uygulama planları da yer aldı. Planın zaman içinde güncellenmesi de kararlaştırıldı. TMS/TFRS uygulamalarına geçiş için bir örnek de oluşturabilecek olan bu geçiş planının Mart 2007 itibariyle ana hatları şu özellikleri taşımaktadır:

- UFRS, halka açık şirketler için Kanada Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin yerini alacaktır. ("Halka açık şirket" kavramının içeriği tartışılmaktadır)
- Şirketlerin uygulamaya geçebilmeleri için, Stratejik Plan'ın yayınlandığı tarihten (Mart 2006) itibaren yaklaşık beş yıllık bir geçiş dönemi öngörülmektedir.
- AcSB geçiş dönemi boyunca UFRS uyum stratejisinin uygulanmasındaki gelişme ile birlikte, yatırımcı ve iş topluluklarının hazırlık durumunu izleyecektir. Plan'ın yayın tarihinden itibaren 24 ay içinde ilerlemeler göz-

den geçirilecektir. Bu gözden geçirmelerde odaklanılan temel konu, stratejinin uygulanmasında planlara son şeklini verecek veya ince ayarlar yapmayı gerektirecek yeni bilgi ve konuları belirlemek olacaktır. Gözden geçirmeler sonunda AcSB'nin beklentisi, değişimin gerçekleştirilmesi için uygun zamanın belirlenebilmesidir. AcSB, 31 Mart 2008'den önce değişimin gerçekleştirileceği tarihi açıklamayı hedeflemektedir.

- UFRS'ye dayalı yeni standartların uygulanmasında devletle veya finansal raporlamayla ilgili yasal düzenleyici kuruluşlarla anlaşma yapma beklentisi sözkonusu değildir. Ancak AcSB, devletle ve finansal raporlamayla ilgili yasal düzenleyici kuruluşlarla diyalog kurulması arayışındadır.
- UFRS'ye uyumlu olarak raporlama yapacak olan işletmeler için uygulamaya geçişin sözkonusu olduğu 1 Ocak 2011'e kadar öngörülen tahmini zaman planı şöyledir:
 - 2006-2008: UFRS ile ilgili eğitim ve bilgi toplama
 - 2008 Başları: AcSB'nin İlerleme Değerlendirmesi
 - Mart 2008: AcSB'nin geçiş zamanını ilan etmesi
 - 2008: UFRS'ye bağlı olarak muhasebe politikalarının şekillendirilmesi ve uyum için planlama

- 31 Aralık 2008: İşletmelerin UFRS'ye uyumla ilgili olası açıklamaları ve işletmeleri nelerin etkilediğinin belirlenmesi
- 31 Aralık 2009: 2008 sonundaki benzer açıklamaların daha ayrıntılı ve kapsamlı şekilde toplanması
- 1 Ocak 2010: UFRS'ye göre hazırlanacak 2011 finansal tabloları ile karşılaştırılmak üzere toplanacak ilk yıl bilgileri için hazırlık (2010 açılış bilançosunun UFRS'ye uyumlu olması istenecek)
- 31 Aralık 2010: Mevcut Kanada Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları için son yılsonu raporlaması
- 1 Ocak 2011: Değişim: UFRS'ye dayalı standartlarla ilk raporlama yılı (2011 açılış bilançosunun UFRS'ye uyumlu olması istenecek)
- 31 Mart 2011: İşletmelerin UFRS'ye uyumlu olarak dönemsel ilk raporlamalarını yılın ilk üç ayı için yapmaları
- 31 Aralık 2011: UFRS ile uyumlu ilk yılsonu raporlaması (2010 yılının tablolarıyla karşılaştırmalı olarak)
- Geçiş döneminde AcSB standartlarla ilgili eğitim çalışması yapmayacak ancak bu dönemde sorun yaşayabilecek kurumlara yardımcı olacak adımlar atacaktır. Eğitim faaliyetlerine destek verecektir. Avrupa Birliği ve Avustralya'nın Kanada'dan önce UFRS'ye geçmiş olmaları nedeniyle kaynak, eğitilmiş işgücü vb. konularda birikim oluşması da beklenmektedir.

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 çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış bir diskete 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 disketteki biçimiyle 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-Yazısı kabul edilen yazarlara, derginin yayınlanmasından sonra telif ücreti ödenecektir. Yazının yayınlanabilmesi ve telif ücretin ödenebilmesi için yazarın çalışmasının özgün bir çalışma ve hiçbir yerde yayımlanmamış olması gerekir. Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de ayrıca iletişim adresi, telefon ve banka hesap numarasıda yer almalıdır.

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

Gençlik Cad. No:107 06570 **Anıttepe/ANKARA**

Tel : (0.312) 232 50 60

Faks : (0.312) 232 50 71

e-posta : alid@turmob.org.tr

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

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

Copyright ©

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

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

Gençlik Cad. No:107 06570 **Anıttepe/ANKARA**

Tel : (0.312) 232 50 60

Faks : (0.312) 232 50 71

e-posta : alid@turmob.org.tr