

# MUHASEBE VE DENETİME

# BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 12 • Sayı/Issue : 36 • Nisan/April 2012 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



- ✍ Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi - Enerji Sektöründe Bir Uygulama  
Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU - Yrd. Doç. Dr. Şule YILDIZ
- ✍ Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Bağlamında Ekonomik Adam (Homo Economicus) Modeline Bir Bakış  
Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU - Öğr. Gör. Sema ÜLKÜ
- ✍ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Genel Sorunları : Erzurum İli Örneği  
Doç. Dr. Suat YILDIRIM - Yrd. Doç. Dr. Selami GÜNEY
- ✍ Alacak Hakkı Yaratan Avans Hesapları ve Şüpheli Hale Gelen Avansların Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Öneri  
Yrd. Doç. Dr. C.Yiğit ÖZBEK
- ✍ TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi; TMSUGT ile Karşılaştırma  
Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM
- ✍ Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama  
Dr. Serpil SENAL - Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ
- ✍ Paydaşların Çevre Muhasebesi Uygulamalarına Etkileri  
Dr. Sevgi AYDIN
- ✍ “Kar Maksimizasyonu” Açısından Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Ekonomik Analiz İhtiyacı  
Dr. Deniz Umut ERHAN



# MUHASEBE VE DENETİME BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:12 Sayı/Issue: 36 Nisan/April 2012

## TÜRMOB ADINA SAHİBİ

*Owner on behalf of TURMOB*

Nail SANLI

&

## Genel Yayın Yönetmeni

*Executive Editor*

Yücel AKDEMİR

&

## Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

*Responsible For Desk Editor*

Ali E. DOĞANOĞLU

&

## Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

*Editor and Head of the Editorial Board*

Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN

&

## Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Erdoğan ARSLAN

Hakan AY

Garip AYAZ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&

## Hakemli Dergi / Refereed Journal

*Yayın Türü : Süreli Yaygın*

*Publication Type : Periodical issue*

&

## İdari Merkez / Administrative Office

TÜRMOB Basın Yayın Dağ.İşlt.

Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Tel: (0.312) 232 50 60

E-mail : alid@turmob.or.tr

&

## Basım Yeri / Published In : ANKARA

*Basım Tarihi / Published date : 03.04.2012*

*Üç ayda bir yayımlanır*

*Published four times a year*

&

TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler

Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.

EBSCO tarafından taranmaktadır.

*Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences Database. Indexed by Ebscohost Academic Search Complete*

&

## Dizgi Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

&

## Baskı / Print

*Fersa Matbaacılık Paz.San.Tic.Ltd.Şti.*

Ostim 36. Sk. No:5/C-D Yenimahalle/ANKARA

Tel: (0.312) 386 17 00 (pbx)

&

ISSN: 1307-6639

## BİLİM HAKEM KURULU ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan

Prof. Dr. Nalan Akdoğan

Doç. Dr. Tamer Aksoy

Hasan Basri Aktan

Prof. Dr. Doğan Argun

Osman Arıoğlu

Erdoğan Arslan

Doç. Dr. Sinan Aslan

Hakan Ay

Garip Ayaz

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan

Doç. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazıtılı

Prof. Dr. Selim Bekçioğlu

Recep Bıyık

Kadir Boy

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Mehmet Ali Canoğlu

Şefik Çakmak

Prof. Dr. Yurdakul Çaldag

Doç. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Doç. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. N. Cömert Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Dr. Fatih Kemal Ebiçioğlu

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

M. Nazmi Esen

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Doç. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu

Sami Kazıcı

Prof. Dr. Sadık Kırbay

Prof. Dr. Şükrü Kızılot

Özcal Korkmaz

Doç. Dr. Güray Küçükkoçoğlu

Doç. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Yener Mercimekçi

Prof. Dr. Can Şınga Mugan

Prof. Dr. Rifat Ortaç

Mehmet Ferudun Ökten

Derya Özalp

Yılmaz Özbacı

Mustafa Özdil

Prof. Dr. Salih Özel

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Bülent Pamukçu

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Alparslan Peker

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Prof. Dr. Cevat Sarıkamış

Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Doç. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Doç. Dr. Macide Şoğur

Prof. Dr. Hülya Talu

Prof. Dr. Selahattin Tuncer

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzay

Bülent Üstünel

Mahmut Vural

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılcı

Prof. Dr. Göksel Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükcü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Doç. Dr. Figen Zaif



# İÇİNDEKİLER

**Prof. Dr.**  
**Hilmi KIRLIOĞLU**  
**Yrd. Doç. Dr.**  
**Şule YILDIZ**

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı  
Ekonomik Katma Değer Analizi -  
Enerji Sektöründe Bir Uygulama

1

**Prof. Dr.**  
**Hilmi KIRLIOĞLU**  
**Öğr. Gör. Sema ÜLKÜ**

Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı  
Bağlamında Ekonomik Adam (Homo Economicus)  
Modeline Bir Bakış

25

**Doç. Dr.**  
**Suat YILDIRIM**  
**Yrd. Doç. Dr.**  
**Selami GÜNEY**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin  
Genel Sorunları : Erzurum İli Örneği

35

**Yrd. Doç. Dr.**  
**C. Yiğit ÖZBEK**

Alacak Hakkı Yaratan Avans Hesapları ve Şüpheli  
Hale Gelen Avansların Muhasebeleştirilmesi  
Üzerine Bir Öneri

49

**Yrd. Doç. Dr.**  
**A. Cemkut BADEM**

TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında  
Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi;  
TMSUGT ile Karşılaştırma

61

**Dr. Serpil SENAL**  
**Dr. Burcu**  
**ASLANTAŞ ATEŞ**

Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve  
Raporlama

83

**Dr. Sevgi AYDIN**

Paydaşların Çevre Muhasebesi  
Uygulamalarına Etkileri

99

**Dr. Deniz Umut**  
**ERHAN**

“Kar Maksimizasyonu” Açısından Transfer  
Fiyatlandırması Uygulamalarında  
Ekonomik Analiz İhtiyacı

109



# FAALİYET TABANLI MALİYETLEMeye DAYALI EKONOMİK KATMA DEĞER ANALİZİ Enerji Sektöründe Bir Uygulama

**Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU\***

**Yrd. Doç. Dr. Şule YILDIZ\*\***

## ÖZET

Bu çalışmada faaliyet tabanlı maliyetlemeye dayalı ekonomik katma değer analizinin teorik çerçevesi ortaya konulmuş ve bir örnek olay ile iki yöntemin bütünlük uygulaması açıklanmıştır. Çalışmanın verileri literatür incelemesi, şirketin finansal verileri ve çalışanlarla yapılan görüşmelerden sağlanmıştır. Bu çerçevede, öncelikle FTM ve Ekonomik Katma Değer yöntemlerinin birlikte nasıl uygulanabileceği, firmanın sermaye maliyetinin her bir ürün için nasıl hesaplanıp ürün faaliyet maliyetlerine eklenebileceği, elde edilen sonuçların FTM yönteminde elde edilen ürün temelli gelir tablosuna dayanılarak verilecek fiyatlama, ürün karışımı, kaynak tahsisi vb. kararları değiştirip-değiştirmeyeceği analiz edilmektedir.

Çalışmanın sonuçlarına göre, geleneksel FTM ile bütünlük sistem uygulaması farklı sonuçlar vermektedir. Bütünlük sistem uygulaması sonucu elde edilen ürün ekonomik katma değerleri, ürün karlılıklarının doğru belirlenmesini sağlamakta, bu doğrultuda işletmenin alacağı ürün karması ve üretim hacmi gibi kararlarda yol gösterici olmaktadır. Bütünlük sistem yardımıyla yöneticilerin dikkati yüksek kar sağlayan ürünlere çekilmekte ve ayrıca sistem işletmede sermaye maliyeti bilincinin oluşmasına katkı sağlamaktadır. Sonuç olarak, FTM ile Ekonomik Katma Değerin birlikte kullanımının işletme performansını artırarak işletmelere önemli rekabet avantajları sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), Ekonomik Katma Değer (EKD), Sermaye Maliyeti

## ABSTRACT

In this study the theoretical framework of economic value added analysis that is based on activity based costing is explained and the integrated application of these methods is analysed by a case study. The data is gathered from literature review, financial data from the companies, and interviews conducted with the employees. First structures, dynamics, advantages and disadvantages of activity based costing and economic value added methodologies are explained. Then, details of calculation for cost of capital is explained. Finally, integration of all these methodologies and implication of this integration is discussed.

According to the results of studies, ABC and integrated system approach produces different results. EVA of a product which is gained by integrated system approach helps to determine accurately the product profits and therefore shed light on company decisions such as product mixing and production volume. Managers focus on profitable products by the integrated system, and it helps to increase awareness of capital cost in all over company. In conclusion, using together activity based costing and economic value added in a company might provide important competitive advantages by improving the performance of business.

**Keywords :** Activity Based Costing (ABC), Economic Value Added (EVA), Capital Cost

\* Sakarya Üniversitesi İİBF/hilmik@sakarya.edu.tr

\*\* Sakarya Üniversitesi İİBF/kasapoglu@sakarya.edu.tr

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde faaliyet tabanlı maliyetleme ve ekonomik katma değer yaklaşımlarına ilişkin araştırmaların özellikle son yıllarda artan bir ivme kazandığı görülmektedir.

Faaliyet tabanlı yaklaşımlar çerçevesinde incelenen faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilgili ilk çalışmalar, Tom Johnson, Robin Cooper ve Robert Kaplan tarafından 1980'li yıllarda yapılmış, zaman içinde elde edilen bilgilerin stratejik yönetim amaçlı kullanımını ifade eden faaliyet tabanlı yönetim kavramı gündeme gelmiş ve yine bu süreçte faaliyet tabanlı maliyet bilgisini planlama aracı olarak bütçeleme sürecinde ele alan faaliyet tabanlı bütçelemeye ilişkin çalışmalar yapılmıştır. 1990'lı yıllardan itibaren dünyada yoğun bir şekilde incelenen konulardan bir diğeri ise, Stern&Stewart finansal danışmanlık şirketi tarafından geliştirilen değer temelli bir finansal performans ölçüsü olan ekonomik katma değerdir.

Bu iki yöntem birçok çalışmada ayrı ayrı ele alınmakla birlikte faaliyet tabanlı maliyetlemenin ekonomik katma değer yöntemiyle bütünsel olarak kullanılabilirliğine ilişkin ulaşılmaya çalışılan kaynak sayısının, bu uygulamayı tanıtmaya yetecek seviyede olmadığı görülmektedir. Ayrıca, incelenen çalışmalarda, sermaye maliyetinin ürün bazında ölçümünün önemi vurgulanarak, bu doğrultuda faaliyet tabanlı maliyetlemenin ekonomik katma değer ile birleştirilmesi önerilmekle birlikte, bütünsel sistemin uygulanabilmesinde en önemli aşama olan sermaye maliyet etkenlerinin ne şekilde tespit edileceğine ve sermaye maliyetinin ürünlere dağıtımının nasıl yapılacağına; kısaca sistem uygulamasına dair açık bir bilgiye rastlanamamaktadır. Sözkonusu çalışmalar sistemi genel olarak tanıtıcı nitelikte olup, akademisyenler ve uygulayıcılar açısından çok fazla açıklayıcı detay içermemektedir.

Bu noktada, küresel rekabette ayakta kalabilmek için işletmeler tarafından kullanılacak bu iki maliyet ve performans ölçüm sisteminin birlikte ele alınmasının ve örnek bir işletme üzerinde uygulamasının gösteriminin, diğer işletmelere ve gelecekte konu ile ilgili yapılacak araştırmalara katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Örnek işletme üzerinde yapılan uygulama ile, firmanın ekonomik kar oluşturabilme düzeyinin ölçülmesi, bu düzeyi etkileyen unsurlardan biri olan sermaye maliyetinin ürün bazında izlenebilirliğinin sağlanması, sonuçların faaliyet tabanlı maliyetleme ile elde edilen faaliyet maliyetlerine eklenmesi ile ulaşılan gerçek ürün maliyet ve karlılık rakamlarına dayanan analizlerde daha doğru işletme kararlarının verilmesi hedeflenmektedir.

## 2. Bütünsel Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Uygulamasının Kapsamı

İşletmelerin sürdürülebilir bir rekabet stratejisi geliştirme sürecinde kullanabilecekleri kritik başarı faktörleri karlılık, likidite, satışlar ve piyasa değeri olarak ifade edilmektedir (Erden, 2004:247). Bu faktörlerden piyasa değerinin artırılması için öncelikle bu değer ölçülmelidir. Bu noktada EKD, işletmenin yarattığı hissedar değerinin bir ölçüsü olarak şirketin piyasa değerini açıklamaktadır. Bunun yanında diğer bir başarı faktörü olan karlılık rakamının doğru hesaplanabilmesi için de FTM yöntemi kullanılmaktadır. Zira FTM yöneticilere müşterileri ürünleri işlemleri ve hizmetlerinin maliyeti ve karlılığı hakkında doğru bilgi sağlayan teknik bir yöntemdir (Saban ve Güğçerçin İrak, 2009: 98). Dolayısıyla her iki yöntem de, işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri ve değer yaratabilmelerinde gerekli olan ve genellikle birbirlerinden ayrı kullanılan iki stratejik maliyet ve yönetim aracıdır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, temelde faaliyet

etkinliğini artırmak için bir maliyet ölçüm ve yönetim sistemi olarak kullanılırken; ekonomik katma değer, değer tabanlı bir finansal performans ölçüsü olarak finansal etkinliği artırmada ve firma değerini tespit etmede yaygın kullanım alanı bulmuştur (Roztocki, 2000a:84). FTM, firmalara faaliyet maliyetlerini azaltmaları yönünde yol gösterirken, EKD yaklaşımı faaliyetlere bağlanan fazla sermayenin minimize edilmesi ve etkin sermaye kullanımı konusunda yeni bir bakış açısı getirmektedir.

FTM' nin geleneksel yöntemlere göre pek çok avantajı olmasına rağmen, zaman içerisinde bir çok eksikliğinden dolayı işletmelerce terk edildiğinden ya da kısmi şekilde kullanıldığından bahsedilmektedir (Kaplan, 2005:13'den aktaran: Polat, 2011:127). Gerçekten de FTM de, sermaye maliyeti, yatırım riski, nakit akışı gibi faktörler dikkate alınmadan sadece şirketin gelir tablosunda yer alan faaliyet maliyetleri üzerinde durulmakta, bilançoda yer alan mali bilgiler hesaba katılmamaktadır. Bu nedenle, FTM ile hesaplanan ürün maliyet bilgilerinin ürün toplam maliyetini düşük hesaplama eğiliminde olduğu (Çakıcı, 2008: 287) ve faaliyet tabanlı maliyet bilgilerinin tek başına şirketleri uzun vadeli rekabet edebilirlik ve karlılık amacına ulaştıramadığı ifade edilmektedir (Roztocki ve Needy, 1999:1).

Birçok araştırmacı, FTM analizini, satış gelirlerinden direkt ve genel giderler düşüldükten sonra sonlandırmaktadır. "Faaliyet Karı" veya "Faiz ve Vergi Öncesi Kar" olarak ifade edilen bu sonuçlar her bir maliyet nesnesi için hesaplanarak, faiz harcamaları ve vergi ödemeleri dikkate alınmadan çeşitli kararlarda kullanılmaktadır (Roztocki, 2000a:1). Bu durum sakıncalıdır, zira akılcı işletme kararları alabilmek için maliyetler hakkında eksiksiz bilgi sahibi olunmalı; maliyet bilgileri ürün, iş, hizmet vb. maliyet nesnelerini oluşturmak için gereken tüm maliyetleri içermelidir. Çünkü, toplam maliyetler sadece mad-

di (görünür) maliyetleri değil, aynı zamanda yatırımcılar ve alacaklıların beklediği sermaye maliyetini de içermektedir (Roztocki ve Needy, 1999:1).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, faaliyetlerden kaynaklanan maliyetler hesaplanmasına rağmen, mamul veya hizmet üretimi için kullanılan fonların maliyetinin yani sermaye maliyetinin dikkate alınmaması nedeniyle bu yönde bir eksiklik söz konusudur (Hubbell, 1996a:22; Çakıcı, 2008: 284). Bu durumda, FTM güvenilir olmayan ürün maliyet bilgileri ortaya koyabilmektedir (Roztocki ve Needy, 2000:345). Sermaye maliyetinin dikkate alınmaması; mamul ya da hizmetlere ilişkin ekonomik maliyetlerin düşük belirlenmesine neden olacağından, işletmenin optimal olmayan ürün karması, fiyatlama ve dış kaynaklardan yararlanma (outsourcing) kararları almasına ve harcamaların adaletsiz şekilde tahsisine yol açabilecektir (Kee, 1999:6). Bu nedenle, sistemin, bazı teknik ve sistemlerle birlikte çalışması daha faydalıdır (Walker, 1999:24). Bu sistemlerden biri de Ekonomik Katma Değerdir.

Nitekim, faaliyet tabanlı maliyetlemenin sermaye maliyetlerini kapsamamasından kaynaklanan eksikliğin ortadan kaldırılabilmesi için son yıllarda bazı yazarlarca sistemin ekonomik katma değer ile birleştirilmesi önerilmektedir. Bu fikir ilk defa William W.Hubbell tarafından ifade edilmiş (1996), daha sonra, G. Ioannou ve W.G.Sullivan (1999), Narcyz Roztocki ve Kim LaScola Needy (1998-2003), Robert C. Kee (1999), Robin Cooper ve Regine Slagmulder (1999), Robin Cooper ve Robert Kaplan (1998), Jan Emblemvag (2004), Yao ve Liu (2006) gibi yazarlar tarafından sistemin tanıtımı ve uygulanabilirliği üzerine çalışmalar yapılmıştır. Söz konusu yazarlar çalışmalarında, sermaye maliyetinin ürün bazında ölçümünün önemini ve bütünleşik sistemin kavramsal çerçevesini ortaya koymaktadırlar.



Türkiye’de ise, Parlakkaya (2003), Bengü ve Demirgüneş (2005), Otlı ve Karaca (2006) ve Çam (2006), makalelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme ile ekonomik katma değer sistemini ilişkilendirerek, birleştirilmiş FTM ve EKD yönteminin maliyet ve sermaye yönetiminde başarılı bir yönetim aracı olarak kullanılabileceğini ifade etmişlerdir.

Roztocki (2003:494), sistemin, hizmet endüstrisinde de karar verme sürecinde ve uzun dönem işletme performansını artırmada uygulanabileceğini ifade etmektedir. Yine yazar, 2001 yılındaki bir çalışmasında, bütünlük sistemin proje yönetiminde bir araç olarak kullanımının, FTM yöntemine göre benzer faaliyet karı sağlayacak, ancak farklı sermaye kullanımına neden olabilecek projeler arasında sağlıklı seçim yapmaya yardımcı olacağını belirtmektedir (Roztocki, 2001:1459).

Kee (1999:3), çalışmasında EKD’nin, yönetim kararlarına rehberlik etmede başarılı olabilmesi için, bir işletmenin en alt operasyon seviyesinde uygulanması gerektiğini, bunun da yolunun sermaye maliyetinin FTM sistemine entegre edilmesi olduğunu ifade etmektedir.

Makelainen’de benzer şekilde sermaye maliyetinin ürün tabanında izlenmesi gerektiğini, eğer, gerçek sermaye maliyetinin tamamı ürün maliyetine eklenmemişse, fiyatı belirlemek için yapılan maliyet hesaplamalarının yanlış olacağını vurgulamıştır. Üretim, sermaye yoğun bir hal aldığı bu hata daha da büyümektedir (Makelainen, 1998:32).

Bu nedenle, EKD yöntemini benimseyen işletmeler, ürünlerin, müşterilerin ve hizmetlerin maliyetlerini belirleyebilmek için FTM yöntemini kullanmaktadırlar. Bu yöntem, ekonomik katma değer ürün, ürün hattı ve müşteri bazında hesaplanmasını ve ürün hatları ile ilgili olarak stratejik kararların verilmesini sağlamaktadır (Türker, 2005:135).

Emblevåg (2004:39), bir FTM modelinde ekonomik kar unsurlarını dahil edebilmek için, maliyet yöneticilerinin iki kritik noktaya dikkat etmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bunlar;

- Sermaye maliyetini ürün bazında takip edebilmek için, sermaye etkenlerinin tespit edilmesi ve kullanımı. Sermaye etkenleri, kaynak ve faaliyet etkenlerine benzerler ve aynı şekilde çalışırlar,
- Ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti ile varlıkların net değerlerini çarparak şirketin sermaye maliyetinin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi.

Faaliyet tabanlı maliyetlemeye dayalı olarak yapılacak ekonomik katma değer analizi, güvenli, tam ve güncel maliyet tahminleri verebilecek (Çakıcı, 2008:285-286) bir performans ve maliyet sistemi olarak ifade edilebilir. Bütünlük sistemin faaliyet tabanlı maliyetleme kısmı, faaliyet maliyetlerinin sistemsiz dağılımını engelleyerek faaliyet maliyetleri üzerine yoğunlaşırken; ekonomik katma değer eklenmiş kısmı şirket verimliliğini ölçmede sermaye maliyetini dikkate almaktadır (Hubbell, 1996a:19, 1996b:21; Roztocki ve Needy, 2000:341; Cooper ve Kaplan, 1998:269). Faaliyet maliyetleri, bir işletmedeki kaynak tüketimini yansıtırken, sermaye maliyetleri ise bir işletmenin sermaye yatırımlarının maliyetini ifade etmektedir (Otlı ve Karaca, 2006:145). Böylece, bütünlük sistemde, mamul veya hizmet üretim sürecinde maruz kalınan tüm maliyetler dikkate alınmış olur (Roztocki, 2000b:84).

Birleştirilmiş sistem, küçük imalat işletmelerinde de kullanılabilmekte, bu sayede küçük işletmelerde fiyatlandırma politikaları ve müşteri karlılığı hakkında güvenilir bilgiler elde edilebilmektedir (Roztocki ve Needy, 2000:342).

Bütünlük faaliyet tabanlı maliyetleme ve ekonomik katma değer sistemine göre, bir maliyet

nesnesinin (ürün, hizmet, iş veya müşteri) ekonomik olarak karlı olabilmesi, toplam maliyetinin üzerinde bir fiyatla satılmasına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle bir maliyet nesnesinin ekonomik olarak karlı olabilmesi için, tüm maliyetlerini yani direkt maliyetler (direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik), işletme maliyeti (satış, yönetim ve kira giderleri ile genel üretim maliyetleri) ve sermaye maliyetini karşılaması gerekir. Bu ilişki matematiksel olarak aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Çakıcı, 2008:285; Roztocki, 2000c:2; Cooper ve Slagmulder, 1999:16).

FTM ve EKD karı = Satışlar - Direkt maliyetler - İşletme maliyeti - Sermaye maliyeti

Sonucun pozitif olması, maliyet nesnesinin şirket için hissedar değerini artırdığını, negatif değer ise hissedar servetini azalttığını ifade eder. Böylece sistem, yöneticilerin şirketin ekonomik karını ölçmelerini ve negatif EKD'ye sahip ürünlerin durumunun düzeltilmesi için gerekli fiyat ve maliyet değişikliklerini belirlemelerini sağlamaktadır (Kee, 1999:3).

Kısaca ifade edilirse; bütünlük FTM ve EKD sistemi, bir yandan maliyet kontrolü ve yönetiminde yöneticilere yol gösterirken, diğer yandan da firma ve hissedar değerini artırma konusunda yöneticileri motive etmekte ve önemli ipuçları sunmaktadır.

### 3. Bütünlük Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi Uygulama Aşamaları

Bütünlük sistem uygulaması, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi esas alınarak yapılmaktadır. Bütünlük sistemle FTM arasındaki temel fark, her faaliyet veya ürün için toplam maliyetin belirlenmesi aşamasında ortaya çıkmakta, faaliyet maliyetleri yanında sermaye maliyeti de, sermaye yatırımı gerektiren faaliyetler ve ürünler temelinde ele alınmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetlemeye dayalı olarak yapılacak ekonomik katma değer analizi için çalışmada önerilen uygulama metodolojisi 6 aşamadan oluşmaktadır (Roztocki ve Needy,1999:3). Bu aşamalar şunlardır:

**1.Aşama: İşletmenin Finansal Bilgilerinin İncelenmesi:** Sistemin uygulanması için gereken bilgilerin çoğu şirketin mali tablolarından elde edilir. FTM uygulamasında ele alınan faaliyet maliyetlerini hesaplamak için gelir tablosuna, EKD uygulamasında ele alınan sermaye maliyetinin hesaplamasında ise bilançoya ihtiyaç duyulmaktadır. Ekonomik katma değer hesaplamasında bazı düzeltmeler yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan bilgilerin bir kısmı ise mali tablo dipnotlarında yer almaktadır.

**2.Aşama: Ana Faaliyetlerin Belirlenmesi:** Bu aşamada mamul veya hizmet üretiminde kaynak tüketimine ve sermaye harcamalarına neden olan (sermaye yatırımlarından sorumlu olan) ve üretim sürecini açıklayan ana faaliyetler belirlenir.

**3.Aşama: Faaliyetlere İlişkin Maliyetlerin Hesaplanması:** Bu aşamada da, faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasında olduğu gibi her bir faaliyetin maliyeti hesaplanır. Hesaplanan maliyetler, her bir faaliyetin kaynak tüketimini yansıtmaktadır. Bu amaçla, ana faaliyetler tarafından direkt olarak ve işletme bütününde tüketilen kaynaklar belirlenerek, işletme bütününde tüketilen kaynaklar uygun kaynak maliyet etkenleri ile faaliyet merkezlerine yüklenmelidir.

**4.Aşama: Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi:** Bu aşamada, yine geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasında olduğu gibi, faaliyet maliyetlerini, kaynak tüketim oranlarına göre mamullere yükleyebilmek için gerekli maliyet etkenleri belirlenir. Seçilecek maliyet etkenleri, her bir mamulün faaliyetleri ne oranda tükettiğini göstermektedir.

**5.Aşama: Maliyet Nesnelерinin Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması:** Maliyet etkenleri seçildikten sonra faaliyet maliyetleri FTM sistemi uygulamasında olduğu gibi faaliyet maliyet etkenleri yardımıyla maliyet nesnelерine yüklenir.

**6.Aşama: Maliyet Nesnelерinin Sermaye Maliyetlerinin Hesaplanması:** Görüldüğü üzere, 6.aşamaya kadar yapılan işlemler faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasına aittir. Faaliyet tabanlı maliyetlemeden bütünleşik FTM-EKD sistemine geçişteki başlıca genişleme 6. aşamadan kaynaklanmaktadır.

Bu aşamadaki temel amaç, sermaye maliyetini uygun sermaye maliyet etkenleri ile maliyet nesnelерine paylaşmaktır. Hesaplanan sermaye maliyetleri, her bir ürünün sermaye tüketimini yansıtmaktadır. Bunun için, öncelikle işletmenin sermaye maliyeti hesaplanmalıdır. Bu amaçla EKD uygulamasında olduğu gibi ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti ve yatırılan sermaye tutarı tespit edilir ve bu iki değerin çarpımı ile ürünlere paylaştırılacak sermaye maliyeti rakamı elde edilmiş olur. Daha sonra ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti rakamı, yatırılan sermaye tutarının hesaplanmasında kullanılan her bir bilanço kaleminin net tutarı ile çarpılarak, sermaye maliyetinin ürünlere dağıtımında temel teşkil edecek olan “bilanço kalemleri sermaye maliyeti” tutarı belirlenir.

Bu belirlemeden sonra, ilgili bilanço kalemlerinin sermaye maliyetini ürünlere yüklemeye kullanılacak sermaye maliyet etkenleri tespit edilmelidir. Sermaye maliyet etkeni, her bir ürünün tüketim oranına göre sermaye maliyetinden alması gereken payın hesaplanmasında kullanılacaktır. Bu yüklemenin yapılabilmesi için gerekli sermaye maliyet etkenlerinin tespitinde, ilgili bilanço kalemleri sermaye maliyetini doğrudan ürünlere yüklemeye kullanılan sermaye maliyet etkenleri “doğrudan sermaye maliyet etkeni”; ilgili bilanço kalemleri sermaye maliyetini, tes-

pit edilen ana faaliyetlere yüklemeye kullanılan sermaye maliyet etkenleri ise “dolaylı sermaye maliyet etkeni” olarak ifade edilecektir. Buna göre, doğrudan sermaye maliyet etkenleri, belli bir maliyet nesnesiyle sermaye maliyeti arasında direkt ilişki kurabilmektedir. Yani hesaplanan sermaye maliyeti tutarının ürünlere paylaştırılmasında, bazı bilanço kalemleri sermaye maliyeti “doğrudan sermaye maliyet etkeni” ile ürünlere yüklenirken, bazı bilanço kalemleri sermaye maliyetleri ise “dolaylı sermaye maliyet etkeni” ile önce faaliyetlere yüklenmekte, daha sonra faaliyet merkezinin faaliyet maliyet etkeni ile ürünlere dağıtılmaktadır. Burada belirtilmesi gereken bir konu da, doğrudan sermaye maliyet etkenlerinin, genelde hacme karşı daha duyarlı ölçülerden oluşmasıdır. Örneğin, alıcılar veya kasa bilanço kalemleri sermaye maliyetleri belli bir süre içinde satılan ürün sayısına bağlıdır. Dolayısıyla pek çok durum da satışlardaki artış, alıcılar ve kasa bilanço kaleminde artışa neden olur. Diğer taraftan üretim donanımına, örneğin demirbaşlara yapılan yatırımların sermaye masrafları, bir şirketin üretim veya satış seviyesine çok az bağlıdır.

Ürünler tarafından direkt olarak tüketilen sermaye maliyetleri ile öncelikle kendisini tüketen faaliyetlere, daha sonra ilgili faaliyetin faaliyet maliyet etkeni yardımıyla ürünlere dağıtılan sermaye maliyetleri, toplam da her bir ürünün tükettiği sermaye maliyeti tutarını verecektir. Böylece, belli bir maliyet nesnesi üretmek için kullanılan varlıkların sermaye maliyeti aynı maliyet nesnesine dahil edilmiş olacaktır.

Doğrudan ve dolaylı sermaye maliyet etkenleri, toplam tutarları ve ürünler arasında dağılımları belirlendikten sonra, her bir bilanço kalemi için sermaye maliyeti yükleme oranı belirlenmektedir. Bu oran her bir bilanço kalemi sermaye maliyeti tutarının, ilgili sermaye maliyet etkeni tutarına bölünmesiyle elde edilir. Böylece belirlenen sermaye maliyeti yükleme oranı ile her bir

ürün için tespit edilen sermaye maliyet etkeni tutarı çarpılarak, ürünlere yüklenecek sermaye maliyeti tutarı bulunmuş olur. İlgili bilanço kalemleri sermaye maliyetlerinden gelen tüm paylar toplandığında, ürünün toplam sermaye maliyeti payı elde edilmiş olacaktır. Bu noktadan sonra yapılması gereken, FTM sonuçları dikkate alınarak düzenlenen ürün temelli gelir tablosu ile, faaliyet tabanlı maliyetlemeye dayalı olarak yapılan ekonomik katma değer analizi sonuçlarının karşılaştırılmasıdır. Böylece yönetim, bütünlük FTM ve EKD sistemi tarafından belirlenen maliyet ve karlılık profiline dayanarak ürünlere ilişkin performansı artırıcı stratejiler belirleyebilecektir.

#### 4. Enerji Sektöründe Bir Uygulama

Çalışmanın bu bölümünde, önceki bölümlerde genel özellikleri ile açıklanan bütünlük FTM ve EKD sistemi enerji sektöründe faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde uygulanarak, söz konusu bütünlük uygulamanın işletmenin maliyet sistemine ve bu doğrultuda verilecek kararlara etkisi ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme ve ekonomik katma değer birlikte kullanımına dair örnek işletme üzerinde yapılan uygulamada bazı kısıtlar söz konusudur. Öncelikle, firma için hesaplanan ekonomik katma değer “basit ekonomik katma değer”dir. “Gerçek ekonomik katma değer, biçimlendirilmiş veya düzeltilmiş ekonomik katma değer” değerlerinin kullanılmamasının nedenleri; firmanın ekonomik katma değer finansal yönetim sistemini uygulamıyor olması, temel düzeltme kalemlerinin olmaması ve yapılacak düzeltmelerin çok fazla zaman ve maliyete neden olmasına rağmen elde edilecek yararın bu çabaya değmeyeceğinin düşünülmesidir. Diğer yandan bütünlük sisteme ilişkin diğer çalışmalarda da basit ekonomik katma değer ele alındığı görülmüştür. Diğer bir kısıt ise, ekonomik

katma değer hesaplanması için gerekli olan ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti rakamının firmadan temin edilerek ayrıca tarafımızca bir hesaplama yapılmamış olmasıdır. Firmadan alınan rakamın firmanın gerçek ağırlıklı ortalama sermaye maliyetini temsil ettiği varsayılmıştır. Çalışmadaki diğer bir kolaylaştırıcı varsayım ise, kaynakların tam kullanımınıdır. Çalışmada önerilen bütünlük sistemi zamanla geliştirmek ve daha hassas bir maliyet ve performans ölçüm yöntemi haline getirmek mümkündür. Özellikle sistem, veri toplama ve kontrol edilebilirlik açısından bilgisayar destekli ortamlarda çok daha rahat uygulanabilecektir.

#### 4.1. Şirket Profili

Uygulamaya örnek teşkil eden X A.Ş. 1961 yılından bu yana enerji sektöründe faaliyet göstermektedir. Şirketin esas faaliyet konusu, sıvılaştırılmış petrol gazının (LPG-Likit Petrol Gazı) yurt içi rafinerilerden ve dış piyasadan temin edilmesi, stoklanması, doldurulması, dağıtılması ile satış ve satış sonrası hizmetlerin yerine getirilmesidir.

İşletmede, 7 çeşit ürün üretilmektedir. Çalışmada bu ürünler için aşağıdaki tabloda belirtilen kodlar kullanılacaktır.

**Tablo 1. İşletme Ürün Kodları**

KLK	(2 kg)
ELG	(12 kg)
TLG	(24 kg)
SLG	(45 kg)
FGZ	(16 kg)
OTG	
DKG	

## 4.2. Uygulama Çalışmasında Kullanılan Yöntem

Faaliyet tabanlı maliyetleme ile ekonomik katma değer X A.Ş.de beraber uygulanma kararının verilmesinde, ilk olarak “Sermaye Maliyeti/Toplam Faaliyet Maliyeti” oranı incelenmiştir. İleride anlatılacağı üzere sermaye maliyeti 79.672.100 TL toplam faaliyet maliyeti ise 288.735.503 TL olarak tespit edilerek, sermaye maliyetinin faaliyet maliyetlerine oranı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Sermaye Maliyetinin Faaliyet Maliyetlerine Oranı =  
Sermaye Maliyeti / Faaliyet Maliyetleri =  
79.672.100/288.735.503 = 0,27

0,27>0,1 olduğu için, sözkonusu işletmede, iki yöntemin beraber uygulanmasının maliyet bilgisini iyileştirme ve şirketin rekabet gücünü artırma yönünde olumlu bir etkisinin olacağı sonucu çıkarılmaktadır. Bütünleşik faaliyet tabanlı maliyetleme ve ekonomik katma değer sistemi, özellikle yüksek sermaye maliyetine sahip işletmelerde önem kazanmaktadır. Bu sistemin, uygulanacağı işletmenin maliyet bilgisini iyileştirme yönünde bir potansiyele sahip olup olmadığına karar verirken, “Sermaye maliyeti (sermaye yükü-capital charges)/Toplam faaliyet maliyetleri (operating expenses (overhead))” oranı incelenmelidir. Bu oran %10’dan büyükse işletme bu sistemi uygulamalıdır. Buradaki %10 değeri Pittsburgh Üniversitesi ve New York Eyalet Üniversitesi(New Paltz)’ndeki araştırmacıların üretim işletmeleri üzerinde yaptıkları çalışmalar sonucunda elde edilmiştir. Bu değer zaman içinde test edilecek ve işletme sayısı artışıyla kazanılan tecrübeler sayesinde yeniden ele alınabilecektir (Roztocki ve Needy, 1999:2).

Uygulama kararı verildikten ve üst yönetimin desteği alındıktan sonra, önerilen metodoloji doğrultusunda 6 aşamalı olarak uygulama gerçekleştirilmiştir. Bu aşamalar;

**1.Aşama:** İşletmenin Finansal Bilgilerinin İncelenmesi

**2.Aşama:** Ana Faaliyetlerin Belirlenmesi

**3.Aşama:** Faaliyetlere İlişkin Maliyetlerin Hesaplanması

**4.Aşama:** Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

**5.Aşama:**Maliyet Nesnelerinin Faaliyet Maliyetlerinin ve Ticari Maliyetlerinin\* Hesaplanması

**6.Aşama:** Maliyet Nesnelerinin Sermaye Maliyetinin Hesaplanması

Bu çalışmada önerilen metodolojinin daha önceki çalışmalardan başlıca farklılığı, sermaye maliyetinin maliyet nesnelere yüklenmesi aşamasında ortaya çıkmaktadır. Buna göre, bazı sermaye unsurları için sermaye maliyetinin doğrudan ürünlere, bazı unsurların sermaye maliyetinin ise önce faaliyetlere oradan ürünlere yüklenmesi ve bu doğrultuda “doğrudan sermaye maliyet etkeni” ve “dolaylı sermaye maliyet etkeni” ayrımı yapılarak sermaye maliyetinin ürünlere yüklenmesi aşamasının ayrıntılı olarak ele alınacak olması bu çalışmayı diğerlerinden ayırmaktadır.

### 4.2.1. Şirketin Finansal Bilgilerinin İncelenmesi

Şirketin 200x dönemi raporlanan gelir tablosu ve bilançosuna ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

\* İleride faaliyet tabanlı maliyetleme ile bütünleşik sistem sonuçlarının karşılaştırılması sırasında ürünlerin ticari maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulacağı için gerekli hesaplamalar yapılmıştır.

Tablo 2. X A.Ş. 01.01.200x - 31.12.200x Dönemi Gelir Tablosu (TL)

Net Satışlar	1.917.964.333
(-) Satışların Maliyeti	
(-) Satılan Mamuller Maliyeti* : 1.683.122.995	1.683.122.995
Brüt Satış Karı veya Zararı	234.841.338
(-) Faaliyet Giderleri	
(-) Paz.Sat.ve Dağ.Gid. : 91.557.698	
(-) Gen.Yön.Gid. : 78.564.733	170.122.431
Esas Faaliyet Karı veya Zararı	64.718.907
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	54.688.694
(-) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar	4.969.930
(-) Finansman Gid.	17.818.587
Faaliyet Karı	96.619.085
(-) Ödenecek Vergi ve Diğ.Yas.Yük.	19.323.817
Dönem Net Karı	77.295.268

\* Dönem başı ve dönem sonu mamul stok seviyesi aynıdır.

**Tablo 3. X A.Ş. 31.12.200x Tarihli Bilançosu (TL)**

AKTİF		PASİF	
<b>I.DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>III.KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
<b>A.HAZIR DEĞERLER</b>	<b>42.222.868</b>	<b>A.MALİ BORÇLAR</b>	<b>6.217.366</b>
1.Kasa	5.849.107	1. Banka Kredileri	6.217.366
2.Alman Çekler	11.456.377	<b>B.TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>84.164.420</b>
3.Bankalar	26.142.796	1.Satıcılar	84.164.420
4.Ver.Çek.ve Öd.Emir.(-)	1.225.412	<b>D.ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜKÜMLÜLÜK.</b>	<b>34.057.192</b>
<b>C.TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>102.451.341</b>	1.Ödenecek Vergi ve Fonlar	32.887.591
1.Alıcılar	85.555.243	2.Ödenecek Sos.Güv.Kes.	1.169.601
2.Alacak Senetleri	17.727.868	<b>E.BORÇ VE GİDER KARŞ.</b>	<b>0</b>
5.Alacak Senetleri Rees. (-)	831.770	1.Dönem Karı Vergi ve Diğ.Yas.Yük.Karş.(-)	21.878.187
<b>E-STOKLAR</b>	<b>64.123.412</b>	2.Dön. Kar. Peşin Ödn.Ver.ve Diğ.Yük.	21.878.187
1.İlk Madde ve Malz.	8.979.583		
3.Mamuller	55.143.829		
<b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>208.797.621</b>	<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>124.438.978</b>
<b>II.DURAN VARLIKLAR</b>		<b>IV.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
<b>D.MADDİ DUR.VARLIK.</b>	<b>573.358.156</b>	<b>B.TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>22.554.594</b>
1.Arazi ve Arsalar	12.625.225	4.Alınan Depozito ve Teminatlar	22.554.594
2.Yeraltı ve Yerüstü Düzen.	45.254.778	<b>E.BORÇ VE GİDER KARŞ.</b>	<b>15.533.270</b>
3.Binalar	43.390.761	1.Kıdem Tazminatı Karşılığı	15.533.270
4.Tesis,Makine ve Cihazlar	409.115.899	<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>38.087.864</b>
5.Taşıtlar	523.858.574	<b>V.ÖZKAYNAKLAR</b>	
6.Döşeme ve Demirbaşlar	25.880.525	<b>A.SERMAYE</b>	<b>209.365.791</b>
7.Diğer Maddi Duran Varlıklar	644.398.606	1.Ödenmiş Sermaye	209.365.791
8.Birikmiş Amortismanlar(-)	1.131.166.212	<b>D.KAR YEDEKLERİ</b>	<b>170.466.586</b>
<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>573.358.156</b>	1.Yasal Yedekler	70.019.243
		2.Statü Yedekleri	7.858.648
		3.Olağanüstü Yedekler	92.588.695
		<b>E.GEÇMİŞ YIL KARLARI</b>	<b>162.501.290</b>
		<b>G.DÖNEM NET KARI</b>	<b>77.295.268</b>
		<b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>619.628.935</b>
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>782.155.777</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>782.155.777</b>

**4.2.2. Ana Faaliyetlerin Belirlenmesi****Tablo 4: X. A.Ş. Ana Faaliyetleri**

Malzeme Hareketlerinin Planlanması	Faturalama
Üretim Emirlerinin Açılması	Sipariş alma ve Sipariş Yönetimi
Üretim Takip ve Kontrol	Tahsilat
Dolum	Ürünlerin Ana Depolara Taşınım
Kalite Kontrol	Ürünlerin Bayilere Dağıtım
Hammadde Satınalma	Muhasebe Kayıtlama İşlemleri
İşletme Malzemesi Satınalma ve Ambarı	İşletme Yönetimi
Bakım-Onarım	İnsan Kaynakları Yönetimi
Süreçteki İşlerin Koordinasyonu ve Desteklenmesi	Bilgi İşlem

**4.2.3.Faaliyetlere İlişkin Maliyetlerin Hesaplanması**

İşletmedeki ana faaliyetler (faaliyet merkezleri) belirlendikten sonra üçüncü aşamada, bu faaliyetlerin tükettikleri kaynak maliyetleri belirleterek ana faaliyetlere yüklenmektedir. FTM yönteminde ürünlere yüklenecek aylık ortalama faaliyet maliyeti toplamı, üretimde kullanılan enerji hariç tutulduğunda aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Genel Üretim Gideri	: 9.661.984 TL
Genel Yön.Giderleri	: 6.547.061 TL
Paz.Sat.ve Dağ.Gid	: 7.629.808 TL
Toplam	: 23.838.853 TL'dir

**4.2.4. Maliyet Etkenlerinin Seçimi**

4.aşamada ise, faaliyet merkezlerine yüklenen

kaynak maliyetlerinin, uygun faaliyet maliyet etkenleri ile ürünlere yüklenmesi gerekmektedir. Tablo 5' de buraya kadar anlatılanlar çerçevesinde geleneksel FTM yöntemine göre oluşturulan "Faaliyet Kaynak Maliyetleri ve Faaliyet Maliyet Yükleme Oranları Tablosu" yer almaktadır .

**4.2.5 Maliyet Nesnelere Faaliyet Maliyetlerinin ve Ticari Maliyetlerinin Hesaplanması**

Bu aşamada öncelikle faaliyet maliyeti yükleme oranları vasıtasıyla ürünlerin faaliyet maliyetleri tespit edilmiş, toplam faaliyet maliyetleri ürünlerin doğrudan tükettiği kaynak maliyetleri ile toplanarak ürünlerin ticari maliyetleri elde edilmiştir.(Tablo 6). X.A.Ş.'de ürünlere direkt yüklenen kaynak maliyetleri, "Direkt Hammadde Maliyeti, Direkt İşçilik Maliyeti ve Enerji Maliyeti"dir.



**Tablo 5. Faaliyet Kaynak Maliyetleri ve Faaliyet Maliyet Yükleme Oranları Tablosu**

	Malz. Har. Pla.	Ür.Emir. Açıl.	Ür. Tak. ve Kont.	Dolum	Kalite Kontrol	Sür. İşl.Koor. Ve Des.	Sip.alma ve Sip. Yön.	Faturalama	Ürün. Ana Depol.Taşın.	Ürün. Bayi. Dağ.	Tahsilat	Muhasebe Kayıt.İşl.	Toplam
Top. Faal. Kaynak Maliyeti	353.114	365.581	493.617	7.617.571	1.239.142	808.083	3.638.798	1.487.565	2.124.777	2.283.623	1.033.737	2.393.245	23.838.853
Faaliyet Maliyet Etkeni	Ürt. Pln. iş emri say	Ürt.Pln. iş emri say.	Ürt.Pln. iş emri say.	Dolum süresi	Ölçüm Sayısı	Ürt.Pln. iş emri say.	Sipariş Sayısı	Fatura Sayısı	Sevk Sayısı	Sipariş Sayısı	Tahsil Fişi Sayısı	Fatura Sayısı	
Toplam Faaliyet Kapasitesi	681	681	681	176	127.047	681	12.750	5.717	5.717	12.750	2.858	5.717	
Faaliyet Maliyeti Y.O.	519	537	725	43.282	10	1.187	285	260	372	179	362	419	

**Tablo 6. Ürünlerin Toplam Ticari Maliyetlerinin Oluşumu**

Ürünler	Direkt Malzeme Maliyeti	Direkt İşçilik Maliyeti	Enerji Maliyeti	Ürünlerin Toplam Faaliyet Maliyeti	Toplam Aylık Ürün Ticari Maliyetleri
KLK (2 kg)	9.386.517	90.619	18.867	2.556.837	12.052.840
ELG (12 kg)	22.284.026	224.521	42.234	5.176.556	27.727.338
TLG (24 kg)	11.938.658	117.294	17.166	2.587.547	14.660.665
SLG (45 kg)	11.179.892	112.160	15.228	2.440.353	13.747.633
FGZ (16 kg)	11.163.597	110.738	22.274	2.359.502	13.656.111
OTG	41.371.521	414.847	76.833	4.804.828	46.668.029
DKG	21.747.118	234.318	29.836	3.913.230	25.924.502
<b>Toplam</b>	<b>129.071.329</b>	<b>1.304.498</b>	<b>222.439</b>	<b>23.838.853</b>	<b>154.437.119</b>

Uygulama yapılan X A.Ş.'de "Hammadde Satınalma, İşletme Malzemesi Satınalma ve Ambarı, Bakım Onarım, İşletme Yönetimi, İnsan Kaynakları Yönetimi ve Bilgi İşlem" faaliyetleri destek faaliyet niteliğindedir. Buna göre, destek faaliyet maliyetleri ilgili ölçüler yardımıyla ilişkili oldukları faaliyet merkezlerine dağıtılmışlardır.

#### 4.2.6. Maliyet Nesnelere Sermaye Maliyetinin Hesaplanması

Bu aşamada ise ekonomik katma değere yönelik hesaplamalar yapılacaktır. EKD, en basit anlamda düzeltilmiş vergi sonrası net faaliyet karı ile sermaye maliyeti arasındaki farktır (Alp ve diğ., 2009:60).

EKD=Düzeltilmiş Vergi Sonrası Net Faaliyet Karı (NOPLAT)- Sermaye Maliyeti

#### 4.2.6.1. Şirket Sermaye Maliyetinin Hesaplanması

Şirketin sermaye maliyetinin hesaplanmasında iki veriye ihtiyaç vardır:

- Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti (WACC)
- Yatırılan Sermaye Tutarı (Inv.Cap.)

Hesaplanması oldukça zor ve karmaşık olan ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti rakamı işletmenin mali işler departmanından elde edilmiştir. Buna göre ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti olarak % 12 değeri esas alınmıştır. Yatırılan sermaye tutarı ise aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (Ercan ve diğ., 2003:69):

Yatırılan Sermaye = Net İşletme Sermayesi + Duran Varlıklar

Net İşletme Sermayesi = Dönen Varlıklar - Kısa Vadeli Faizsiz Yabancı Kaynaklar

Çalışmada, toplam varlıklardan faizsiz kısa vadeli yabancı kaynaklar (X A.Ş. için bu kalemler, Satıcılar Hesabı+Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı+Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabıdır) düşülmek suretiyle yatırılan sermaye tutarı elde edilmiştir.

**Tablo 7. X A.Ş.Yatırılan Sermayesi**

Toplam Varlıklar-net	782.155.777
Satıcılar Hesabı Toplamı (-)	84.164.420
Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı Toplamı(-)	32.887.591
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı Toplamı(-)	1.169.601
Yatırılan Sermaye	663.934.165

Bulunan sermaye tutarı ile ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti oranı çarpılmak suretiyle işletmenin sermaye maliyeti rakamı elde edilmiştir.

X A.Ş.Sermaye Maliyeti = Yatırılan Sermaye X Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti = 663.934.165 X 0,12 = 79.672.100 TL

Yukarıda yatırılan sermaye tutarının hesaplanmasında kullanılan her bir bilanço kaleminin bilanço tutarları (net), ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti oranı olan 0,12 ile çarpılarak, sermaye maliyetinin ürünlere dağıtımında temel teşkil edecek olan “bilanço kalemleri sermaye maliyeti” tutarı elde edilmiş olur. Ayrıca, bazı bilanço kalemlerinde yardımcı hesaplar düzeyine inilmiştir. Bu değerler, tablo 8’ de gösterilmektedir.

**Tablo 8. Bilanço Kalemleri Sermaye Maliyeti**

<b>İlgili Bilanço Kalemi (Hesaplar)</b>	<b>Bilanço Tutarı (Hesap Tutarı) (NET)</b>	<b>Ağırlıklı Ort. Ser.Mal.Oranı</b>	<b>Bilanço Kalemi (Hesap) Sermaye Maliyeti</b>
Kasa	5.849.107	0,12	701.893
Alınan Çekler	11.456.377	0,12	1.374.765
Bankalar (net)	24.917.384	0,12	2.990.086
Alıcılar	85.555.243	0,12	10.266.629
Alacak Senetleri (net)	16.896.098	0,12	2.027.532
İlk Madde ve Malzeme	8.979.583	0,12	1.077.550
Direkt Malzeme Stoğu	7.183.666	0,12	862.040
İşletme malz.ve diğ.çeş.mlz.	1.795.917	0,12	215.510
Mamuller	55.143.829	0,12	6.617.259
Arazi ve Arsalar	12.625.225	0,12	1.515.027
Yeraltı ve Yerüstü Düzen.(net)	14.998.438	0,12	1.799.813
İskele	6.749.297	0,12	809.916
Depolar	3.749.610	0,12	449.953
Boru Hattı	4.499.531	0,12	539.944
Binalar (net)	14.380.661	0,12	1.725.679
Üretim binası ve bağlı birimler	11.504.529	0,12	1.380.543
Malzeme ambarı	2.876.132	0,12	345.136
Tesis,Makine ve Cihazlar (net)	135.590.090	0,12	16.270.811
Tanklar ve Dolum hattı	132.325.562	0,12	15.879.067
Kontrol Cihazı	2.986.138	0,12	358.337
Diğer Tesisat	278.391	0,12	33.407
Taşıtlar (net)	173.618.359	0,12	20.834.203
Tanker	7.456.999	0,12	894.840
Tır	6.860.439	0,12	823.253
Gemi	159.300.921	0,12	19.116.110
Döşeme ve Demirbaşlar(net)	8.577.380	0,12	1.029.286
Diğer Maddi Duran Varlık.(net)	213.568.002	0,12	25.628.160
Satıcılar (-)	(84.164.420)	0,12	(10.099.730)
Ödenecek Vergi ve Fonlar (-)	(32.887.591)	0,12	(3.946.511)
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri (-)	(1.169.601)	0,12	(140.352)
<b>TOPLAM</b>	<b>663.934.165</b>	<b>0,12</b>	<b>79.672.100</b>

#### 4.2.6.2. Sermaye Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

X A.Ş. sermaye maliyeti yukarıdaki tablodaki gibi ilgili bilanço kalemlerine dağıtıldıktan sonra bu bilanço kalemlerinin (varlık hesapları) sermaye maliyetinin uygun sermaye maliyet etkenleri ile ürünlere dağıtılması gerekmektedir. Amaç, sermaye maliyetini uygun maliyet nesnelere paylaştırmaktır. Başka bir deyişle belli bir ürün üretmek için kullanılan varlığın sermaye maliyeti ilgili ürüne yüklenmelidir. Çünkü ürünler sadece faaliyetleri (kaynakları) değil, aynı zamanda sermaye yatırımlarını da tüketmektedir (Çakıcı 2008:286). Faizsiz kısa vadeli yabancı kaynaklar ise toplam sermaye ihtiyacında bir tasarruf niteliğinde olduğundan bu tür hesapların sermaye maliyeti, ürün sermaye mali-

yetinin hesaplanmasında eksi değer olarak ele alınmaktadır.

Çalışmada, hesaplanan sermaye maliyeti tutarının ürünlere paylaştırılmasında, bazı bilanço kalemleri sermaye maliyeti “doğrudan sermaye maliyet etkeni” ile ürünlere yüklenirken, bazı bilanço kalemleri sermaye maliyetleri ise “dolaylı sermaye maliyet etkeni” ile önce faaliyetlere yüklenmekte, daha sonra faaliyet merkezinin faaliyet maliyet etkeni ile ürünlere dağıtılmaktadır. Mamuller hesabının sermaye maliyeti ise, dönemsonu stok maliyeti rakamlarına göre direkt ürünlere yüklenmektedir.

X A.Ş.de sermaye maliyeti “doğrudan sermaye maliyet etkeni” ile ürünlere yüklenen bilanço kalemleri ve bu bilanço kalemleri için kullanılan “doğrudan sermaye maliyet etkenleri” tablo 9’da verilmiştir:

**Tablo 9. Doğrudan Sermaye Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi**

Bilanço Kalemleri (Hesaplar)	Sermaye Maliyet Etkeni	Sermaye maliyet etkeni toplamı
Kasa Hesabı	Peşin Fatura Tutarı	1.917.964.333 TL
Alınan Çekler Hesabı	Peşin Fatura Tutarı	1.917.964.333 TL
Bankalar (net)	Peşin Fatura Tutarı	1.917.964.333 TL
Alicılar	Peşin Fatura Tutarı	1.917.964.333 TL
Alacak Senetleri(net)	Peşin Fatura Tutarı	1.917.964.333 TL
İlk Madde ve Malzeme Direkt Malzeme Stoğu İşletme Malz.ve Diğ.Çeş.Malz.	Toplam Direkt Malzeme Maliyeti Toplam Faaliyet Maliyeti (enerji hariç)	129.071.329 TL 23.838.853 TL
Arazi ve Arsalar	Üretim Hattı Alanı	7.700 m <sup>2</sup>
Binalar(net) Üretim binası ve Bağlı Binalar Malzeme Ambarı	Üretim Hattı Alanı Üretim Miktarı	7.700 m <sup>2</sup> 123.695.652
Tesis, Makine ve Cihazlar (net) Diğer Tesisat	Toplam Faaliyet Maliyeti (enerji hariç)	23.838.853
Döşeme ve Demirbaşlar(net)	Toplam Faaliyet Maliyeti (enerji hariç)	23.838.853
Diğer Maddi Duran Varlıklar(net)	Toplam Dönemsonu Stok Depozitosu	24.188.162
Satıcılar (-)	Toplam Direkt Malzeme Maliyeti	129.071.329 TL
Ödenecek Vergi ve Fonlar (-)	Faaliyet Karı	64.718.907
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri (-)	Toplam Direkt İşçilik Maliyeti	1.304.498

**Tablo 10. Ürünlerin doğrudan sermaye maliyet etkeni tüketim seti tablosu**

Ürünler	Peşin Fatura Tutarı <sup>1</sup>	Üretim Hattı Alanı (m <sup>2</sup> )	Toplam Direkt Malzeme Maliyeti (TL)	Toplam Faaliyet Maliyeti (TL)	Aylık Üretim Miktarı (kg)	Dolum Süresi	Ölçüm Sayısı	Toplam Dönemsonu Stok Depozitosu	Faaliyet Karı	Toplam Direkt İşçilik Maliyeti
KLG (2 kg)	149.025.829	680	9.386.517	2.556.837	8.288.886	12	42.290	7.332.313	4.391.749	90.619
ELG (12 kg)	346.000.766	1.701	22.284.026	5.176.556	20.737.726	30	43.204	6.114.834	13.272.709	224.521
TLG (24 kg)	181.247.629	904	11.938.658	2.587.547	11.022.419	16	13.122	3.972.379	5.319.645	117.294
SLG (45 kg)	175.110.144	869	11.179.892	2.440.353	10.592.669	15	7.846	2.961.455	10.138.551	112.160
FGZ (16 kg)	165.136.729	847	11.163.597	2.359.502	10.329.277	15	17.448	3.807.181	1.263.392	110.738
OTG	575.389.300	1.350	41.371.521	4.804.828	40.084.022	57	2.004		15.372.949	414.847
DKG	326.053.937	1.350	21.747.118	3.913.230	22.640.653	32	1.132		14.959.911	234.318
Toplam	1.917.964.333	7.700	129.071.329	23.838.853	123.695.652	176	127.047	24.188.162	64.718.907	1.304.498

Sermaye maliyet etkenlerinin tespitinde, ürünlerle bilanço kalemlerinin sermaye maliyeti arasındaki ilişkiyi en iyi şekilde ifade edebilecek, yani ürünlerin gerçek sermaye maliyeti tüketimlerini ölçebilecek etkenlerin belirlenmesine çalışılmıştır.

Burada, Alıcılar ve Alacak Senetleri hesaplarında peşin fatura tutarının etken olarak kullanılmasının nedeni, sektörün özelliği nedeniyle işletmede “Doğrudan Tahsilat” denilen bir sistemin uygulanmasıdır. Bu sistemde anlaşmalı banka bayilere kredi açmakta ve işletme alacağını bankadan tahsil etmektedir. Böylece satıştan çok kısa bir süre sonra satış bedelleri banka aracılığıyla tahsil edilebilmektedir. Bununla beraber,

özellikle küçük bölgelerdeki satışlarda doğrudan tahsilat harici çek ve senet alımı sözkonusu olabilmektedir. Ancak yıllık hacme bakıldığında, doğrudan tahsilat sistemi tahsilatlarının çok fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca bankalardaki teknolojik gelişmeye paralel olarak doğrudan tahsilat kapsamı 200x yılından sonra daha da artmış bulunmaktadır. Bu nedenle, hazır değerler ve ticari alacaklar grubu sermaye maliyetinin dağıtımında peşin fatura tutarları esas alınmıştır.

X A.Ş.de sermaye maliyeti “dolaylı sermaye maliyet etkeni” ile faaliyetlere yüklenen bilanço kalemleri ve bu bilanço kalemleri için kullanılan “dolaylı sermaye maliyet etkenleri” ise tablo 11’deki gibidir:

<sup>1</sup> İşletme, mamuller dışında diğer varlık satışlarından kaynaklanan alacakları da “Alıcılar ve Alacak Senetleri” hesaplarında izlemektedir. Bu nedenle, hazır değerler ve ticari alacaklar hesap grupları sermaye maliyetleri ürünlere dağıtılırken hem zaman hem kaynak açısından kolaylık olması nedeniyle faturalarda peşin ve vadeli şeklinde bir ayırımı gidilmemiş, tüm fatura tutarlarının nakden tahsil edildiği varsayılmıştır. Ayrıca, daha önce ifade edildiği gibi, işletmede giderek artan oranda doğrudan tahsilat politikası uygulanmaktadır.

**Tablo 11. Dolaylı Sermaye Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi**

Bilanço Kalemleri (Hesaplar)	Sermaye Maliyet Etkeni	İlişkili olduğu faaliyet
Yeraltı ve Yertüsti Düzenleri(net) İskele Depolar Boru Hattı	iskele kullanımı(iki faaliyet arasında eşit) Depo kullanımı (doğrudan bir faaliyete) Boru hattı kullanımı (doğrudan bir faaliyete)	Hammad. satın alma- Ürünlerin ana dep.taş. Ürünlerin ana dep.taş. Hammadde satın alma
Taşıtlar(net) Tanker Tır Gemi	Tanker sayısı <sup>2</sup> Tır sayısı <sup>3</sup> Gemi sayısı	Hammad. satın alma- Ürün. ana dep.taş- Ürünlerin bayilere dağı. Ürünlerin ana dep.taş- Ürünlerin bayilere dağı. Hammad. satın alma- Ürünlerin ana dep.taş.
Tesis, Makine ve Cihazlar(net) Tanklar ve Dolum Hattı Kontrol Cihazı	Tank ve dolum hattı sayısı (doğrudan bir faaliyete) Kontrol cihazı sayısı (doğrudan bir faaliyete)	Dolum Kalite Kontrol

**4.2.6.3. Sermaye Maliyeti Yükleme Oranlarının Bulunması**

Her bir bilanço kaleminin sermaye maliyeti yükleme oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

İlgili Bilanço Kalemi Sermaye Maliyet Tutarı

**Sermaye Maliyeti Yükleme Oranı:** \_\_\_\_\_  
Sermaye Maliyet Etkeni Tutarı

Bu şekilde her bir bilanço kaleminin sermaye maliyeti yükleme oranı ayrı ayrı hesaplanarak maliyet etkeni başına ürünün ilgili bilanço kalemi sermaye maliyetinden alacağı maliyet tutarı tespit edilmiş olur. Her ürün için tüketilen sermaye maliyet etkeni tutarı ile yükleme oranı çarpılarak ürünün ilgili bilanço kalemi sermaye maliyetinden aldığı pay bulunmuş olur.

**4.2.6.4. Maliyet Nesneleri Toplam Sermaye Maliyeti**

Yatırılan sermaye tutarı hesaplanırken kullanılan bilanço kalemleri sermaye maliyetleri yukarıda anlatıldığı şekilde ürünlere yüklendikten sonra, her bir ürün için toplam sermaye maliyeti payı elde edilebilir. Tablo 12’de, ürünlerin sermaye maliyeti toplu olarak görülmektedir

2 Tanker araçları sadece OTG ve DKG ürünlerinde kullanıldığı için ilgili faaliyetlerden ürünlere yükleme yaparken kullanılacak faaliyet maliyet etkeni toplamı, sadece bu iki ürün esas alınarak bulunmuştur.

3 Tır araçları OTG ve DKG ürünleri dışındaki diğer beş üründe kullanıldığından ilgili faaliyetlerden ürünlere yükleme yaparken kullanılacak faaliyet maliyet etkeni toplamı, sadece ilk beş ürün esas alınarak bulunmuştur.

**Tablo 12. Maliyet Nesneleri Toplam Sermaye Maliyetleri (TL)**

Mamuller	Kasa	Alınan Çekler	Bankalar	Alacaklar	Alacak Senetleri	İlk Madde ve Matzeme	Mamuller	Arazi ve Arsalar	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Binalar	Tesis, Makine ve Cihazlar	Taşıtlar	Döşeme ve Demirbaşlar	Diğer Maddi Duran Varlıklar	Satıcılar(-)	Ödenecek Vergi ve Fonlar(-)	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri(-/İ)	Mamul Sermaye Maliyeti
KLK (2 kg)	54.537	106.819	232.330	797.717	157.539	85.805	479.511	133.743	113.461	144.999	1.196.380	1.342.366	110.396	7.768.829	(734.488)	(267.8069)	89.750)	11.712.389
ELG (12 kg)	126.621	248.008	539.412	1.852.100	365.767	195.628	1.142.180	334.609	365.982	362.769	2.805.172	4.186.290	223.507	6.478.870	(1.743.08)	(809.360)	(24.156)	16.649.690
TLG (24 kg)	66.329	129.915	282.563	970.196	191.602	103.128	610.711	177.850	166.859	192.818	1.459.739	1.922.813	111.722	4.208.867	(934.191)	(324.388)	(12.620)	9.323.914
SLG (45 kg)	64.083	125.516	272.995	937.343	185.114	96.730	572.836	170.916	160.350	185.300	1.389.265	1.851.392	105.367	3.137.760	(874.818)	(618.241)	(12.067)	7.749.839
FGZ (16 kg)	60.433	118.367	257.446	883.957	174.570	95.890	571.492	166.666	141.102	180.692	1.385.432	1.618.095	101.876	4.033.835	(873.543)	(77.041)	(11.914)	8.827.355
OTG	210.568	412.430	897.026	3.079.989	608.260	319.749	2.119.715	265.622	544.506	353.886	5.133.557	6.209.312	207.457		(3.237.289)	(937.431)	(44.634)	16.142.720
DKG	119.322	233.710	508.315	1.745.327	344.680	180.621	1.120.814	265.622	307.553	305.215	2.901.267	3.703.936	168.961		(1.701.695)	(912.244)	(25.211)	9.266.193
TOPLAM SERMAYE MALİYETİ	701.893	1.374.765	2.990.086	10.266.629	2.027.532	1.077.550	6.617.259	1.515.027	1.799.813	1.725.679	16.270.811	20.834.203	1.029.286	25.628.160	(10.099.730)	(3.946.511)	(140.352)	79.672.100

**4.3. Sonuçların Değerlendirilmesi**

Çalışmanın uygulama kısmında, öncelikle şirketin faaliyet maliyetleri faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemiyle ürünlere dağıtılarak ürünlerin birim ticari maliyetleri elde edilmiş, daha sonra işletmenin sermaye maliyeti sermaye maliyet etkenleri ile ürünlere yüklenmiştir. Buna göre,

şağıda öncelikle sadece FTM yöntemi sonuçları ile hazırlanan gelir tablosuna yer verilecektir. Daha sonra ekonomik katma değer yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyetlemenin birlikte uygulanması sonucu, ürünlere bağlanan sermaye temelinde hesaplanan ürün karlılıkları değerlendirilecek ve böylece ürünlerin ekonomik katma değerleri hesaplanacaktır.

**Tablo 13. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sonuçlarına Göre Ürün Temelli Gelir Tablosu**

	MAMULLER							TOPLAM
	KLK	ELG	TLG	SLG	FGZ	OTG	DKG	
Net Satışlar	149.025.829	346.000.766	181.247.629	175.110.144	165.136.729	575.389.300	326.053.937	1.917.964.333
Direkt Maliyetler (DMM+DİM) ( )	(113.725.627)	(270.102.570)	(144.671.425)	(135.504.625)	(135.292.023)	(501.436.417)	(263.777.236)	(1.564.509.923)
Faaliyet Maliyetleri ( )	(30.682.047)	(62.118.674)	(31.050.563)	(29.284.232)	(28.314.025)	(57.657.937)	(46.958.759)	(286.066.236)
Enerji ( )	(226.406)	(506.813)	(205.996)	(182.736)	(267.289)	(921.997)	(358.030)	(2.669.267)
Faaliyet Karı	4.391.749	13.272.709	5.319.645	10.138.551	1.263.392	15.372.949	14.959.911	64.718.907
Finansman Giderleri (-)	(1.295.830)	(3.076.360)	(1.648.159)	(1.543.409)	(1.541.160)	(5.711.431)	(3.002.239)	(17.818.587)
Diğ. Faal. Olağan Gelir ve Karlar	3.711.111	11.215.689	4.495.200	8.567.266	1.067.590	12.990.431	12.641.407	54.688.694
Diğ. Faal. Olağan Gider ve Zararlar ( )	(337.254)	(1.019.245)	(408.509)	(778.565)	(97.019)	(1.180.528)	(1.148.810)	(4.969.930)
Vergi Öncesi Kar	6.469.776	20.392.793	7.758.178	16.383.843	692.803	21.471.421	23.450.269	96.619.083
Vergi (%20)	(1.293.955)	(4.078.559)	(1.551.636)	(3.276.769)	(138.561)	(4.294.284)	(4.690.054)	(19.323.817)
NET KAR	5.175.821	16.314.234	6.206.542	13.107.074	554.243	17.177.137	18.760.215	77.295.268

Tablo 14. Ürünlere Bağlanan Sermaye Temelinde Ürün Karlılıklarının Belirlenmesi

	MAMULLER							TOPLAM
	KLK	ELG	TLG	SLG	FGZ	OTG	DKG	
<b>Net Satışlar</b>	149.025.829	346.000.766	181.247.629	175.110.144	165.136.729	575.389.300	326.053.937	1.917.964.333
<b>Direkt Maliyetler (DMM+DIM) (-)</b>	(113.725.627)	(270.102.570)	(144.671.425)	(135.504.625)	(135.292.023)	(501.436.417)	(263.777.236)	(1.564.509.923)
<b>Faaliyet Maliyetleri (-)</b>	(30.682.047)	(62.118.674)	(31.050.563)	(29.284.232)	(28.314.025)	(57.657.937)	(46.958.759)	(286.066.236)
<b>Enerji (-)</b>	(226.406)	(506.813)	(205.996)	(182.736)	(267.289)	(921.997)	(358.030)	(2.669.267)
<b>Faaliyet Karı</b>	4.391.749	13.272.709	5.319.645	10.138.551	1.263.392	15.372.949	14.959.911	64.718.907
<b>VERGİ(-)</b>	(878.350)	(2.654.542)	(1.063.929)	(2.027.710)	(252.678)	(3.074.590)	82.991.982)	(12.943.781)
<b>Düzeltilmiş Vergi Sonrası Net Faaliyet Karı (NOPLAT)</b>	3.513.399	10.618.167	4.255.716	8.110.841	1.010.714	12.298.359	11.967.929	51.775.126
<b>Sermaye Maliyeti (-)</b>	(11.712.389)	(16.649.690)	(9.323.914)	(7.749.839)	(8.827.355)	(16.142.720)	(9.266.193)	(79.672.100)
<b>EKONOMİK KATMA DEĞER (EKD)</b>	-8.198.990	-6.031.523	-5.068.197	361.002	-7.816.641	-3.844.361	2.701.736	-27.896.974

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi esas alınarak düzenlenen gelir tablosunda, finansman giderleri, ürün hammadde alımlarından kaynaklanması dolayısıyla ürünlerin direkt malzeme maliyetleri esas alınarak dağıtılmıştır. Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar ile olağan gider ve zararlar ise, ürün faaliyet karının toplam faaliyet karı içindeki oranlarına göre ürünler arasında paylaştırılmıştır. Tablo 14’de, FTM sonuçları kullanılarak ürünlerin ekonomik katma değerleri hesaplanmıştır. Tablo 13’e bakıldığında, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi sonucu elde edilen veriler, üretim planlamasının öncelik sırasına göre, DKG, OTG, ELG, SLG, TLG, KLG ve FGZ ürünlerini üretmek şeklinde yapılmasını önermektedir. Ancak FTM sonuçları sermaye maliyetini göz ardı etmektedir. Bu eksikliğin giderilmesi için faaliyet tabanlı maliyetleme ve ekonomik katma değer yaklaşımı beraber kullanılmış ve elde edilen verilerin analizi, üretim planlamasının öncelik sırasına göre, DKG, SLG, OTG, TLG, ELG, FGZ ve KLG şeklinde yapılmasını önermektedir (tablo 14). Burada DKG ve SLG dışında diğer ürünlerin üretimlerinin mevcut koşullarda şirket kaynaklarını tüke-

terek işletmenin ekonomik katma değerini azalttığı (hissedar değerini azalttığı) ve toplamda ekonomik katma değer -27.896.974 TL olduğu görülmektedir. DKG ve SLG dışındaki ürünler yüksek düzeyde sermaye gereksinimine ve kaynak tüketimine neden olmaktadır.

Bu durumda işletme yönetimi, DKG ve SLG dışındaki mamuller hakkında bir değerlendirme yapmalı, ürünlerin satış fiyatını artırma, sermaye ihtiyacını azaltma, faaliyet maliyetlerinde tasarrufa gitme, ikame bir ürün üretme veya tamamen üretimden vazgeçme kararlarından birini seçmelidirler (Roztockı, Needy 1998:83). Sonuç olarak, katma değer yaratmaktan ziyade işletmenin kaynaklarını tüketen bu ürünlere bağlanan işletme kaynaklarının alternatif yatırım faaliyetlerinde kullanılması ve piyasa şartları elverişli ise DKG ve SLG ürün üretimlerine öncelik verilmesi ve satışlarının artırılması gerekmektedir

İşletme, ürün satış politikalarını, yapılacak temin planları, bölgesel pazarlama analizleri ve rekabet koşullarının değerlendirilmesi sonucun-



da belirlemelidir. Mevcut durumda, pazardaki rakipler karşısında negatif ekonomik katma değere sahip ürünlerde fiyat artırımına gidilemediğinden ve ürün üretiminden vazgeçme durumu sözkonusu olmadığından (sektör, tüm ürünlerde pazarda bulunmayı gerektirdiğinden, bu durum katlanılması gereken bir sonuçtur), mevcut durumda iyileştirmeye gidilerek negatif katma değer yaratan ürünlerin üretim süreçleri yeniden gözden geçirilmeli, üretim süreçlerinde etkinlik ve iyileştirme sağlanmalı, katma değer yaratmayan ve tekrarlanan faaliyetler elimine edilerek faaliyet maliyetlerinde tasarrufa gidilmeli, ayrıca ürünlerin sermaye ihtiyacı azaltılmaya çalışılmalıdır.

Tablo 14’de, DKG ve SLG ürünlerinin, kullandıkları kaynak maliyetinin (9.266.193 TL ve 7.749.839 TL) üzerinde bir vergi sonrası faaliyet karı (11.967.929 TL ve 8.110.841 TL) elde ettiği, sonuçta firma ve hissedar değerine katkılarının 2.701.736 TL ve 361.002 TL olduğu görülmektedir. Yani DKG ve SLG ürünleri, işletme maliyetleri yanında, hissedarların şirket sermayesinden makul oranda getiri elde etme beklentilerini de karşılamaktadırlar. Diğer ürünlerde ise, sağlanan vergi sonrası net faaliyet karı, ürünleri üretmek için kullanılan varlıkların sermaye maliyetini karşılayamamaktadır. Bu durumun nedenlerinden biri, en yüksek sermaye maliyetine sahip (25.628.160) diğer duran varlık (LPG tüpleri) sermaye maliyetinin ilk 5 ürün arasında paylaşılması, OTG ve DKG ürünlerinin bu sermaye maliyetinden pay almamasıdır. Diğer duran varlık sermaye maliyetinden en yüksek payı, KLG ürünü almıştır. Bunun nedeni, ürünün, dönemsonu elde kalan stoklarına bağlanan sermaye maliyetinin diğerlerine göre daha yüksek (7.768.829) olmasıdır.

Sonuç olarak elde edilen sonuçlar çerçevesinde, işletmede bazı değerlendirmeler yapılmalıdır. Bu değerlendirmeler sonucunda, üst yönetim maliyet unsurlarının karlılıklarını daha iyi analiz

edebilir ve şirketin performansını ve hissedar değerini artıracak sağlıklı kararlar verebilir.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada öncelikle faaliyet tabanlı maliyetleme ile ekonomik katma değer yönteminin birlikte kullanımının kapsamı, bütünlük sistem uygulaması için önerilen metodoloji, bu doğrultuda uygulama kararının verilmesi ve uygulama aşamaları hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında ise, enerji sektöründe faaliyet gösteren bir üretim işletmesi üzerinde faaliyet tabanlı maliyetlemeye dayalı ekonomik katma değer analizi uygulaması yapılarak, bütünlük sistemin işletmenin maliyet sistemine ve bu doğrultuda verilecek kararlara etkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda öncelikle FTM yöntemi sonuçları dikkate alınarak ürün temelli gelir tablosu hazırlanmıştır. Elde edilen sonuçlar ekonomik katma değer yöntemi ile FTM’nin birlikte uygulanması sonucu hesaplanan ürün ekonomik katma değerleri ile karşılaştırılmıştır.

Karşılaştırma sonuçlarını, bu sonuçlara ait yorumları ve bu doğrultuda işletmeye getirilen önerileri şu şekilde özetlemek mümkündür:

- İşletme bütününde hesaplanan düzeltilmiş vergi sonrası net faaliyet karı (NOPLAT) 51.775.126 TL, sermaye maliyeti 79.672.100 TL ve ekonomik katma değer -27.896.974 TL’dir. Bu durum, şirketin belirlenen dönemde, ortakları için değer yaratmaktan ziyade, daha önceki dönemlerde yaratılmış olan değerleri kullandığı anlamına gelmektedir. İşletmede faaliyet tabanlı maliyetleme ile elde edilen verilerle, bu yöntemin ekonomik katma değer ile birlikte kullanılması sonucu elde edilen veriler birbirinden farklıdır. Bütünlük sistem verilerinin analizi üretim planlamasında ürünlerin öncelik sırasının değişmesini gerektirmektedir.

- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre düzenlenen gelir tablosunda, üretilen yedi ürünün de karlı olduğu görülmüştür. Bütünlük sistem uygulaması ise, yalnızca iki ürünün işletmeye pozitif ekonomik katma değer sağladığını, negatif ekonomik katma değere sahip diğer beş ürünün ise mevcut durumda şirket kaynaklarını tüketerek hissedar değerini azalttığını göstermektedir. Bu sonuca göre, sermayenin alternatif kullanım alanları göz önüne alınmadığında işletme ve ürünler çok daha karlı durumda gözükmektedir. Sermaye maliyetinin dikkate alınmasıyla ekonomik karlılık göz önüne serilmiştir. Yapılan analizde beş çeşit ürün için hesaplanan düzeltilmiş vergi sonrası net faaliyet karı, bu ürünleri üretmek için kullanılan sermaye maliyetinin altında kalmıştır. Diğer bir deyişle, bu ürünlerden elde edilen getiri, bu ürünlere bağlanan sermaye maliyetini ve dolayısıyla yatırımcıların üstlendikleri riske karşılık uygun bir getiri elde etme beklentisini karşılamamaktadır.
- Bu bilgiler doğrultusunda, işletme yönetimi, negatif ekonomik katma değere sahip ürünler hakkında bir değerlendirme yapmalı; ürünlerin fiyat ve pazarlama politikasında değişikliğe gitme, sermaye ihtiyacını ve faaliyet maliyetlerini azaltma, ikame bir ürün üretme veya tamamen üretimden vazgeçme kararlarından birini seçmelidir. Bu seçim sırasında, ürün kalitesi, piyasadaki rekabet durumu, müşteri seviyesi ve karlılığı, fiyat artırımına karşı piyasanın duyarlılığı, piyasa payı ve diğer genel şartlar birlikte değerlendirilmelidir. Sonuç olarak, değer yaratmaktan ziyade işletmenin kaynaklarını tüketen bu ürünlere bağlanan sermayenin alternatif yatırımlarda kullanılması ve piyasa şartları elverişli ise pozitif Ekonomik Katma Değer sağlayan ürün üretimlerine öncelik verilmesi gerekmektedir.
- Ürünlerin sermaye maliyetini azaltabilmek için, firma tüplü gazlarda çeşitlendirmeye giderek, toplam sermaye maliyeti içinde en yüksek paya sahip olan diğer duran varlık (LPG tüpleri) sermaye maliyetinin daha fazla ürün arasında paylaşımını sağlayabilir. Yine, işletmede 30-40 yıllık kullanıma elverişli olmayan eski tüpler bulunmaktadır. Yeni teknolojiler ile bunların bir şekilde geri dönüşümünün sağlanarak yenilenmesi veya elden çıkarılması yoluyla sağlanacak fonların yeni yatırımlarda kullanılması düşünülebilir. Ayrıca, tüplerin daha uygun fiyata temininin sağlanması için iyi bir pazar araştırması yapımı veya tüplerin firma bünyesinde üretilmesi olasılıklar arasındadır. Bunların yanında, depozito tutarları artırılarak, tüplerin işletmeye geri dönüş oranı artırılabilir. Aksi halde, yeniden üretilen tüplerin işletmeye maliyeti artacaktır. Özellikle, doğalgaza geçiş aşamasında faaliyet dışı kalan tüplerin işletmeye geri dönüşünü sağlayacak projeler geliştirilmesi önerilebilir. Bu tedbirler sonucu ürünlere bağlanan diğer duran varlık sermaye maliyetleri azaltılmış olur. Bu işletmede, sermaye verimliliğinde kalıcı iyileşmenin büyük ölçüde tüp yönetimine bağlı olduğu söylenebilir. Bunların yanında, üretim satış çabaları artırılarak dönem sonu stok miktarı azaltılmaya çalışılabilir veya stok maliyetinin bayilere yüklenmesi sağlanabilir. Yine, diğer duran varlıklar yanında en yüksek sermaye maliyetine sahip tesis, makine ve cihazlar ile taşıtlar sermaye maliyetlerinin artışını minimize etmeye yönelik tedbirler alınabilir. Özellikle ürün dağıtımında outsourcing (dış kaynak kullanımı) olanağının olup olmadığı incelenmelidir. Bu şekilde tasarruf edilecek fonlarla, boş arsa ve arazi üzerinde yeni yatırımlara başlanabilir (böylece boş arsa ve arazi sermaye maliyetleri yeni yatırımların sermaye maliyeti haline dönüştürülmüş olur) veya fonlar gelir getirici faaliyetlerde kullanılabilir.

lır. Bunların yanında alacakların etkin yönetimi için ayrı bir birim kurularak, alacakların tahsil süresi kısaltılabilir. Sonuç olarak, işletme yönetiminin alacağı bu ve benzeri tedbirler ürünlere yüklenecek sermaye maliyetlerinin azalmasına neden olabilir.

İşletme yönetimi bu önerileri dikkate aldığıında, gelecek dönemler için işletme bütününde ve ürün bazında pozitif ekonomik katma değer elde edilmesi mümkün olabilecektir. Eğer bu doğrultuda gerekli tedbirler alınmazsa, işletme gelecek yıllarda daha düşük bir ekonomik katma değer üretebilir. Bu durum ise, işletmenin potansiyel yatırımcılar açısından cazip bir yatırım olma özelliğinin yok olmasına ve piyasa değerinin düşmesine neden olabilir. Bu sonucun engellenmesi için, işletmede uzun vadede değer yaratımının ve bu amaca yönelik olarak bütünleşik

sistem kullanımının önemi ve faydaları çalışanlar ve yöneticiler açısından iyice anlaşılmalıdır.

Sonuç olarak denilebilir ki, bütünleşik sistem, üst yönetimin, şirketin uzun vadede hayatta kalabilmesi için bazı yapısal değişiklikler yapılması gerektiğinin farkına varmasını sağlamaktadır. Yönetim bu değişiklikleri gerçekleştirme konusunda istekli ve kararlı olmalıdır. Sistem, hem maliyet hem de sermayeye odaklanmak suretiyle etkin bir uzun vadeli işletme politikasını sürdürme konusunda işletmelere yardımcı olma potansiyeline sahiptir. Çalışmada elde edilen sonuçlar doğrultusunda, diğer işletme yöneticileri de kendi işletmelerinde mevcut üretim ve maliyet sisteminin özelliklerine bakarak bu modelin kendi işletmeleri için uygun olup olmadığına karar verebilirler.

**KAYNAKÇA**

ALP, Ali, Kartal DEMİRĞÜNEŞ, Ünsal BAN, M. Başaran ÖZTÜRK, “Ekonomik Katma Değer Bakış Açısıyla Finanslama Kararları”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2009, s.59-82.

BENGÜ, Haluk ve Kartal DEMİRĞÜNEŞ, “Ekonomik Katma Değer (EVA) Bakış Açısı ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Mart 2005, s.65-79.

COOPER, Robin and Regine SLAGMULDER, “Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added”, **Management Accounting**, January, 1999, s.16-17.

ÇAKICI, Cemal, **Ekonomik Katma Değer (EVA) Yaklaşımı**, Beta Yayınları, 1. Baskı, Ağustos,2008.

ÇAM, Mustafa, “Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin (FTMY) Birlikte Kullanımı”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, cilt: 15, sayı:2, 2006, s.95-118.

EMBLEMSVAG, Jan, “Activity-Based Costing and Economic Profit: Why, What and How”, **Cost Management**, vol:18, No:4, July-August 2004, s.38-46.

ERCAN, Metin Kamil, Başaran ÖZTÜRK, İlhan KÜÇÜKKAPLAN, E. Savaş BAŞCI ve Kartal DEMİRĞÜNEŞ, **Firma Değerlemesi-Banka Uygulaması**, Literatür Yayınları, Birinci Basım, Mayıs, İstanbul,2006.

ERDEN, Selman Aziz, **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2004.

HUBBELL, William W., “Combining Economic Value Added and Activity-Based Management”, **Journal of Cost Management**, vol:1, no:10, Spring,1996a, s.18-29.

HUBBELL, William W., “A Case Study in Economic Value Added and Activity -Based Management”, **Journal of Cost Management**, vol:2, no:10, Summer,1996b, s.20-29.

IOANNOU, G. and W. G. SULLIVAN, “Use of Activity-Based Costing and Economic Value Analysis for The Justification of Capital Investments in Automated Material Handling systems”, **International Journal of Production Research**, vol:37, no:9, 1999, s.2109-2134.

KAPLAN, Robert and Robin COOPER, **Cost and Effect:Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**, Boston:Harvard Business School Pres.,1998.

KEE, Robert C., “Using Economic Value Added with ABC to Enhance Your Production -Related Decision Making”, **Journal of Cost Management**, December,1999, s.3-15.

MAKELAINEN, Esa, **Economic Value Added as a Management Tool**, Master Thesis, Helsinki School of Economics and Business Administration, Department of Accounting and Financa, February,1998.

OTLU, Fikret ve Serdar KARACA, “Faaliyet Temelli Maliyetleme Sistemine Göre Ekonomik Katma Değer Analizi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, sayı:29, Ocak,2006, s.140-151.

PARLAKKAYA, Raif, “Maliyet ve Performans Yönetim Aracı Olarak Tümüleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi”, **Afyon Kocatepe Üniv.İ.İ.B.F.Dergisi**, C.5, S.2,2003, s.75-91.

POLAT, Levent, “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 49, Ocak,2011, s.127-137.

ROZTOCKI Narcyz, “The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System for the Service Sector”, **International Journal of Services Technology and Management**, vol:4, no:4-6,2003, s.494-506.

ROZTOCKI Narcyz, Jorge F. VALENZUELA, Jose D. PORTER, Robin M. MONK and Kim LaScola NEEDY, “A Procedure for Smooth Impelentation of Activity BASED Costing in Small Companies”, **American Society of Engineering Management National Conferance**, Virginia Beach, October,1999.(<http://newpaltz.edu/~roztockn/virginia99.pdf> )

ROZTOCKI Narcyz, “The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System”, **Society for Advancement of Management (SAM) 2000c International Management Conference**, St.Augustine, Florida, March 30 - April 1, <http://www.newpaltz.edu/~roztockn/florida00.htm>.

ROZTOCKI Narcyz, Kim LaScola NEEDY, “Variation in Production Volume:The Impact of Using an Integrated ABC and EVA System to Reduce Distortions in Product Costs”, **American Society for Engineering Management (ASEM) National Conference**, State University of New York, Wahington, October,2000, s.341-346.

ROZTOCKI, Narcyz, “EVA for Small Manufacturing Company”, **Society Advancement of Mangement (SAM) International Management Conference**, Las Vegas, Nevada, 1999,s.461-469.

ROZTOCKI, Narcyz, “Implementing an Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System:A Case Study”, **Industrial Engineering Research Conference**, Cleveland,Ohio,May 22-24,2000a, <http://www2.newpaltz.edu/~roztockn/cleveland00.htm>.

ROZTOCKI, Narcyz, “The Integrated Activity- Based Costing and Economic Value Added System as a Strategic Management Tool:A Field Study”, **Pasific Conferance on Manufacturing Proceedings**, Soutfield-Detroit,MI, USA, September 6-8,2000b, s.84-89.

ROZTOCKI, Narcyz, “Using the Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System for Project Management”, **Seventh American Conference on Information Systems**, August 2-5, Boston, MA, USA,2001, s.1454-1460.

ROZTOCKI, Narcyz and Kim LaScola NEEDY, “How To Design and Implement an Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System”, **1999 Annual Industrial Engineering Research Conference**, Phoenix, AZ, May 23-25,1999, <http://www2.newpaltz.edu/~roztockn/phoenix99.htm>

ROZTOCKI, Narcyz, and Kim LaScola NEEDY, “An Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System As An Engineering Management Tool For Manufacturers”, **1998 American Society of Engineering Management (ASEM) National Conference**, Virginia Beach,VA, October 1-3,1998, s.77-84.

SABAN, Metin ve Gülay GÜĞERÇİN İRAK, “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt :5, Sayı:10, 2009,s. 97-108.

TÜRKER, İpek, “Ekonomik Katma Değer(EVA)’in Hesaplanması ve Gerekli Muhasebe Düzeltmeleri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Mayıs,2005, s.125-150.

WALKER, Mike, “Attribute Based Costing for Decision Making”, **Management Accounting**, Vol:77, no:6, June,1999 ,s.18-26.

YAO, Kao-hua and Chang-Chuan LIU, “An Integrated Approach for Measuring Supply Chain Performance”, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, vol:2, no:10, October, 2006,s.54-58.

# MUHASEBENİN SOSYAL SORUMLULUK KAVRAMI BAĞLAMINDA EKONOMİK ADAM (HOMO ECONOMICUS) MODELİNE BİR BAKIŞ

**Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU\***

**Öğr. Gör. Sema ÜLKÜ\*\***

## ÖZET

Muhasebenin sosyal sorumluluğu, işletmedeki mali olaylarla ilgili olan bütün menfaat gruplarının çıkarlarının gözetilerek mali tabloların düzenlenmesi ve bilgi üretimi esnasında gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılmasının gerekliliği esasına dayanmaktadır. Mali tablolar hazırlanırken ilgili gruplardan herhangi birinin menfaatlerinin öncelenmesi muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesine aykırıdır. Tüketici olarak faydasını, üretici olarak da kârını arttırmanın peşinde koşan rasyonel bireyi tanımlamak için kullanılan Ekonomik Adam (Homo Economicus) kavramı ise muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesiyle bağdaşmayan unsurlar içermektedir. Bu çalışmanın amacı muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi çerçevesinde ekonomik adam modelinin geçerliliğini incelemektir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Sosyal Sorumluluk, Homo Economicus

## An Overview of Homo Economicus According to Social Responsibility in Accounting

### ABSTRACT

Social responsibility in accounting is based on preparation of financial statements considering the advantage of all groups who associated with the business, and truthful, impartial and necessity of honest during the information production. Prioritizing the advantages of someone in the groups during the preparation of financial statements disagree with social responsibility in accounting. Homo Economicus is described as rationale individuals who aim increasing their benefit as a consumer and their profit as a manufacturer includes incompatible elements with social responsibility in accounting. The aim of this study is examining the validity of Homo Economicus concept according to social responsibility in the accounting science.

**Key Words:** Accounting, Social Responsibility, Homo Economicus

\* Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi, hilmik@sakarya.edu.tr

\*\* Düzce Üniversitesi Çilimli MYO, semaulku@duzce.edu.tr

## 1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin başarılarının kârın maksimize edilmesine değil, bu kârın toplumsal hedeflere yöneltilip toplumun değer ölçülerine uygun politikalar belirlenerek faaliyetlerini sürdürmelerine bağlı olduğu kabul edilmektedir. Çevresindeki sistemin bir parçası olarak işletmelerin yaşamlarını devam ettirebilmeleri, mevcut sistemdeki değişikliklere uyum sağlamaları sayesinde mümkün olacaktır.

Değişimin her alanda kendisini yoğun bir şekilde hissettirdiği günümüzde, yaşamlarını sürdürmek ve rekabet ortamında rakipleri karşısında ayakta durmak isteyen işletmelerin değişime uyum sağlayabilmesi kurumsal yönetim anlayışını benimsemiş olmaları ile doğru orantılıdır. Kurumsal yönetim anlayışı, işletmenin ekonomik faaliyetlerinin işletmeye paydaş olan ilgili grupların çıkarlarına zarar verilmeden yararına yönetilmesi olup, işletmede meydana gelen mali niteliğe sahip bilgilerin, tüm topluma açık, gerçeğe uygun ve dürüst olarak aktarılması şeklinde ifade edilen, muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı ile doğrudan bağlantılı olduğu kabul edilmektedir.

Muhasebenin sosyal sorumluluğu işletme ile ilgili tüm tarafların menfaatlerinin aynı anda gözetilmesini öngörmektedir. Tüketici olarak fayda maksimizasyonu, üretici olarak da kar maksimizasyonu peşinde koşan rasyonel insanı tanımlamak için kullanılan Ekonomik Adam (Homo Economicus) kavramı ise muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesiyle bağdaşmayan unsurlar içermektedir. Homo Economicus'a alternatif olarak üretilen çeşitli modeller içinde insan kavramına en uygun modelin Toplum Adamı (Homo Societus) olduğu düşünülmektedir.

## 2. Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Sosyal sorumluluk, evrensel bir konu olup, kişilerin yaşamları boyunca karşılaşılabilecekleri ve kaynağını doğruluk, tarafsızlık, adalet gibi ahlaki değerlerden alan önemli bir kavram olarak kabul edilmektedir. Sosyal sorumluluk kavramının, kişi ya da kurumların topluma karşı sorumluluklarını belirttiği ve yüklediği işten ötürü gerektiğinde hesaba çekilme durumunu ve mesuliyet duygusunu taşıdığı ifade edilmektedir (Doğan, 1994: 14). Bununla birlikte sosyal sorumluluk, bir varlığın toplum yaşamındaki faaliyetlerinden dolayı çevresinde meydana getirdiği olumlu veya olumsuz etkileri değerlendirip, olumsuz etkilere karşı önlem alması şeklinde de tanımlanmaktadır (Kaya, 2008: 15).

İşletmeler açısından incelendiğinde ekonomik, hukuki ve ahlaki sorumluluk alanlarının sosyal sorumluluğun sınırlarını ortaya koyduğu ve kapsamını oluşturduğu görülmektedir (Cora, 1999: 6). İşletmenin faaliyetlerini yürüttüğü çevreyi koruma ve geliştirme yolunda gösterdiği çaba ve yükümlülükler olarak da ifade edilebilecek olan sosyal sorumluluk kavramı, işletmeleri ekonomik varlıklar olarak nitelendirmekte ve sosyal sorumluluğu işletme içi ve işletme dışı olarak ikiye ayırmaktadır (Şener, 1996: 16-45 aktaran Özkol vd, 2005: 136):

- İşletme içi sosyal sorumluluklar; işletmenin personeline önem verilmesi, çalışanların işe adaptasyonu, çalışma ortamının iyileştirilmesi, bireylerin kişisel gelişim ve kariyerlerine odaklanması, işletmelerde iletişimin artırılması ve yönetime katılma olanaklarının sağlanması şeklinde sıralanmaktadır.
- İşletme dışı sorumluluklar; işletmelerin iş

ahlakına uygun hareket etmeleri, ürünün güvenliği bakımından ürünün tüketiciye tanıtılması, tüketicileri bilgilendirme ve fiyatın belirlenmesi konusunda sorumluluk üstlenilmesi ve çevresel kaynakların kullanılmasında gelecek nesillerin ve doğanın göz önünde bulundurulması şeklinde ifade edilmektedir.

Kurumsal yönetim ilkeleriyle esaslı oluşturulan kurumsal sosyal sorumluluk kavramının ise dış çevreye yönelik olup işletmenin kararlarında diğer kişi, grup, örgüt ve tüm toplumun göz önünde bulundurulması ile ilgili olduğu kabul edilmektedir. Bu yolla tüm çıkar gruplarının hak ve yükümlülükleri belirlenerek çıkar gruplarının güveninin kazanılması hedeflenmektedir (Dinçer, 1998: 155; Yılmaz ve Alkan, 2006: 731).

Kurumsal yönetim ilkeleri, hissedarların hakları, hissedarlara eşit muamele yapılması, çıkar sahiplerinin temel rolü, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, yönetim sorumlulukları gibi beş ana başlık altında toplanmıştır (Yılmaz ve Alkan, 2006: 731).

Bu ilkeler, işletmelerin üst düzey yönetiminin, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin kararları verirken nelere dikkat etmeleri gerektiğine, bunları nasıl ve hangi mekanizmalar içinde ele alacaklarına, kararları nasıl, ne zaman ve kimlere açıklamaları gerektiğine dair kuralların toplamını oluşturmaktadır (Koçel, 2010: 468).

İşletmelerin kurumsal sosyal sorumluluklarını yerine getirirken ekonomik, hukuki, ahlaki ve gönüllü sorumluluk düzeylerine sahip olmaları gerektiği vurgulanmaktadır. Buna göre,

- *Ekonomik sorumluluğunu* yerine getiren işletme, kaynaklarını etkin bir biçimde kullanarak kâr elde edebilmeli,
- *Hukuki sorumluluğunu* yerine getiren işlet-

me, yasal kurumlar tarafından belirlenen kanun ve düzenlemelere uygun davranmalı,

- *Ahlaki sorumluluk* konusunda hassasiyet gösteren işletme, kanunların ötesinde toplumsal norm ve beklentilerle uyumlu olmalı,
- *Gönüllü sorumluluk* konusunda ise toplumun refah düzeyini ve yaşam standardını yükseltici faaliyetlere gönüllü olarak katılımda bulunmalıdır (Argüden, 2002: 9).

Çalışanların sadece maddi kazanç elde etme güdüsüyle değil inandıkları herhangi bir şey uğruna veya yaşadıkları dünyanın gelişimine katkıda bulunmak amacıyla çalışmak istemeleri ve müşterilerin bir ürünü satın alırken onun sadece maddi değeri ve kalitesine odaklanmayıp üretici firmanın faaliyetlerini dikkate alması kurumsal sosyal sorumluluk bilincinin önemini arttırmaktadır (Özkol vd., 2005: 137).

Kurumsal sosyal sorumluluk bilincinin geliştiği işletmeler sadece ürün ve hizmetleriyle değil aynı zamanda faaliyet gösterdikleri çevreye yaptıkları katkılar ile de toplumsal saygınlık kazanmakta ve böylece firmalarının değerini artırıp rakiplerine karşı bir takım üstünlükler sağlamaktadırlar. Kurumsal sosyal sorumluluk gösteren işletmelerin;

- Marka ve piyasa değerlerinin arttığı,
- Daha nitelikli çalışanları cezbetme, motive etme ve istihdamını sağlama imkânını yakaladıkları,
- Kurumsal öğrenme ve yaratıcılık potansiyellerinin arttığı,
- Yeni pazarlara girmekte ve müşteri bağlılığı sağlamada önemli imkânlar elde ettikleri
- Daha kaliteli mal ve hizmet sundukları,



- Risk yönetiminin daha etkin hale geldiği,
- Toplumun ve kural koyucuların işletmenin görüşlerine önem verdiği savunulmaktadır (Özkol vd., 2005: 138).

Kurumsal sosyal sorumluluklar belirlenirken temel bazı unsurlar dikkate alınmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk anlayışını benimsemiş işletmeler tarafından hayata geçirilen ilkeler olarak sıralanmaktadır. Bunlar; toplumsal çıkarları bireysel çıkarların önünde tutmak, tarafsızlık, hesap verilebilirlik, şeffaflık, açıklık ve kurumsal sosyal sorumluluk ilkelerine uygun davranmak konusunda dikkatli davranmak şeklinde ifade edilmektedir (Argüden, 2002: 13-14).

### 3. Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu

Muhasebeye yön veren, muhasebede çeşitli politika ve yöntemlerin kullanılmasında bir çerçeve görevini üstlenen muhasebenin temel ilkeleleri, muhasebe faaliyetlerinin sürdürülmesinde ve sonuçlandırılmasında anlamlı bilgiler meydana getiren esaslardan oluşmaktadır. Bu ilkelerin temelini oluşturan “sosyal sorumluluk ilkesi” muhasebenin amacını ve işletme içindeki yerini belirlemektedir (Karabınar, 2009: 108).

Muhasebenin sosyal sorumluluğu, işletmedeki mali olaylarla ilgili olan ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kavramsal Çerçevesinde açıklanan (tmsk.org.tr):

- Mevcut ve potansiyel yatırımcıların,
- Çalışanların,
- Borç verenlerin,
- Satıcılar ve diğer ticari tedarikçilerin,
- Müşterilerin,
- Hükümetlerin ve kamu işletmelerinin,

- Genel olarak kamunun

çıkarlarının gözetilerek mali tabloların düzenlenmesi ve bilgi üretimi esnasında gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılmasının gerekliliği esasına dayanmaktadır. Muhasebe uygulamalarının ise kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda, sosyal sorumluluk bilinciyle yapılması gerektiği ifade edilmektedir (Atabey vd., 2003: 27). Muhasebenin sosyal sorumluluğunun, muhasebe sürecinin sadece belirli bir noktaya sınırlı olmayıp muhasebe organizasyonunun kurulması, muhasebe uygulamalarının yürütülmesi, mali tabloların düzenlenmesi ve sunumu gibi bütün aşamalarda kendini gösterdiği belirtilmektedir (Otlu, 2002: 153).

İşletmelere ait finansal nitelikleri üretip raporlamasına rağmen muhasebe, finansal sonuçları göz önünde bulundurduğunda toplumun tüm kesimlerini ilgilendiren etkiler oluşturmaktadır. Bu bağlamda muhasebe işletmelerin finansal sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini gösteren bilgiyi üretmekle, işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülmesinde ve denetlenmesinde yöneticilerin başvurduğu önemli bir yol gösterici olarak konumunu muhafaza etmektedir. Muhasebenin sosyal sorumluluğunun, kurumsal yönetim ilkeleri ve kurumsal sosyal sorumluluk kavramıyla aynı noktalara odaklandığı ifade edilmektedir (Özkol vd., 2005: 140).

Muhasebenin, işletmenin ekonomik sorumluluğuna katkısı incelendiğinde, ekonomik sorumlulukların yerine getirilmesinde etkin rol oynadığı belirtilmektedir. Bunun sebebi olarak da ekonomik sorumluluğun rakamlarla ölçülüp ifade edilmesi gereksinimi gösterilmektedir. Rakamlarla ölçülüp ifade edilme konusunda muhasebe standartları, hesapların nasıl resmedilmesi gerektiğini tanımlayarak, raporların uluslar arası sınırlar gözetilmeksizin, farklı kültürlerde ve farklı zamanlarda standart olarak hazırlanmasını

öngörmektedir. Bu sayede dünyanın herhangi bir yerindeki mali tablo kullanıcısının işletmeyle ilgili vereceği kararlarda kolaylık sağlanması hedeflenmektedir (Özkol vd., 2005: 141).

İşletmenin yasal sorumluluğuyla ilişkisi göz önüne alındığında, verileri işletmenin ekonomik ve mali yapısını gösterecek şekilde özgün kaynağından toplayıp ilgili kesimlere taraf gözetmeksizin sunan muhasebenin, aynı zamanda mevzuattan kaynaklanan vergi vb. konularda beyanname, form vs. gibi raporları hazırlayarak ilgili kamu birim ve yönetimlerine sunma görevini yerine getirdiği görülmektedir (Yıldırım ve Tek, 2004: 15-16). Vergi rakamlarının doğru olarak üretilmesini sağlayan bir işletme fonksiyonu olarak muhasebe, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerinin finansmanı için kullanılan verginin toplanmasında önemli bir rol oynayarak toplumun çıkarlarını korumak konusunda üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmektedir.

İşletmelerin ahlaki sorumluluklarını kanunların ötesinde toplumsal norm ve beklentilere uygun davranarak yerine getirebilecekleri kurumsal sosyal sorumluluk düzeyleriyle ifade edilmiştir. Önemli bir işletme fonksiyonu olan muhasebe ilgili taraflar arasında güvene dayanan iletişimde kritik rol üstlenmiş bir aracı olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda muhasebenin üzerine düşen vazifeler; tarafsız olma, kamu çıkarını gözetme, bağımsız olma, mesleki sorumlulukları dürüstçe yerine getirme, muhasebe ilkeleri, kavramları ve standartlarına uygun çalışma, müşteri bilgilerinin saklanması ve meslek onurunu alçaltıcı davranışlarda bulunulmaması şeklinde sıralanmaktadır (tmud.org.tr).

Sosyal sorumluluk kavramı gereği tüm toplumsal çıkarları gözetmek durumunda olan muhasebe bilgi sistemi, toplum üzerinde negatif dışsal-

lıklara neden olan çevresel konuları da içermek zorundadır. Çevre konusunu dikkate almayan bir muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerin gerçeklere uygunluğunun, tarafsızlığının, dürüstlüğüünün ve güvenilirliğinin tartışılır duruma geleceği ifade edilmektedir. Çevresel faktörlerin önemli olduğu endüstrilerde ve çalışanların önemli bir mali tablo kullanıcısı olarak görüldüğü işletmelerde çevresel unsurlar göz önünde bulundurularak ulaşılan katma değer rakamlarının yer aldığı raporlar önem arz etmektedir. Bu durum muhasebenin işletmenin gönüllü sorumluluklarına katkı sağlamanın işletmeye kazandırdığı artı değerlerin ne derece önemli olduğunu ortaya koymaktadır (Özkol vd., 2005: 143-144).

Ekonomik krizlerin önemli sebeplerinden biri de işletmelerin sosyal sorumluluk kavramına riayet etmeden, elde edilen gelirin paydaşların belirli bir kısmına aktarılması ve işletmeyle ilgili diğer menfaat sahipleri ile toplumun geri kalan kısmının haklarının gasp edilmesi olarak görülmektedir. IMF raporlarına göre son yaşanan küresel finansal krizin neden olduğu zararın ABD’de 2,7 trilyon dolar, Avrupa’da 1,2 trilyon dolar ve Japonya’da 150 milyar dolara ulaştığı ve toplam zararın gelecek yıllar içerisinde yaklaşık 6 ila 11 trilyon dolar arasında gerçekleşmesi beklenmektedir (Can, 2010: 23).

Görünürde muhasebe kural ve standartlarına uygun olarak hazırlanan ancak kullanıcılarının büyük çoğunluğunu yanıltmak amacıyla oluşturulan finansal raporların denetlenmiş ve onaylanmış olarak topluma sunulması, sosyal sorumluluk açısından ele alındığında muhasebe ilkelerinin de yok sayıldığı bir göstergesidir. Peki, tarafların muhasebe ilkelerini yok saymasına sebep olan davranışların ve sadece kendi çıkarlarını gözetmelerinin temelinde yatan güdü, hangi ekonomik şartlanmadır?

#### 4. Ekonomik Adam (Homo Economicus) Modeli ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluk İlkesi

##### 4.1. Ekonomik Adam (Homo Economicus) Kavramı ve Rasyonel Beklentiler Yaklaşımı

Ekonomik Adam (Homo Economicus), kavram olarak ilk defa 19. yüzyılda ortaya atılmıştır. Bu döneme hâkim olan iktisadi düşünce akımı Neo-klasik iktisattır. Daha önce de Adam Smith tarafından benzer özellikler taşıyan bir ekonomik adam modeli oluşturulmuş fakat Neo-klasik iktisat döneminde ortaya atılan model kadar etkili olmamıştır. Neo-klasik iktisadın temel kavramları arasında “birey” ve “faydayı en üst düzeye çıkarma” ön plandadır. Bu iki unsur Homo Economicus olarak adlandırılan insan figürünün tanımlayıcıları olarak kabul edilmektedir. Bir başka deyişle Homo Economicus, “faydasını maksimize etmek için bireysel çıkarları peşinde koşan insan” olarak ifade edilebilir (İşgüden ve Köne, 2002: 99). Kendi çıkarlarını her şeyin üzerinde tutan insanın, sonsuz ihtiyaçları ile elde edebileceği sınırlı kaynaklar arasında kurması gereken optimal denge ise iktisat biliminin konusu olarak tanımlanmaktadır.

İşgüden ve Köne (2002: 98)’ye göre 19. Yüzyıl, dönem itibariyle insanların doğadaki düzenli ve kendiliğinden oluşları gözlemleyebildikleri, zaman, mekân veya insandan bağımsız olarak yasalar keşfettikleri bir çağdır. Böyle bir bakış açısının hâkim olduğu bilim dünyası (başta doğa bilimleri olmak üzere) bilimsel bilgiye unsurlar arasındaki düzenli ve doğrusal ilişkilerin gözlemlenmesi ile ulaşılabileceğini savunmaktadır. Özellikle fizik biliminin ortaya koyduğu keşifler, dönemin iktisatçılarının bakış açısını da etkilemiştir. Neo-klasik iktisatta fizikçi, mühendis ve matematikçi iktisatçıların baskın olduğu görülmektedir (Eren, 2009: 3). Neo-klasik iktisatçılar, dönemin fizik biliminin ulaştığı kesinlik,

saygınlık ve açıklayıcılık düzeyine ulaşabilmek adına insanların ekonomik hayatında tıpkı fizik kurallarında olduğu gibi evrensel geçerliliğe sahip davranış kalıplarının bulunması gerektiğini öne sürmüşlerdir. Bu davranış kalıplarının şekil bulduğu insan tipi de Homo Economicus olarak adlandırılmıştır. Bu tanıma göre Homo Economicus her şart altında rasyoneldir, faydasını maksimize edecek en doğru yolu bulur, faydasını maksimize etmek için bencilce davranması son derece normaldir ve çevresinden bağımsız olarak hareket eder (Eren, 2009: 5).

Rasyonel beklentiler yaklaşımı, 1961 yılının başlarında John Fraser Muth tarafından “uyarlanmış bekleyiş” teorisine alternatif olarak sunulmuştur. Uyarlanmış bekleyiş teorisinde, gelecekteki herhangi bir ekonomik değişim önceki yıllarda gerçekleşen gelişmelerden bağımsız olarak ele alınamayacağı belirtilmiştir. Örneğin herhangi bir ekonomik değer gelecekteki fiyat seviyesi önceki dönemlerdeki fiyat seviyesine göre belirlenir (Aktan, 2000: 3). Rasyonel beklentiler, gelecek olayların önceden belirlenebilmesini ve kişilerin beklentilerine uygun ekonomik tedbirler alabilmesini sağlamaktadır. Rasyonel beklentiler yaklaşımına göre;

- Bütün ekonomik birimler doğru modeli ve onun parametrelerini bilirler.
- Fertler politikacıların bütün reaksiyonlarını hesaba katarlar.
- Bir tahmine varabilmek için ekonomik model çerçevesi içindeki bütün bilgileri elde eder ve kullanırlar (Akdiş, 1992: 2).

Rasyonel beklentiler yaklaşımı, Homo Economicus modeliyle aynı temel varsayımlara dayanmaktadır ve birbirini destekleyen kavramlardır. Buğra (2008: 237) tarafından bildirildiğine göre rasyonel yaklaşımı, kişilerin faydalarını mak-

simize edebilmek için, mevcut seçenekler arasından en uygununun hangisi olduğunu tam olarak bildiklerini öne sürmektedir.

#### **4.2. Ekonomik Adam (Homo Economicus) Modeline Yöneltilen Eleştiriler**

Neo-klasik teorinin varsayımı olan Homo Economicus' un gerçek hayatta belirli şartlar altında geçerli olup olmadığına dair çeşitli araştırmalar ve Homo Economicus kavramına yöneltilen eleştiriler mevcuttur. Neo-klasik iktisadın ortaya koyduğu Homo Economicus kavramına genel olarak yöneltilen eleştiriler şu şeklide birbirini takip eden sorunlar olarak da gösterilebilir:

- Gerekli soyutlama ve modellemenin yapılabilmesi için doğa bilimleri özellikle matematik ve fizik yoğun bir şekilde kullanılmıştır,
- Kullanılan matematiksel modellerin ağırlığı sebebiyle iktisadi durumun kendisi açıklanamamış, daha ziyade modelin tutarlılığının sağlanmasına enerji harcanmıştır,
- Bu süreç ortaya konulan birey tipinin, gerçek dünyadan uzaklaşmasına ve hayali bir dünyanın ekonomik aktörü olmasına sebep olmuştur (Şimşek ve Cicioğlu: 2006, 25) .

Neo-klasik iktisat perspektifinin iki ana özelliği olan faydacı yaklaşım ve rasyonalite varsayımının mekanik ve aşırı derecede basite indirgeyici olduğu ifade edilmektedir. Bu durum, bu alanda çalışan teorisyenler için matematiksel yöntemlerin kullanılabilmesi ve çıkarımların birbirleriyle tutarlı olması gibi sonuçlar doğursa da iktisadi bir sosyal bilim olmaktan çok bir doğa bilimi kimliğine büründürmektedir. Konusu basitçe insanın ekonomik olaylar karşısındaki davranışları olarak ifade edilebilecek bir bilim dalının sosyal bilimler çatısından uzaklaşması, insan davranışlarını inceleyen sosyoloji ve psikoloji gibi diğer sosyal bilimleri de iktisadi analizlerin dışına

itmektedir (Çalık ve Düzü, 2009: 3). Bununla birlikte birey, Neo-klasik iktisadın öngördüğü gibi tek tip bir yapıdan oluşmamakta aksine değer yargılarıyla, yaşıyla, cinsiyetiyle, politik görüşüyle, etnik kimliğiyle ve dini inançlarıyla şekillenen toplumsal bir varlık olarak kabul edilmektedir (Kuhn, 1970: 78).

#### **4.3. Ekonomik Adam (Homo Economicus) Modelinin Sosyal Sorumluluk Kavramı İçerisindeki Yeri**

Bütçe imkânları içerisinde refahını maksimize eden birey anlamına gelen Homo Economicus'un, temelinde bireyin "haz arayan ve elemenden kaçan bir varlık" olduğuna ilişkin psikolojik aksiyoma dayandığı ifade edilmektedir. Bununla birlikte tüketici olarak fayda maksimizasyonu, üretici olarak da kar maksimizasyonu peşinde koşan rasyonel insanı tanımlamak için kullanıldığı belirtilmektedir (Akyıldız, 2008: 30). Fakat insan davranışları üzerinde çalışan pek çok sosyal bilimci ortaya koydukları bulgularla, Homo Economicus' un bir ütopyadan ibaret olduğunu savunmaktadır.

Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı ışığında Homo Economicus ele alınacak olursa, bireylerin sadece kendi menfaatleri için değil, toplumsal menfaatleri de göz önünde bulundurması gerekliliği Homo Economicus anlayışının muhasebe açısından da kabul edilmesi zor bir yaklaşım olduğunu ortaya koymaktadır. Bir başka deyişle muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi Homo Economicus kavramı ile uyumsuzdur.

Bilindiği gibi muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi işletmeyle ilgili tüm tarafların çıkarlarının gözetilmesini ve taraflar arasında bir menfaat dengesinin kurulması gerektiğini öngörmektedir. Homo Economicus yaklaşımında olduğu gibi sadece bireysel çıkarlar dikkate alınır sadece

belirli bir kişi ya da kurumun faydasının en üst düzeye çıkarılması öncelenmesi halinde sosyal sorumluluk ilkesinin geçerliliğinin ortadan kalacağı açıktır. Muhasebenin diğer temel ilkelerinin üzerine inşa edildiği sosyal sorumluluk ilkesinin bulunmaması halinde muhasebe disiplini de önemli ölçüde anlamını yitirecektir.

Homo Economicus'a alternatif olarak üretilen "Toplum Adamı" (Homo Societius) modelinde ise insan iki yönlüdür. Birincisi, insanın bireysel bir kişiliğe sahip olması, ikincisi ise toplumun bir üyesi olmasıdır. Bireysel yönü dikkate alınır sa, insanın öncelikle kendini düşünmesi ve kendi çıkarları peşinde koşması normaldir. Toplumun tek tek fertlerden oluştuğu düşünüldüğünde, toplumun belirli bir refah seviyesine ulaşabilmesi için, fertlerin öncelikle kendi beden bütünlüğünü ve varlığını koruyabilmesi adına bu bencillik gereklidir (Özsoy, 2009: 186):

"Başkalarını yaşatmak için öncelikle kişinin kendisinin ayakta durmayı başarması ve 'yaşayarak' varlığını sürdürmesi ön koşuldur."

Bunun yanında insan sosyal bir varlıktır. Başkalarıyla iş birliği yapmaya ve onlar tarafından nasıl algılandığını bilmeye ihtiyacı vardır. Bu da Toplum Adamının (Homo Societius) ikinci yönüdür. Ayrıca bireysel fayda maksimizasyonunun yanı sıra toplumsal faydanın da yükseltilmesinin toplum adamı tarafından sağlanabileceği ifade edilmektedir. Bireysel fayda her zaman maddi kaynaklı olmayabilir. Bireyler, iktisadi olmayan veya iktisadi gözükmeyen kararlarıyla da manevi faydalarını maksimize ederler. ABD'de 2008 yılında yapılan bir araştırmada kişilerin, başkaları için yaptıkları harcamalar sayesinde kendileri için yaptıkları harcamalara kıyasla daha çok mutlu oldukları ortaya çıkmıştır (Özsoy, 2009: 189).

Bu noktada, Homo Societius'un Homo Econo-

micus'tan daha kapsamlı bir bakış açısıyla geliştirildiği, Homo Societius'un insanın hem bireysel yönüne, hem de toplumsal yönüne vurgu yapmakta olduğu, iki taraf arasında denge kurulması halinde ideale yakın insan tipi ve ideale yakın toplumun oluşturulabileceği söylenebilir. Ayrıca Toplum Adamı modelinin toplumsal faydayı gözeten işletmelerin en önemli fonksiyonu olan muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi ile aynı amaç doğrultusunda hareket edeceği düşünülebilir.

## 5. SONUÇ

Sosyal sorumluluk kavramının işletmelerin vizyon ve misyonlarında tanımlanması, söz konusu kurumları başarıya götürecek ve sürekliliğini sağlayacak bir anahtar rolünü üstlenmektedir. Bunun için de işletmelerin kâr ile sosyal sorumluluk arasında optimal bir denge oluşturmasını ve sosyal sorumluluklarının kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda yoğunlaşmasını gerekli kılmaktadır. Sosyal sorumluluk kavramına bağlı olarak işletmeyle ilgili çıkar gruplarının haklarının korunması, hissedar ve hak sahiplerinin beklentilerinin ve amaçlarının yerine getirilmesi, çalışanlara nitelikli iş ortamlarının sağlanması, tüketicilerin korunması konusunda muhasebenin varlık sebebini ortaya koyan muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi, işletme ile ilgili bütün kişi ve kurumların çıkarlarının gözetilerek mali tabloların düzenlenmesi ve bilgi üretimi esnasında gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda "faydasını maksimize etmek için bireysel çıkarları peşinde koşan insan" olarak ifade edilen Homo Economicus muhasebenin sosyal sorumluluğunu taşıyacak ve bütün çıkar gruplarının menfaatlerini gözetecek insan unsuruyla uyumlanmaktadır.

Muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi çerçevesinde durum incelendiğinde insan davranışları üzerinde çalışan pek çok sosyal bilim dalı gibi muhasebe disiplini için de Homo Economicusun bir ütopyadan ibaret olduğu savunulabilir. Ekonomik analizlerin daha sağlıklı yürütülebilmesi için daha gerçekçi bir insan tiplemesine ihtiyaç olduğu bir kez daha vurgulanabilir.

İnsanın hem bireysel yönüne, hem de toplumsal yönüne vurgu yapan, iki taraf arasında dengenin kurulması halinde ideale yakın insan tipi ve

ideale yakın toplumun oluşturulabileceğini savunan Toplum Adamı (Homo Societus) modelinin muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi ile paralel hareket ettiği ve muhasebe disiplinine daha uygun bir yaklaşım sergilediği düşünülmektedir. Teorik olarak Toplum Adamı (Homo Societus) modelinin iktisadi yaklaşımlar içinde yer almasının, pratikte bunu uygulayacak insanların zihinsel alt yapılarını şekillendirmesine ve bireylerin ekonomiye bakışında bir farkındalık oluşturmasına yardımcı olacağına inanılmaktadır.

**KAYNAKÇA**

- AKDİŞ, Muhammet, 1992. Rasyonel Beklentiler Okulunun Enflasyon Yaklaşımı ve Türkiye'deki Faiz Oranları, **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl:29, Sayı:6-7, s.61-65.
- AKTAN, Coşkun Can, 2000. Monetarizm ve Rasyonel Beklentiler Teorisi, **Politik İktisat**, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- AKYILDIZ, Hüseyin, 2008. Tartışılan Boyutlarıyla Homo Economicus, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:2 s: 29-40, Isparta.
- ARGÜDEN, Yılmaz, 2002. **Kurumsal Sosyal Sorumluluk**, ARGE Danışmanlık Yayınları, No:03, İstanbul.
- ATABEY, N.Ata, Raif PARLAKKAYA ve Ali ALAGÖZ, 2003. **Genel Muhasebe**, Dizgi Ofset, Konya.
- BUGRA, Ayşe, 2008. **İktisatçılar ve İnsanlar**, İletişim Yayınları, İstanbul.
- CAN, Ahmet Vecdi, 2010. Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi, Mali **Çözüm Dergisi**, İSMMMO, Sayı: 97, s: 21-47, İstanbul.
- CORA, İlhan, 1999. Sosyal Sorumluluk Kavramı ve İşletme Yönetiminde Sosyal Sorumluluklar, **MPM Anahar Dergisi**, Şubat Sayısı, Ankara.
- ÇALIK, Ümit ve DÜZÜ Gökhan, 2009. İktisat ve Psikoloji, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 18, s.1-13.
- DİNÇER, Ömer, 1998. **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, Beta Yayınları, İstanbul.
- DOĞAN, Mehmet, 1994. **Büyük Türkçe Sözlük**, Bahar Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul.
- EREN, Ercan, 2009. Yeni İktisatta Ortak Noktalar, **İktisatta Yeni Yaklaşımlar Çalıştayı**, İstanbul.
- İŞGÜDEN, Tamer ve A. Çiğdem Köne, 2002. Ortodoks İktisat Üzerine Notlar, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı 5, s. 97-108.
- KARABINAR, Selahattin, 2009. **Genel Muhasebe**, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- KAYA, Sait, 2008. İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve SA 8000 (Social Accountability) Standardı, AR-GE, [http://www.izto.org.tr/NR/rdonlyres/7475BDA1-95B7-4855-B351\\_9ADCE4362AFE/10149/sosyalsorumluluk\\_kaya.pdf](http://www.izto.org.tr/NR/rdonlyres/7475BDA1-95B7-4855-B351_9ADCE4362AFE/10149/sosyalsorumluluk_kaya.pdf), E.T 15.11.2011
- KOÇEL, Tamer, 2010. **İşletme Yöneticiliği**, Beta Yayınları, İstanbul.
- KUHN, Thomas, 1970. **The Structure of Scientific Revaluations**, The University of Chicago Press, Chicago
- OTLU, Fikret, 2002. Sosyal Sorumluluk Kavramı, İşletme Yönetiminin ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu, **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1-2, Erzurum.
- ÖZKOL A.Erdal, Muhsin ÇELİK ve Seçkin GÖNEN, 2005. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:27, s: 134-145, Bursa.
- ÖZSOY, İsmail, 2009. İktisadi Adamdan Toplum Adamına, **Bilig**, Sayı:48, s: 177-206.
- ŞENER, Mustafa, 1996. İşletmelerde Sosyal Sorumluluk, İstanbul Teknik Üniversitesi, FBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- ŞİMŞEK, Salih ve Şükrü Cicioğlu, 2006. İktisat Eğitiminde Temel Sorunlar ve Öneriler, **TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi**, Cilt: 20, Sayı:3, s.17-29.
- TMSK, 2011. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/F\\_R\\_I\\_K\\_C\\_1\\_.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/F_R_I_K_C_1_.pdf), E.T 01.11.2011
- TMUD, 2011. IFAC Uluslararası Ahlak Yasası, <http://www.tmud.org.tr/standartDetay.aspx?StandartID=19>, E.T 05.11.2011
- YILDIRIM, Oya ve Nergis Tek, 2004. **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- YILMAZ, Baki ve Alper Tunga Alkan, 2006. Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışının Algılanma Biçimine Yönelik Bir Araştırma, **Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı:16, s: 729-738, Isparta.

# SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN GENEL SORUNLARI: ERZURUM İLİ ÖRNEĞİ

Doç. Dr. Suat YILDIRIM\*

Yrd. Doç. Dr. Selami GÜNEY\*\*

## ÖZET

Bu çalışma, muhasebe mesleğinin önemli aktörleri arasında yer alan SMMM'lerin faaliyet gösterirken karşılaştıkları sorunlardan bazılarını güncel anlamda gündeme getirmek ve tespit etmek amacıyla yapılmıştır.

Makalede veri toplamak için anket tekniği kullanılmıştır. Araştırmanın örneklemini 2011 yılında Erzurum'da faaliyet gösteren 214 SMMM'dir. Bu çalışmada ankete katılan 85 SMMM'nin anketi değerlendirmeye alınmıştır.

Elde edilen sonuçlara göre, meslek mensupları tahsilat sorununu, meslek mensubuna yüklenen sorumluluğun, kendisine verilen yetkiden daha fazla olmasını ve sıklıkla çıkarılan af yasalarının mükellef ile meslek mensubu arasındaki ilişkiyi zedelediği tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensupları, Genel sorunlar

**Jel Sınıflandırması:** M40, M41, M49

## GENERAL PROBLEMS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: THE SAMPLE OF ERZURUM CITY

### ABSTRACT

The study was conducted with the aim of determining some of the problems faced by Certified Public Accountants, who play a major role in the practice of accounting profession.

A survey research was used to collect the data. 214 Certified Public Accountants operating in the city of Erzurum formed the research population. For the study sample, 85 of them who completed the questionnaire given were chosen.

According to the results it is found that Certified Public accountants have problems with the collection and have plenty of responsibilities but little authority and recurrent tax amnesties damage the relationship between Taxpayers and Certified Public Accountants.

**Key Words:** Accounting, Certified Public Accountants, General Problems

**Jel Classification:** M40, M41, M49

\* Erzincan Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi, suatyildirim04@hotmail.com

\*\* Erzincan Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi, slmguney@hotmail.com



## 1. GİRİŞ

**M**uhasebe mesleği 3568 sayılı yasa ile 1989 yılından itibaren muhasebe meslek mensupları yasal kimliğe kavuşmuşlardır. 22 yıllık geçmişi bulunan meslek mensupları kurdukları birlik ve odalarla organizasyonunu büyük ölçüde tamamlamış ve faaliyetlerine TÜRMOB bünyesinde başarılı bir şekilde devam etmektedir.

Bu yasa ile işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuata göre değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumun ilgililere ve resmi makamlara tarafsız bir şekilde sunulmasını sağlamak ve yüksek mesleki standartlar oluşturulmak istenmektedir.

Bu yasanın ardından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1992 yılında kabul edilmiş ve 1994 yılında yürürlüğe girmiştir. Böylece muhasebe hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine, muhasebe terim birliğinin sağlanmasına ve işletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yönelik adımlar atılmıştır (Akdoğan, Sevilengül,2001,4). Ayrıca 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Böylece Türkiye'de muhasebe uygulamalarında dünyada olduğu gibi küresel nitelikli anlaşılabilir, kaliteli muhasebe standartlarına geçiş süreci yaşanmıştır.

Türkiye muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 2006 yılından itibaren TMS/TFRS olarak sürekli olarak güncellenmektedir. TMS/TFRS'ler halihazırda bankalar, sigorta şirketleri ve hisse senetleri borsada işlem gören şirketler tarafından uygulanmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Resmi Gazetede

yayınlanmış, Türkiye denetim standartları çalışmaları devam etmektedir. Muhasebe uygulamalarında paket programlar, internet gibi bilgi teknolojiler en üst seviyede kullanılmaya başlanmıştır. Bu arada 14.11.2011 tarihinde yeni Türk Ticaret Kanunu Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu kanunun yürürlük tarihi 01.07.2012 olarak kabul edilmiştir.

Türkiye genelinde 01.12.2011 tarihi itibarıyla, muhasebe meslek birliği olan TÜRMOB'un web sayfasından alınan bilgilere göre SMMM sayısı 82157'e ulaşmıştır. Türkiye'deki SMMM'lerin 55294'ü lisans mezunudur. Erzurum ilinde 214 SMMM'nin kayıtlı olduğu görülmektedir (<http://turmob.org.tr> Erişim Tarihi 01.12.2011)

Günümüzde yukarıdaki düzenlemeler ve gelişmeler karşısında özellikle SMMM'lerin mesleki olarak karşılaştıkları sorunları ele almak bu çalışmanın esin kaynağı olmuştur. Bununla SMMM'leri daha iyi anlama bilgisine sahip olunabilir. Bu amaçla, muhasebe mesleğinin önemli aktörleri arasında yer alan SMMM'lerin mesleki sorunlarından bazılarını güncel anlamda gündeme getirmek ve tespit etmek için bu araştırma yapılmıştır. Araştırmada 85 SMMM'nin anketi değerlendirilmeye alınmıştır.

## 2. LİTARATÜR ÖZETİ

Çanakkale ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren 107 meslek mensubu üzerinde yapılan araştırmada, mali tatil ile ilgili mali tatil yasının çıkmasını olumlu buldukları ancak, uygulamadan memnun olmadıkları anlaşılmaktadır. Özellikle meslek mensupları, tatil dönüşü iş yoğunluğu durumunun mesleki faaliyetlerini olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir (Erol ve Diğer: 2009: 124 -125).

Muhasebe meslek mensupları iş gereği çok sayıda çıkar grubu ile etkileşim içerisinde olduğundan çok sayıda sorunla karşı karşıya kalmakta-

dır. Meslek mensuplarının birçok sorunu devam etmektedir. İzmir ve Erzurum'da 114 adet muhasebeci üzerinde yapılan araştırmada, sorunlardan birisi devlet dairelerine verilen dosya ve yazışmaların zamanında sonuçlanmadığı, geciktiği ve gereksiz evrak istenmesidir. Ayrıca muhasebeciler memurların ilgili konularda bilgi eksikliğinin olduğunu ifade etmişlerdir. Yine muhasebeciler son olarak kanunların fazla katılığında rahatsız olduklarını belirtmişlerdir ( Karcıoğlu, Yazarkan, 2011:11).

Muhasebe süreci sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların amacı çeşitli kullanıcıların ekonomik karar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumunu ve performansı ve finansal durumdaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır ( Bayazıtlı ve Diğerleri, 2006:70). Günümüzde muhasebe bilgilerinin önemi yatırımcılar başta olmak üzere tüm ilgililer için karar destek bakımından artık yadsınmaz.

Mesleki sorunlara karşı meslek mensuplarının % 49,2 kendi yargılarını kullanmadıklarını ifade etmişlerdir. Yani muhasebe meslek mensupları belli formatlarda muhasebe kayıtları ve raporlama yapmaktadırlar (Yıldırım, 2009: 83). Yıldırım'ın aynı çalışmasında meslek mensuplarının %59,1'i meslekle ilgili düzenlemelerin meslek örgütü tarafından yapıldığına inanmamaktadır (Yıldırım, 2009:81). Yine meslek mensuplarının %78,4'ü katılıyor ve kesinlikle katılıyor şeklinde muhasebe, denetim, vergilendirme, yönetim danışmanlığı ve finansal konularda hizmet sağlamaktadır (Yıldırım, 2009: 88).

Yükçü ve Atağan'ın çalışmasında, muhasebe ve mühendislik ilişkisi anlatılmaktadır. Her iki bilim dalı da öncelikle bilgileri toplamakta, analiz etmekte, çözümler gerçekleştirmekte ve sonuçta muhasebe ve mühendislik bilim dalları karar vericiler için rapor hazırlamaktadır. Bununla şu gerçek ortaya çıkmaktadır: muhasebe paket programları, bilgisayar yazılımları daha da

önemli hale gelmişlerdir. Bu yazılımların en önemlilerinden biri de ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması)'dir. ERP, şirketlerin muhasebe, lojistik, üretim, personel, kalite, bakım ve bunun gibi tüm bilgi kaynaklarının tek başlarına ve aynı zamanda birbirleriyle anlamlı ilişkiler içinde entegre bir şekilde yönetmelerini sağlamaktadır. (Yükçü, Atağan: 2010: 21,22). Dolayısıyla muhasebe işini yapacakların bu program ve yazılımları halihazırda bilmemesi önemli derecede sorun olabilir.

Meslek mensuplarının ve muhasebe eğitimi verenlerin iş stres notu bir çalışmada 30,41 (Standart 30'un üzeri yüksek stres olarak değerlendirilir) ile yüksek bulunmuştur (Yıldırım, 2008:160). Bunda iş yükünün fazlalığı etkili olabilir. Kutlu'nun Selimoğlu'nun makalesinden yaptığı alıntıya göre, meslek mensupları meslek ahlakı bakımından ikilemler yaşadığı vurgulanmaktadır (Kutlu, 2008: 16).

Maliye Bakanlığının elektronik ortamda beyan-nameleri almakta olması teknolojinin kullanılması bakımından iyi olmakla beraber bu yapının alt yapısız ve gerekli yasal düzenlemelerin pek çoğunun meslek mensuplarıyla ortak olarak yapılmaması büyük sorunlar ortaya çıkarmaktadır (Tetik ve Diğer, 2008: 78) .

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM), muhasebe meslek mensuplarının tahsilat sorununu çözmeye yönelik olarak ücretin bankalar üzerinden sağlamayı planladıklarını, e-sözleşme ve tahsilat yönetmeliği çalışmaları yapmaktadır (Arıkan, 2010: 15). Bununla birlikte bir çalışmada, 2008 yılından itibaren muhasebe ücretlerinde bir artış yapılmadığını, birçok meslektaşın eski ücret tarifesinden bile ücretlerini alamadıkları belirtilmektedir (Koç, 2011:6). Aynı çalışmada meslek örgütü ile diyalogdan kaçınıldığı da ifade edilmektedir (Koç, 2011:8).

Bireysel ve çevresel değişkenler açısından muhasebe etiğine genel olarak bakıldığında, değişkenler açısından en fazla farklılık gösteren ifadelerin “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” ve “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ifadeleri olduğu görülmektedir. Unvan değişkeni açısından çalışanlar, yaş değişkeni açısından daha genç olanlar, cinsiyet değişkeni açısından erkekler, eğitim değişkeni açısından daha az eğitim almış olanlar, defter sayısı değişkeni açısından daha az sayıda müşteriye sahip olanlar ve gelir değişkeni açısından aylık geliri daha az olanlar mesleki hayatlarında etik ikilemi daha fazla yaşamaktadır. Yine müşteri kaybetme endişesi erkeklerde, daha az eğitim almış olanlarda, defter sayısı az ve gelir düzeyi daha düşük olan gruplarda daha fazla etik ikilem yaşanmasına neden olmaktadır. Yaş değişkeni açısından daha yaşlı olanlar, eğitim değişkeni açısından ise eğitim düzeyi daha düşük olanlar etik ikilemden çıkışta kültürel çevre ile ilgili değerlere daha fazla önem vermektedirler ( Kutlu, 2008:167).

### **3. ERZURUM İLİNDE SMMM'LERİN GENEL SORUNLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın ilk amacı serbest muhasebeci mali müşavirlerin (SMMM), mesleklerini yaparken karşılaştıkları genel sorunları tespit etmek, ikincisi ise SMMM'lerin kişisel özelliklerine göre bazı genel sorunlara ilişkin görüş farklılığının olup olmadığını araştırmaktır.

#### **3.2. Araştırmanın Kapsamı**

Araştırmanın kapsamını muhasebe meslek mensupları olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) oluşturmaktadır. Çalışma evrenini

Erzurum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ESMMO) ve örneklem kapsamını ESMO'ya kayıtlı bağımsız çalışan SMMM'ler oluşturmaktadır. ESMMO'ya kayıtlı olarak faaliyet gösteren 214 SMMM örneklem olarak seçilmiştir. Örneklem kapsamındaki 106 SMMM'ye ulaşılmış, eksiksiz doldurulan 85 SMMM anketi değerlendirmeye alınmıştır. Buna göre anketin geri dönüş oranı %39'dur.

#### **3.3. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırma, tarama modeli kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Veri toplamak için anket tekniği kullanılmıştır. SMMM'lerin sorunlarını tespit etme üzere veri toplamak amacıyla kullanılan anket araştırmacılar tarafından geliştirilmiştir. Katılımcıların iş yoğunlukları, soruları anlama düzeyleri, sabırla cevaplayabilmeleri gibi hususlar dikkate alınarak 12 ifadeden oluşan kısa bir form geliştirilmiştir. Anket sorularının geçerliliği ile ilgili olarak uzman görüşü alınmıştır. Anket formunda sunulan ifadelerle verilecek cevaplar 5'li Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir (1-Sorun değildir, 2-Küçük bir sorundur, 3-Orta düzeyde bir sorundur, 4-Sorundur, 5-Büyük bir sorundur). Araştırmaya katılanların anket sorularını titizlikle cevapladıkları varsayılmıştır. Bu araştırmanın sonuçları araştırmanın yapıldığı il ile sınırlıdır.

#### **3.4. Verilerin Analizi**

Anket sorularına verilen cevapların değerlendirilmesi için Tablo-1'deki aralıklar kullanılmıştır. Aralıkların eşit olduğu varsayımından hareket edilerek, aritmetik ortalamalar için puan aralığı; 0.80 olarak bulunmuştur. Puan Aralığı = (En Yüksek Değer-En Düşük Değer)/4 = (5-1)/4 = 4/5 = 0.80'dir. Böylece Tablo-1'de verilen aritmetik ortalamaların değerlendirme aralığı elde edilmiştir.

**Tablo-1. Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralığı**

Aralık	Seçenek
1.00-1.80	Sorun değildir
1.81-2.60	Küçük bir sorundur
2.61-3.40	Orta düzeyde bir sorundur
3.41-4.20	Sorundur
4.21-5.00	Büyük bir sorundur

Veriler, SPSS for Windows programı ile bilgisayara aktarılmış, istatistiksel analizlerde frekans, yüzde, aritmetik ortalama, t testi ve varyans analizi kullanılmıştır. Araştırmada, grupların karşılaştırılmasında fark görülen durumlara yer verilmiştir.

### 3.5. Araştırmanın Bulguları

#### 3.5.1. Katılımcıların Kişisel Bilgileri

Tablo-2’de araştırmaya katılanların kişisel bilgileri yer almaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının 2 tanesi kadın, 83 tanesi erkektir. Araştırmaya katılan meslek mensupları içinde erkeklerin ağırlıkta olması mali müşavirlik mesleğinin kadınlar arasında yaygın olmadığını kadınların bu mesleğe yönlendirilmesi için çalışmalar yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %68’i lisans, %13’ü ön lisans, %12’si Yüksek lisans, %7’si lise mezunudur. Bu bilgilere göre meslek mensuplarının %93’ü yüksek öğrenim görmüş kişilerden oluşmaktadır. Serbest muhasebecilik unvanının kaldırılması, serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik için en az üniversite mezunu olma şartı getirilmesi ile gelecekte bu oranın daha da artacağı görülebilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %42’si 6-10 yıl, %21’i 11-15 yıl, %19’u 15 yıldan fazla, %18’i ise 1-5 yıl arasında deneyime sahip olduklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçlara göre %82’ye varan oranla Erzurum ilinde çalışan meslek mensuplarının iş deneyimi konusunda oldukça tecrübeli olduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %39’u 31-40 yaş aralığında, %24’ü 41-50 yaş aralığında, %22’si 25-30 yaş aralığında, %15’i 50 ve üzeri yaşlarda olduklarını beyan etmişlerdir. Erzurum ilinde meslek mensuplarının %61’i 25 ile 40 yaş aralığında olması yakın gelecekte meslek mensubu sıkıntısının olmayacağını bir göstergesi olarak görülebilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %41’i 8-12 saat aralığında, %37’si 12 saatten fazla, %21’i 4-8 saat aralığında, %1’i 0-4 saat aralığında çalıştığını belirtmişlerdir. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının %78’i günde 8 saatten daha fazla çalışmaktadır. Normal çalışma süresinin 8 saat olduğu ve bu saatin üzerindeki çalışmanın fazla çalışma süresi olduğu düşünülürse, meslek mensuplarının %78’lik bölümünün düzenli olarak fazla çalışma süresi geçirdikleri görülür. Bu durumun en önemli sebeplerinden biride her ay düzenli olarak yapılması gereken süreli işler ve iş yoğunluğu olabilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %47’si sadece cumartesi, %42’si cumartesi ve pazar günü çalıştığını ancak meslek mensuplarının %11’i ise hafta sonu çalışmadığını beyan etmektedir. Bu durum meslek mensuplarının %89’unun hafta sonu da çalışmak zorunda kaldığını göstermektedir. Bu duruma çalışma sürelerinde olduğu gibi süreli işlerin çokluğu sebep gösterilebilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %33’ü 3000 TL’den daha fazla, %25’i 2501-3000 TL, %22’si 2001-2500 TL, %11’i 1501-

2000 TL, %9'u 1500 TL den az gelir elde ettiklerini beyan etmişlerdir. Bu duruma göre meslek mensuplarının % 67'si 3000 TL'den az gelir elde etmektedir. Genel olarak meslek mensuplarının çalışma saatlerine göre yeterli gelir elde edemedikleri şeklinde yorumlanabilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %38'i 25-49 aralığında, %34'ü 50-74 aralığında, %11'i 75-99 aralığında, %11'i 100 den daha fazla, %7'si 1-24 aralığında mükellefe sahip olduğunu beyan etmiştir. Erzurum ilinde Eylül 2011 verilerine göre 21.130 adet ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) Erişim Tarihi: 26.10.2011) vergi mükellefi olduğu görülmektedir. Ancak bunların 8418 tanesinin basit usulde vergi mükellefi olduğu ve basit usulde vergi mükellefi olanların sadece be-

yanname döneminde muhasebeciye ihtiyaç duyduğu göz önüne alındığında meslek mensuplarının düzenli gelir elde ettikleri mükellef sayısının 9.827 tanesi gelir vergisi, 2885 tanesi ise kurumlar vergisi mükellefi olmak üzere toplam 12.712 adettir. Erzurum ilinde TÜRMOB verilerine göre odaya kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavir sayısı 284'tür. Ancak bu meslek mensuplarından 70 tanesi bir kuruma veya firmaya bağımlı olarak çalışmaktadır. Geriye kalan 214'ü ise bağımsız olarak çalışmaktadır. Bu duruma göre Erzurum ilinde SMMM başına yaklaşık 59 adet ( $12712 / 214 = 59,40$  mükellef sayısı/bağımsız çalışan meslek mensubu sayısı) mükellef düşmektedir. Tablo 2'ye göre meslek mensuplarının % 45'i 50'nin altında mükellefe sahiptir.

**Tablo-2. Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Kişisel Bilgileri**

	Frekans	Yüzde (%)		Frekans	Yüzde (%)
<b>Cinsiyet</b>			<b>Eğitim</b>		
Erkek	83	97	Lise	6	7
Kadın	2	3	Önlisans	11	13
			Lisans	58	68
			Yüksek Lisans	10	12
<b>Deneyim</b>			<b>Yaş</b>		
1-5 yıl	15	18	25-30	19	22
6-10 yıl	36	42	31-40	33	39
11-15 yıl	18	21	41-50	20	24
15 yıldan fazla	16	19	50'den fazla	13	15
<b>Günlük çalışma saati</b>			<b>Hafta sonu</b>		
0-4 saat	1	1	Çalışmam	9	11
4-8 saat	18	21	Sadece Cumartesi günleri çalışırım	40	47
8-12 saat	35	41	Cumartesi ve Pazar günleri çalışırım	36	42
12 saatten fazla	31	37			
<b>Gelir</b>			<b>Mükellef sayısı</b>		
1500TL'den az	8	9	1-24	6	7
1501-2000 TL	9	11	25-49	32	38
2001-2500 TL	19	22	50-74	29	34
2501-3000TL	21	25	75-99	9	11
3000 TL'den fazla	28	33	100 veya daha fazla	9	11

**3.5.2. Ortalamalar**

SMMM'lerin mesleki anlamda bazı genel sorunlarına ilişkin olarak yapılan anketten çıkarılan cevapların ortalamaları ve değerlendirme sonuçları Tablo-3'te verilmiştir.

**Tablo-3. SMMM'lerin Genel Sorunlarına İlişkin Alınan Cevapların Ortalamaları**

Anket Soruları	N=85	Standart Sapma	Ortalama	Değerlendirme
1 Temmuz ayında <u>Mali Tatil</u> uygulaması.		1,1484	1,73	Sorun değildir
2 Mükelleflerinizden her ay düzenli tahsilat yapamama.		0,9538	4,32	Büyük bir sorundur
3 <u>Asgari Ücret Tarifesi</u> uygulaması.		0,8537	3,72	Sorundur
4 Mükelleflerinizin, muhasebeyi gereksiz görmeleri.		0,9278	4,14	Sorundur
5 Mükelleflerin, muhasebeci seçmelerinden dolayı ortaya çıkan adaletsiz mükellef dağılımı.		1,0409	3,85	Sorundur
6 <u>Vergi Usul Kanunu'nun 227. Maddesi</u> ile meslek mensubuna yüklenen sorumluluğun, kendisine verilen yetkiden daha fazla olması.		1,0394	4,22	Büyük bir sorundur
7 Beyannamelerin imzalanmasında alt ve üst limit belirlendiğinden bazı beyannamelerin meslek mensubu dışındaki kişiler tarafından düzenlenmesi.		0,9076	4,09	Sorundur
8 Maliye Bakanlığı'nın Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (EVDO) sisteminden, meslek mensuplarının yeterince yararlanamaması.		0,9906	3,68	Sorundur
9 Vergi kanunları çıkarılırken, meslek mensuplarının görüşlerine yeterince başvurulmaması.		0,7872	3,89	Sorundur
10 Vergi idaresi çalışanlarının ve denetim kadrosunun, meslek mensuplarına yeterince bilgi vermemeleri.		0,8813	3,91	Sorundur
11 Vergi idaresi çalışanlarının ve denetim elamanlarının, meslek mensuplarının yaptıkları işi küçümsemeleri.		0,9285	3,92	Sorundur
12 Sıklıkla çıkarılan af yasalarının, mükellef ile meslek mensubu arasındaki ilişkileri zedelemesi. ( <i>Örneğin, mükelleflerin meslek mensubunun tavsiyelerini dinlememesi / Nasıl olsa ileride bir af çıkar beklentisi gibi...</i> )		0,9178	4,22	Büyük bir sorundur

Aşağıda anket sorularına karşılık ortaya çıkan görüş ortalamaları şu şekilde değerlendirilmektedir:

1) 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5604 sayılı Mali Tatil Yasası aslında muhasebe meslek mensupları, vergi yükümlüleri ve mali idare açısından reform niteliğinde bir hukuki düzenlemedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının ortalama 1.73'ü mali tatil uygulamasını sorun olarak

görmediğini ifade etmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler meslekleri gereği yoğun çalışma temposu ve her ayın sonuna yetiştirmeleri gereken işlerin çokluğundan dolayı tatil yapma fırsatını bulamamaktadırlar. Çünkü mali tatil uygulaması sonunda SGK ve vergi idareleri kalan 10 günlük süre içinde o aya ait bildirimlerin yapılmasını istemektedirler. Söz konusu işlerin 10 gün içinde yetişmesinin mümkün olmadığını meslek mensuplarının yoğun çalışma saat-

leri ve hafta sonları çalışmak zorunda kalmaları ispatlamaktadır. Tüm idareler meslek mensuplarından Temmuz ayında aldıkları bildirimleri Ağustos ayı ile birleştirip iki aya ait bildirimini birden almadıkları sürece meslek mensuplarının tatil yapmaları mümkün görünmemektedir. Bu sebeple meslek mensupları yoğun çalıştıkları için mali tatili sorun olarak görmediklerini beyan etmişlerdir. Mali tatil imkanı sadece bu dönemde meslek mensuplarının herhangi bir denetim çalışmasına maruz kalmamasını sağlamasından dolayı meslek mensupları arasında bir memnuniyet göstergesi olarak görülebilir.

2) Araştırmaya katılan meslek mensupları 4.32 ortalama ile mükelleflerinden her ay düzenli olarak tahsilat yapamadıklarını büyük bir sorun olarak görmektedirler. Erzurum ilinde 2001-2011 döneminde mükellef sayısında düşüşler görülmesine rağmen ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), Erişim tarihi:26.10.2011), mesleğe katılımlar artmaktadır. Bu artışlar sonucu yaşanan haksız rekabet meslek mensupları arasında dayanışmayı zedelemektedir. Meslek mensubu mükellef kaybetme korkusuyla tahsilat konusunda müşteriyi zorlamamaktadır. Ayrıca mükellef dağılımındaki adaletsizlikte buna başka bir neden olarak gösterilebilir.

3) Araştırmaya katılan meslek mensupları 3.72 ortalama ile asgari ücret uygulamasını bir sorun olarak görmektedirler. Serbest piyasa koşullarının olduğu bir yerde asgari ücret tarifesinin olması ve bu tarifinin üç bölgeye ayrılması başka bir çelişkidir. Erzurum'da başka İstanbul'da başka muhasebe tutulmadığına göre neden üç bölge şeklinde asgari ücret tarifesi belirlenmektedir. Asgari ücret tarifesi meslek mensuplarının arasındaki dayanışmayı engelleyen ve haksız rekabete sebep olan bir uygulamadır.

4) Araştırmaya katılan meslek mensupları 4.14 ortalama ile mükelleflerin muhasebeyi gereksiz görmelerini bir sorun olarak beyan etmişlerdir.

Mükellefler muhasebeyi sadece vergi boyutu ile gördükleri için muhasebeciyi de kendi gelirlerini ellerinden alan kişiler olarak görmektedirler. Bu sorununun giderilmesi için mükellefler muhasebenin gerekliliği ve muhasebenin sadece vergi için yapılmadığı konusunda meslek örgütleri ve eğitim kurumları tarafından bilgilendirilmelidir.

5) Araştırmaya katılan meslek mensupları 3.85 ortalama ile yeni işyeri açan tüzel veya gerçek kişi mükelleflerin, muhasebeci seçmelerinden dolayı ortaya çıkan adaletsiz mükellef dağılımını bir sorun olarak beyan ettikleri görülmektedir. Erzurum ilinde meslek mensubu başına ortalama 59 mükellef düşmesi gerekirken meslek mensuplarının % 45'i 50'nin altında mükellefe sahiptir. Bu genelde işe yeni başlayan meslek mensupları için bir sorun oluşturmaktadır. Mükellefler muhasebeci seçerken kendilerini zorlayan herhangi bir kurum ya da kanun olmadığı için istedikleri muhasebeciyi seçme imkanına sahiptir. Bu seçim genellikle de o il ve ya ilçede en çok tanınan muhasebeci olmaktadır. Bu durumda bir yerde il veya ilçede bir muhasebecinin yüzlerle ifade edilen mükellefi varken, diğer tarafta yetersiz mükellef sayısı nedeniyle bürosunun kirasını, sigorta primini, büro giderlerini karşılamakta zorlanan meslek mensupları bulunmaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanununda reklam kesinlikte yasaktır. Bu madde gereği özellikle mesleğe yeni giren meslek mensupları kendilerini tanınan, tecrübeli meslek mensuplarına karşı mükellefe tanıtmakta zorluk çekmekte ve mükellef elde etmede büyük sorunlar yaşamaktadırlar. Bu sorunun giderilmesi için muhasebe meslek örgütünün belirlemiş olduğu bir kurul kurularak meslek mensuplarının deneyimlerine göre belirli kotalar konulup adaletli bir mükellef dağılımı ile birlikte mükelleflerin kendi muhasebecilerini seçmeleri nedeniyle meslek mensupları arasında sebep oldukları ayrışmanın da önüne geçilebilir.

6) Araştırmaya katılan meslek mensupları 4.22 ortalama ile Vergi Usul Kanunu'nun 227. Maddesi ile meslek mensubuna yüklenen sorumluluğun, kendisine verilen yetkiden daha fazla olmasını büyük bir sorun olarak gördüklerini beyan etmişlerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde meslek mensubunun vergi idaresine verdiği beyannamelerde bildirdiği bilgilerin defter kayıtlarıyla aynı olması istenmektedir. Ancak yine aynı maddede kayıtlarda herhangi bir belgenin sahte olmasından dolayı meslek mensubu sorumlu tutulmaktadır. Oysa meslek mensubunun söz konusu belgenin sahte olup olmadığını incelemesi için vergi idaresi herhangi bir katkı sağlanmamaktadır. Yeminli mali müşavirlere tanınan karşıt inceleme yetkisi meslek mensuplarına sağlanmadan böyle bir sorumluluk altına alınmaları meslek mensuplarını zor durumda bırakmaktadır.

7) Araştırmaya katılan meslek mensupları 4.09 ortalama ile beyannamelerin hazırlanıp vergi idaresine sunulması konusunda vergi idaresinin herhangi bir düzenleme yapmamasından dolayı vergi mükellefinin eğer isterse beyannamesini bu işi kanunen yapması mümkün olmayan birisinin veya kendisinin hazırlayarak vergi idaresine sunmasını bir sorun olarak beyan etmişlerdir. Bu durum hem kayıt dışı ekonominin artmasına hem de meslek mensuplarının mükellef kaybına neden olabilmektedir. Bu amaçla vergi idareleri ve SGK, meslek mensubu tarafından imzalanmayan beyannameleri kabul etmeyerek, mükelleflerin muhasebecilere gitmesini teşvik etmelidir. Devletin tanıdığı ve ruhsat vererek muhasebecilik yapmasına imkan tanıdığı meslek mensuplarının işlerini yapmasına imkan sağlayacak tedbirleri de alması gerekir. Beyannamelerin meslek mensubu tarafından imzalanmadan kabul edilmemesi hem meslek mensuplarına olan saygınlığı artırmada hem de mükellefin meslek mensubuna bakışına da önemli katkı sağlayacaktır.

8) Araştırmaya katılan meslek mensupları 3.68 ortalama ile meslek mensuplarının Maliye Bakanlığına ait Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (EVDO) programından yararlanamamasını bir sorun olarak beyan etmişlerdir. Meslek mensupları yaptıkları işlemlerden dolayı yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre 10 yıl, Borçlar Kanunu'na göre ise 10 yıl sorumludurlar. Ancak yapılan denetimler sırasında mükellefin belgeleri arasında herhangi bir belgenin sahte olduğu tespit edilirse meslek mensupları bu durumdan sorumlu tutulmaktadır. Bu sorumluluğun yerinde olabilmesi için Maliye Bakanlığınca kullanılan EVDO programından meslek mensuplarının yararlanması sağlanmalı ve meslek mensuplarının kaydını yaptığı belgeler hakkında sağlıklı bilgi sahibi olmasına yardımcı olunmalıdır.

9) Ankete katılan meslek mensupları 3.89 ortalama ile vergi kanunları çıkarılırken, meslek mensuplarının görüşlerine yeterince başvurulmamasını sorun olarak gördüklerini beyan etmişlerdir. Vergi kanunlarının çıkarılması siyasi iradenin işidir. Ancak çıkan kanunu uygulayacak olan meslek mensuplarıdır. Bir kanunun çıkarılması kadar onun uygulanabilir olması da önemlidir. Bu nedenle vergi kanunları ile ilgili düzenlemelerde meslek mensuplarının ve bağlı oldukları meslek örgütlerinin görüşleri alınmalı ve o görüşlere göre düzenlemelerin yapılması sağlanmalıdır. Kanunun uygulayıcıları olarak meslek mensupları mükelleflerin nasıl bir düzenlemeye ihtiyacı olacağını en iyi gözlemleyecek kişilerdir. Meslek mensuplarının görüşlerine kanun yapılırken başvurulursa hem sık sık yeni düzenlemelere gidilmesi hem de meslek mensuplarının mükellefleri karşısında zor durumda kalmaları önlenmiş olacaktır.

10) Araştırmaya katılan meslek mensupları 3.91 ortalama ile vergi idaresi çalışanlarının ve denetim elamanlarının, meslek mensuplarına yeterince bilgi vermemelerini sorun olarak gördüklerini beyan etmişlerdir. Vergi idaresinde çalışanlar



ve denetim elamanları meslek mensuplarını kendilerine muhatap olarak görmemektedir. Bu duruma sebep olan en önemli olgu ise vergi idaresindeki düzenlemelerin mükellef esas alınarak hazırlanmasıdır. Meslek mensupları kanunların kendilerine tanıdığı haklar çerçevesinde bu işi yapmakta ve bir nevi mükelleflerinin vergi idaresi karşısında temsilcisi niteliğindedir. Bu gerekliliğin göz önünde bulundurularak meslek mensubunun mükellefini vergi idaresinde temsil edebilmesine imkân sağlayan düzenlemelerin yapılması sağlanmalıdır.

11) Araştırmaya katılan meslek mensupları 3.92 ortalama ile vergi idaresi çalışanlarının ve denetim elamanlarının, meslek mensuplarının yaptıkları işleri küçümsemelerini sorun olarak gördüklerini beyan etmişlerdir. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik mesleği 1.6.1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı kanun ile meslek olarak kabul edilmiştir. Gerçi bu tarihten öncede muhasebecilik mesleği yapılmaktaydı. Bu meslek kanunun kabulünden önce öğretmen, memur v.b. emekli olduğunda ek gelir sağlamak isteyen herkesin yaptığı bir meslekti. Özellikle 1989 yılı öncesinde bazı vergi idaresi çalışanları mesai dışında defter tutmaktaydı. Gerçi son yıllara kadar bu durum devam etmekteydi. Ancak meslek örgütlerinin baskısı ve 3568 sayılı kanun bu durumun değişmesinde önemli rol oynamıştır. Bu amaçla bazı vergi idaresi çalışanları ve denetim

elamanları meslek mensuplarına iyi gözle bakmamakta ve onlara gereken alakayı göstermemektedirler.

12) Araştırmaya katılan meslek mensupları 4.22 ortalama ile sıklıkla çıkarılan af yasalarının, mükellef ile meslek mensubu arasındaki ilişkileri zedelemesini büyük bir sorun olarak gördüklerini beyan etmişlerdir. Bu sorun aynı zamanda meslek mensuplarının ileri sürdükleri tüm sorunların ana kaynağını da oluşturmaktadır. Yapılan bu af düzenlemeleri vergisini düzenli ödeyen, defterlerini kanunlara göre tutturarak mükelleflerin aleyhine olmaktadır. Ayrıca nasılsa af çıkar gibi bir beklenti içine giren mükelleflerin muhasebeye ve meslek mensubuna bakışı değişmektedir. Vergiyle alakalı af kanunları çıkarılmadan önce meslek mensuplarının ve meslek örgütlerinin görüşlerinin alınması hem çıkacak kanunun başarılı olmasını hem de meslek mensubu ile mükellefin iletişimin olumlu olmasını sağlayacaktır.

### 3.5.3. Karşılaştırmalar

Anket sorularına verilen cevaplar, katılımcıların kişisel bilgilerine göre karşılaştırılmış, iki grup olması durumunda t testi, daha fazla grup olması durumunda ise varyans analizi yapılmıştır. Aşağıda sadece fark görülen durumlara yer verilmiştir.

**Tablo-4. Katılımcıların Yaş Durumlarına Göre Ortalamaların Karşılaştırılması**

11.soru Vergi idaresi çalışanlarının ve denetim kadrosunun, meslek mensuplarının yaptıkları işi küçümsemeleri.		Ortalama	F	p*
Yaş grubu	25-30	4,21	3,221	0,027
	31-40	4,12		
	41-50	3,60		
	50'den fazla	3,46		

\* p < 0,05 ise ortalamalar arasında fark vardır.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yaş durumlarına göre anket sorularına verdikleri cevapların ortalamalarının farklı olup olmadığını tespit etmek üzere varyans analizi uygulanmıştır. Çünkü katılımcılar, yaşlarına göre dört grup altında toplanmıştır. SPSS for Windows programında, katılımcıların yaş durumlarına göre yapılan varyans analizi sonucunda sadece 11.soru için ortalamaların farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu soru için F değeri 3,221 ve p değeri 0,027 olarak elde edilmiştir.  $p < 0,05$  olması durumunda en az bir grubun ortalamasının diğerlerinden farklı olduğu ifade edilmektedir. Bu soruda  $p = 0,027$  olduğundan ve bu değer de 0,05'ten küçük olduğundan katılımcıların yaş gruplarına

göre ortalamalarının farklı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 4'e göre "vergi idaresi çalışanlarının ve denetim kadrosunun, meslek mensuplarının yaptıkları işi küçümsedikleri" ifadesini genç meslek mensupları, daha ileri yaştaki meslek mensuplarına nazaran daha çok sorun olarak değerlendirmektedirler. Örneğin 25-30 yaş aralığında olan meslek mensuplarına göre bu durum, *çok büyük bir sorundur* (ortalama = 4,21). Daha yüksek yaş grupları bu durumu *sorun* olarak değerlendirmektedirler (ortalamalar 3,41 ile 4,20 arasında). Yaş aralığı arttıkça ortalamaların giderek düştüğü ve bu durumun daha az sorun olarak nitelendirildiği görülmektedir.

**Tablo-5. Katılımcıların Mükellef Sayılarına Göre Ortalamaların Karşılaştırılması**

<b>5.soru</b> Mükelleflerin, muhasebeci seçmelerinden dolayı ortaya çıkan adaletsiz mükellef dağılımı.		<b>Ortalama</b>	<b>F</b>	<b>p*</b>
Mükellef sayısı	1-24	4,17	3,299	0,015
	25-49	4,06		
	50-74	3,93		
	75-99	3,67		
	100 veya daha fazla	2,78		

\*  $p < 0,05$  ise ortalamalar arasında fark vardır.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mükellef sayılarına göre anket sorularına verdikleri cevapların ortalamalarının farklı olup olmadığını tespit etmek üzere varyans analizi uygulanmıştır. Çünkü katılımcılar, mükellef sayılarına göre beş grup altında toplanmıştır. SPSS for Windows programında katılımcıların mükellef sayılarına göre yapılan varyans analizi sonucunda ortalamaların sadece 5.soru için farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu soru için F değeri 3,299 ve p değeri 0,015 olarak elde edilmiştir.  $p < 0,05$  olması durumunda en az bir grubun ortalaması diğerlerinden farklı olmaktadır. Bu soruda  $p = 0,015$  olduğundan ve bu değer de 0,05'ten küçük olduğundan katılımcıların mükellef sayılarına göre ortalamalarının farklı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 5'e göre "mükelleflerin, muhasebeci seçmelerinden dolayı ortaya çıkan adaletsiz mükellef dağılımı" mükellef sayısı az olan meslek mensuplarınca daha çok sorun olarak görülmektedir. Mükellef sayısı arttıkça ortalamalar düşmektedir. Mükelleflerin dağılımının adaletsiz olduğu ifadesi, mükellef sayısı 100 veya daha fazla olan meslek mensuplarınca orta düzeyde bir sorun olarak değerlendirilirken (ortalama = 2,78) daha az mükellefe sahip olan meslek mensupları bu dağılımı sorun olarak görmektedirler (ortalamalar 3,41 ile 4,20 arasında).

Meslek mensupları reklam yasağı nedeniyle kendilerini yeterince tanıtamamaktadır. Meslek mensupları kendilerini ancak mükellefleri vasıtasıyla veya sosyalleşme derecelerine bağlı olarak tanıtabilmektedirler. Bir meslek mensubunun işini iyi ya da kötü yapması onun az veya çok mükellefi olması anlamına gelmemelidir. Mükellef sayısının azlığından özellikle mesleğe yeni başlayan meslek mensupları sorun yaşayabilmektedir. Bu sorun ilerleyen yıllarda giderek azalmaktadır. Bu sebeple meslek mensupları arasında olası rekabetin önüne geçmek için mükellef dağılımının meslek mensuplarının çalışma

yılına bağlı olarak dağıtılması daha iyi olacaktır. Mükellef dağıtımında meslek örgütünün belirlediği bir kurul yetkili kılınmalıdır. Bu şekilde mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarının zaruri giderlerini karşılamak için diğer meslek mensuplarının mükelleflerine düşük teklif yaparak haksız rekabet yapmaları önenebilir.

#### 4. SONUÇ

Erzurum ilinde SMMM'lere yapılan anket sonuçları değerlendirildiğinde, aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

Erzurum ilinde çalışan meslek mensupları çoğunlukla erkek ve lisans mezunudur. Kadınların bu mesleğe katılımı teşvik edilebilir. Ayrıca, meslek mensuplarının iş deneyimi oldukça yüksektir. Meslek mensuplarının %78'i süreli işlerden dolayı sekiz saatten fazla çalışmaktadır. Ayrıca bu çalışma süresi meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunda (%89) hafta sonu da devam etmekte olup çoğunluğu (% 67), 3000 TL'den az gelir elde etmektedir. Genel olarak meslek mensuplarının çalışma saatlerine göre yeterli gelir elde edemedikleri söylenebilir.

Meslek mensupları yoğun çalışma temposu nedeniyle tatil yapamamaktadırlar. Temmuz ayında istenen beyannameler Ağustos ayı ile birleştirilip alınırsa meslek mensupları da tatil yapma imkanına kavuşabilirler.

Meslek mensupları mükellefleriyle tahsilat konusunda büyük bir sorun yaşamaktadır. Meslek mensupları asgari ücret uygulamasını da bir sorun olarak görmektedirler. Asgari ücret tarifesi meslek mensupları tarafından aralarındaki dayanışmayı engelleyen ve haksız rekabete sebep olan bir uygulama olarak görülebilir.

Meslek mensupları, mükelleflerin muhasebeyi gereksiz görmelerini bir sorun olarak beyan etmişlerdir. Mükellefler, muhasebeyi sadece ver-

gi boyutu ile yaklaşmaktadır. Meslek örgütleri, vergi idaresi ve eğitim kurumlarının halkı bilinçlendirmesi ve muhasebenin gerekliliğini anlatan panel, seminer ve konferanslara ağırlık verilmesi önerilebilir.

Meslek mensupları yeni işyeri açan tüzel veya gerçek kişi mükelleflerin kendilerinin muhasebeci seçmelerinden dolayı ortaya çıkan adaletsiz mükellef dağılımını bir sorun olarak beyan ettikleri görülmektedir. Mükelleflerin muhasebeci seçimi, meslek örgütlerinin oluşturduğu bir kurul tarafından yapılması önerilebilir.

Meslek mensupları kendilerine yüklenen sorumluluğun, kendilerine verilen yetkiden daha fazla olmasını büyük bir sorun olarak gördüklerini beyan etmişlerdir. Örneğin, sahte faturaların sorumluluğu meslek mensubuna yüklenmektedir. Bu sorunun aşılabilmesi için EVDO programının meslek mensuplarının kullanımına açılarak hayali işletmeyi tespit eden bir link eklenmesi yararlı olabilir. Ayrıca kırtasiye masraflarının azalması, bürokrasinin azalması meslek mensubu ile idare arasındaki iletişimin daha sağlıklı sağlanması açısından EVDO programının meslek mensuplarının kullanımına açılması sağlanmalıdır.

Beyannamelerin hazırlanıp vergi idaresine sunulmasında meslek mensubunun imzasının olmasının zorunlu kılınması kaçak ve ehliyetsiz kişilerin muhasebe sistemi dışına atılmasında bü-

yük yarar sağlayacaktır. Bu durum kayıt dışı muhasebecilerin ortadan kalkmasına faydalı olabilir.

Vergi kanunları çıkarılırken görüşlerine yeterince başvurulmaması meslek mensupları tarafından sorun olarak görülmektedir. Bu nedenle vergi kanunları ile ilgili düzenlemelerde meslek mensuplarının ve bağlı oldukları meslek örgütlerinin görüşleri alınması ve o görüşler ışığında düzenlemelerin yapılması sağlanmalıdır.

Meslek mensupları vergi idaresi çalışanlarının ve denetim kadrosunun, meslek mensuplarına yeterince bilgi vermemelerini sorun olarak gördüklerini beyan etmişlerdir. Bu duruma sebep olan vergi idaresindeki mükellef esaslı bilgilendirmenin meslek mensubunu da kapsayacak şekilde genişletilmesi yararlı olacaktır.

Günümüzde sıklıkla çıkarılan af yasalarının, mükellef ile meslek mensubu arasındaki ilişkileri zedelediği durumu meslek mensupları tarafından büyük bir sorun olarak görülmektedir. Sıklıkla çıkarılan af kanunları meslek mensubu ile mükellef arasındaki iletişimi olumsuz yönde etkilemektedir. Mükellef nasılsa af çıkar düşüncesiyle meslek mensubunun önerilerini dikkate almamaktadır. Bu amaçla vergi aflarına başvurulmadan önce meslek mensuplarının ve meslek örgütlerinin önerilerinin alınması meslek mensubu ile mükellef arasındaki iletişimin güçlenmesini sağlayacaktır.

**KAYNAKÇA**

Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, “*Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMMO Yayınları*”, NO:7, 11. Baskı, Lebib Yalkın Yayınları, 2001, İstanbul

Arıkan Yahya, “Yarının Mesleki Projeleri” *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, ss.9-17, 2010.

Bayazıtlı Ercan, Orhan Çelik, Saim Üstündağ, *Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış*, Tesmer Yayın No: 67, Ankara,2006.

Erol Mikail, İsmail Elagöz, Muhsin Arslan, “Mali Tatilin Muhasebe Meslek Elemanlarının (SM-SMMM-YMM) Mesleki Faaliyetlerine Olan Etkileri ve Ampirik Bir Çalışma”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 44, ss.119-126, Ekim 2009.

Karcıoğlu Reşat, Hakan Yazarkan, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Faaliyetleri Sırasında Kamu Kurumlarında Karşılaştıkları Sorunlara İlişkin Ampirik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, ss.1-12, Yıl:11, Sayı:34, Nisan 2011.

Koç, Ayhan, “Muhasebe Gününde Angaryalara İsyân”, ss.4-6, *ASMMMO Bülten* Yıl:21, Sayı:194, 2011.

Kutlu, Hüseyin Ali, “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum illerinde Bir Araştırma” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* S:63-2, ss.143-170, 2008. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/934/11646.pdf>. 17.10.2011.

Kutlu, Hüseyin Ali, *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayın Dağıtım, 2008.

Selimoğlu, Seval Kardeş, “Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 76, Özel Sayı, 2006.

Tetik Nilüfer, Fatma Kınay, Ayşegül Ciğer, “Antalya İlinde Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Dönük Bir Araştırma”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 38, ss.70-79, Nisan 2008.

Yıldırım, Suat, *Türkiye’de Muhasebe Mesleği*, Gazi Kitabevi, 1.Baskı, 2009.

Yıldırım, Suat, “Muhasebe Öğretim Elamanları ve Meslek Mensuplarının Mesleki Stres Düzeyi Üzerine Bir Araştırma”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 38, ss.153-161, Nisan 2008.

Yükçü Süleyman, Atağan Gülşah, “Muhasebenin Mühendislik Boyutu: Ürün Ağacı ve Rota Uygulaması” *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:102, ss.21-38,2010.

<http://www.turmob.org.tr>. Erişim tarihi:01.12.2011.

<http://www.gib.gov.tr> Erişim tarihi:26.10.2011.

# ALACAK HAKKI YARATAN AVANS HESAPLARI VE ŞÜPHELİ HALE GELEN AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ÖNERİ

**Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK\***

## ÖZET

Ön ödeme anlamına gelen avans uygulaması işletmeler arasında kullanılan bir ödeme şeklidir. Avans veren işletme açısından beklenti, teslim edilmesi gereken mal veya hizmetin anlaşılan zamanda teslim edilmesidir. Ancak bazen teslimatta aksamalar yaşanabilmektedir. Bu aksamanın nedenlerinden birisi işletmenin ekonomik bir sıkıntı içine girmesidir. Ekonomik sıkıntı içine giren işletme teslimatı yerine getiremediği gibi aldığı avansı iade etme konusunda da bir tereddüt yaşayabilmektedir. Bu durumda avans veren işletme açısından avansın şüpheli hale gelmesi söz konusudur. Şüpheli hale gelen avans için uygun tutarda karşılık ayrılması kaçınılmazdır. Konu vergi mevzuatı açısından incelendiğinde, böyle bir olasılığın vergi mevzuatında yer almaması nedeniyle ayrılacak karşılık kanun tarafından kabul edilmemektedir. Dolayısıyla ticari kâr/zarar ile mali kâr/zarar arasında farklılık ortaya çıkmaktadır. Ancak vergi mevzuatı gereğince geri alınmayacağı kesinleşen ve belgelenebilen avanslar zarar olarak tanınmaktadır. Bu da TMS 12 Gelir Vergileri Standardında yapılan tanım gereği, geçici bir fark yaratmaktadır. Söz konusu geçici fark ertelenmiş vergi varlığı olarak ifade edilmektedir. Bu çalışma, tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan verilen avans hesaplarından yola çıkarak, avansların şüpheli duruma gelmesi durumunda eksikliği duyulan bazı hesapların açılmasını öneri olarak sunmaktadır. Çalışmada konunun uluslararası muhasebe standartları ile bağlantısı da ele alınmaktadır.

**ANAHTAR KELİMELELER:** Verilen Avanslar, Karşılıklar, TMS 12 Gelir Vergileri

## ABSTRACT

### A PROPOSAL UPON ACCOUNTING OF ADVANCE ACCOUNTS WHICH CREATE CHOSE IN ACTION AND DEBATABLE ADVANCES

Advance application that means up-front payment is a form of payment among entities. The expectation from the perspective of who is granting the advance is, delivering the goods and services on compromised time. But sometimes delays can occur in delivery. One reason of this delivery is the the economic distress of the entity. The entity which is in the situation of economic distress can hesitate in refunding of the advance such as can not manage the delivery. In this situation, the subject of debatable advance arises, from the perspective of the entity which grants the advance. It is inevitable to make provisions for the debatable advance in convenient amount. When the subject is investigated in terms of tax legislation, it can be seen that because such a probability does not take place in tax legislation, the provision which will be made is not allowed by law. Consequently, the discrepancy between commercial profit/loss and fiscal profit/loss appears. But, the advances whose irrecoverability become definit and to be documented can be defined as loss according to tax legislation. This, in accordance with the definition of the IAS 12 Income Taxes, causes a provisional difference. Point at issue provisional difference is denoted as deferred tax assets. This study presents, opening the accounts whose deficiency is noticeable in the situation of becoming debatable, come into being from advances given which take places in Uniform Chart of Accounts, as a proposal. The connection of the subject with the International Accounting Standards is also handled in this study.

**KEY WORDS:** Advances Given, Provisions, IAS 12 Income Taxes.

\* Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi İşletme Eğitimi Bölümü öğretim üyesi. ozbek@gazi.edu.tr

**1. GİRİŞ**

**B**azı işletmelerin gerek işletme politikaları gereği, gerekse yaptıkları işin işe başlamadan önce bir ödeme yapılmasını gerektirmesi nedeniyle avans adı verilen ön ödeme uygulaması işletmeler arasında yeri olan bir uygulamadır. İşletmeler arası avans uygulamasına bakıldığında, avansı alan işletme avans veren işletme ile aralarında yaptıkları anlaşma gereğince belirlenen sürede mal veya hizmeti hazırlamak ve belirlenen tarihte teslim etmekle yükümlüdür. Teslimatta avansı aşan kısım yine iki işletmenin anlaşmaları gereğince kapatılarak aralarındaki borç alacak ilişkisi söz konusu sipariş açısından sona erdirilir. Avans veren işletmenin beklentisi, teslim edilmesi gereken mal veya hizmetin anlaşılan zamanda teslim edilmesidir. Çeşitli nedenlerle teslimatta aksama yaşanması ve teslimatın yapılamayacağı anlaşıldığında ise beklenti verilen avansın işletmeye iade edilmesi, anlaşma koşulları cezai bir şartı gerektiriyorsa bu şartın da yerine getirilmesidir. Teslimatın gecikmesi veya iptali farklı nedenlerden ortaya çıkabilir. Nedenlerden birisi işletmenin ekonomik bir sıkıntı içine girmesidir. Ekonomik yetersizlik içine giren işletme teslimatı yerine getiremediği gibi aldığı avansı iade etme konusunda da bir sıkıntı yaşıyorsa avans veren işletme açısından avansın şüpheli hale gelmesi söz konusudur. Şüpheli hale gelen avans, analize uygun bilanço mantığı gereğince bulunduğu hesaptan çıkartılıp grubu içerisinde olmak üzere kendi niteliğine uygun bir hesaba alınmalıdır. Alınması şüpheli avans için uygun tutarda karşılık ayrılması kaçınılmazdır. Karşılık ayrılırken diğer karşılık işlemlerinde olduğu gibi, varsa alınan teminatlar dikkate alınır.

Vergi mevzuatı incelendiğinde, Vergi Usul Kanununda karşılıklar başlığı ile bağlantılı olarak bir alacağın şüpheli hale gelmesi durumunda

karşılık ayrılabilmesi için gerekli koşullar sıralanmış, ancak bir avansın şüpheli hale düşebileceği konusuna yer verilmemiştir. Böyle bir olasılığın vergi mevzuatında yer almaması nedeniyle ayrılacak karşılık kanun tarafından kabul edilmemiştir. Bu nedenle ticari kâr/zarar ile mali kâr/zarar arasında farklılık ortaya çıkaran bir başlık da şüpheli avans karşılıkları olarak karşımıza çıkmıştır. Ancak vergi mevzuatı ve Danıştay kararları gereğince, geri alınmayacağı kesinleşen ve belgelenebilen avansların zarar olarak mali kârın hesaplanmasında dikkate alınması mümkündür. Avansın şüpheli hale gelip karşılık ayrılması ile alınmayacağı kesinleşip vergi mevzuatı gereğince gider olarak kabul edilmesi arasındaki dönem farklılığı da TMS 12 Gelir Vergileri Standardında yapılan tanım gereği, geçici bir fark yaratmaktadır. Söz konusu geçici fark ertelenmiş vergi varlığı olarak ifade edilmektedir. İşletme muhasebe ilkeleri gereğince karşılık olarak giderlerine aldığı, ancak mali kârını hesaplarken beyannameye eklediği gider tutarının vergi oranı karşılığı kadar bir vergi alacağına sahip olmuştur. Bu alacak vergi mevzuatı gereğince geri alınmayan avansın zarar olarak tanınabilme koşulları gerçekleşinceye kadar işletme bilançosunu etkilemeye devam edecektir.

**2. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE ALACAK HAKKI YARATAN AVANS HESAPLARI**

Tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan verilen avans hesapları başlıca üç başlık altında toplanabilir:

- ✓ Stok alımı amacıyla verilen avanslar: 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı,
- ✓ Duran varlık alımı amacıyla verilen avanslar: 259 Verilen Avanslar Hesabı; 269 Verilen Avanslar Hesabı; 279 Verilen Avanslar Hesabı,

- ✓ Diğer amaçlarla verilen avanslar: 195 İş Avansları Hesabı; 196 Personel Avansları Hesabı.

### 2.1. Stok Alımı Amacıyla Verilen Avanslar

Bu başlık altında 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı yer almaktadır. Hesap, hem yurt içi hem de yurt dışından yapılacak mal ve malzeme alımları için verilen avansları kapsar. Avansa konu alım 15 Stoklar grubunda yer alan kalemleri kapsar. Yurt içi siparişlerde avans verildiğinde hesap borçlandırılarak, işletmenin alacak hakkının izlenmesinde kullanılır. Avansa konu stok kısmen ya da tamamen teslim alındığında, avans hesabı da kısmen ya da tamamen alacaklandırılarak kapatılır. Bazen işletmeler alacak haklarını güvence altına alabilmek amacıyla teminat alabilirler. Teminat alınması durumunda hesabın kapatılmasıyla birlikte teminat hesabı da kapatılır.

Verilen Sipariş Avansları Hesabı yurt dışından yapılan stok alımları için de kullanılır. Hesap, hem yurt içinde kullanıldığı anlamıyla bir ön ödeme işlemi olarak, hem de akreditif işlemi için kullanılabilir. Yurt dışındaki bir işletmeye ön ödeme anlamında avans verilmesi durumunda hesabın çalışması yurt içi sipariş avansının çalışmasından farksızdır. Farklılık, yalnızca avansın yabancı paralı verilmesi durumunda; stok teslim alındığı zaman ve dönem sonunda yabancı paranın değerlendirilmesinin yapılması gereğidir.

Akreditif açılarak stok alımı durumunda hesap sipariş edilen stok bedelini kapsar. Akreditif açılmasında aracı bir bankanın olması, bankaların birer güven kurumu olması ve sipariş bedelinin stokun teslim edilmesinden önce satıcının hesaplarına aktarılmıyor olması, avans alacağıının şüpheli hale gelme olasılığını azaltan unsurlardır. Akreditif işleminin de önemli amaçların-

dan birisi, birbirlerini tanımayan alıcı ve satıcının yaptıkları işlem konusunda güven duymalarının sağlanmasıdır.

### 2.2. Duran Varlık Alımı Amacıyla Verilen Avanslar

Duran varlık alımı amacıyla verilen avanslar; maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık ve özel tükenmeye tabi varlıkların alımı için verilen avanslar olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır. Bu tip avanslar yatırım avansları olarak da anılmaktadır (Sevilengül, 2007: 368). Her üç hesabın uygulamasında da, verilme amaçları dışında, Verilen Sipariş Avansları Hesabının çalışmasından farklı bir yön bulunmamaktadır.

### 2.3. Diğer Amaçlarla Verilen Avanslar

Bu sınıflandırma altında gösterilen avans hesapları amaçları açısından farklılık göstermektedir. 195 Verilen İş Avansları Hesabı, bir işin görürülmesi amacıyla personel veya başka bir kişiye yapılan ödemelerden kaynaklanan alacak hakkını ifade eder. İş görüldüğünde, avansı alan kişinin yaptığı işe ilişkin harcamalara dayanarak hesap alacaklandırılır, varsa kalan dikkate alınarak hesap kapatılır. Bazen bu kişilerin üzerindeki avansın sürekli kalması istenebilir. Bu kişiler genellikle işletme adına iş takip eden kişilerdir. Sürekli yenilenen bu tip avanslar rotatif avans olarak adlandırılır.

196 Personel Avansları Hesabı ise, personele işlemiş ancak henüz tahakkuk etmemiş bir alacağı karşılığında veya yapacakları bir harcamaya karşılık ödenen avanslardır. Personel, ücreti karşılığında bir avans almış ise, ücret ödemesi yapıldığında avans hesabı kapatılır. Bir görevlendirme için verilen avans durumunda, personelin harcamalarını beyan etmesi ile hesap alacaklandırılır, varsa kalan dikkate alınarak hesap kapatılır.



### 3. ŞÜPHELİ HALE GELEN AVANSLARIN MUHASEBE KAVRAM VE İLKELERİ İLE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Muhasebe kavram ve ilkelerine göre yürütülen muhasebe uygulamaları ile vergi mevzuatı açısından yapılan uygulamalar arasında bazı konularda farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar mali kâr/zarar ile ticari kâr/zarar arasındaki ayırımın konusunu oluşturur. Avansların şüpheli hale gelmesi durumunda yapılacak uygulamalar da farklılık yaratan konulardan bir tanesidir.

#### 3.1. Şüpheli Hale Gelen Avansların Muhasebe Kavram ve İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Tekdüzen muhasebe sisteminde verilen avansların alınamaması ve şüpheli hale gelmesi olasılığı için açılmış bir hesap bulunmamaktadır. Oysa özellikle kriz dönemlerinde, işletmelerin taahhütlerini yerine getiremeden faaliyetlerini durdurmaları ya da gecikmeli olarak yerine getirmeleri karşılaşılabılır bir durum haline gelmiştir. Avansa konu taahhüdün/teslimatın/ifanın yerine getirilmesinin kısa bir süre aldığı durumlarda, örneğin 10-15 günlük bir üretim ve teslim sürecinde bu olumsuzluğun yaşanma olasılığı düşüktür. Ancak uzun üretim süreçlerinde taahhüdün yerine getirilememesi durumuyla karşı karşıya kalma olasılığı yükselmektedir. Örneğin bir yılı aşan gemi üretim süreçlerinin olduğu bilinmektedir. Üretim sürecinde tarım ürünlerini girdi olarak kullanan işletmelerin, ürün hasat edilmeden önce üreticiye yaptıkları ödemeler de avans hesaplarında izlendiği için olası kuraklık, donma ya da sel gibi doğa olaylarından kaynaklanan aksaklıklarda, verilen avansların mal olarak geri alınamaması riski ortaya çıkabildiği gibi ekonomik durumu bozulan üreticiden verilen avansın geri alınamama riskiyle de karşılaşılabilmektedir.

Teslimatın yerine getirilemeyeceğinin ve avansın geri alınamayacağı kesin olması durumunda yapılacak muhasebeleştirme işlemi, verilen avansın zarar hesaplarına aktararak kapatılmasıdır. Ancak zararın kesinlik kazanmayıp olasılık içermesi durumunda gerek ihtiyatlılık gerekse dönemsellik kavramları gereğince karşılık ayrılması, varlıkların gerçek değeriyle gösterilmesinin yanı sıra, dönem kâr/zararının gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması için de gereklidir.

İhtiyatlılık kavramı, işletmenin korunması amacıyla olası zararların tespit edildiğinde kayıtlara alınmasını gerektirmektedir. Böylece işletme karşılaşma olasılığı bulunan zararı tanımış, bilanço ve gelir tablosuna bu olasılığın sonuçlarını yansıtmış olur. İşletmenin kârı, uğranılması öngörülen zarar kadar azalırken işletme sermayesi korunmuş olur. Aynı işlem, bilançodaki varlıkların da finansal tablo yararlanıcılarına gerçek değerleriyle yansıtılmasını sağlar. İşletme yönetiminin doğru kararlar alması için gerekli olan bu işlem aynı zamanda işletme dışındaki kişilerin de yanıtılmamasını sağlayacağından önemlidir ve temel kavramlardan birisi olan sosyal sorumluluk kavramının da bir gereğidir.

Verilen avansların teslimat zamanının beklenmeden, teslimatın gerçekleşmeyeceği olasılığı tespit edildiğinde muhasebeye yansıtılması, dönemsellik kavramının da bir gereğidir. Zarar her ne kadar teslimatın yapılamaması, hatta avansın iade edilememesi durumunda gerçekleşecek ise de zarar olasılığı, tahmin edilebilir olduğu dönemin finansal tablolarını etkilemektedir.

Şüpheli avanslara karşılık ayrılması, 1 seri numaralı muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde (26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Mükerrer Resmi Gazete) yer alan, “varlıkları bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüklerini gös-

terecek karşılıklar ayrılmalıdır” şeklinde ifade edilen bilanço ilkesine de uygundur.

Olası zarar tespit edildiğinde avans önce diğer sağlıklı avanslardan ayrılarak farklı bir hesapta izlenir. Aynı zamanda olası zararın gider olarak kaydedilebilmesi için karşılık ayrılır. Karşılık ayrılacak tutarın hesaplanmasında varsa alınmış olan teminatlar dikkate alınır. Teminatı aşan kısım için karşılık ayrılır.

Şüpheli hale gelen avansların izlenebilmesi için tekdüzen muhasebe sisteminde açılmış bir hesap bulunmamaktadır. Bu durumda şüpheli avansın, alacaklar gruplarında yer alan şüpheli alacak hesaplarından birisine alınması pratik bir çözüm olabilir. Ancak bu durum işletmenin finansal durumuna, tahsilat yeteneğine ait önemli bilgiler veren ticari alacaklar grubunun analizinde yanıltıcı sonuçlara neden olacaktır. Her ne kadar avansa konu işlemin yerine getirilememesi durumunda verilen avanslar hukuki olarak bir alacak hakkı doğursa bile, niteliği itibariyle ne bir satış işleminden kaynaklanmıştır ne de işletmenin ilişkide bulunduğu; personel, ortak, iştirak gibi kişilerle olan borç-alacak ilişkisini ifade etmektedir. Ticari alacaklar grubu bir yıl veya daha uzun vadede “paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar” olarak tanımlanmıştır. Alınan stokların satış yoluyla paraya dönüşmesi beklendiğinden, şüpheli hale gelmesi durumunda ticari alacaklar grubunda değerlendirilmesi düşünülse bile 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı dışındaki avansların bu tanımlamaya sokulması olanaklı değildir. Dolaylı olarak da olsa stoklara ilişkin avansların şüpheli hale gelmesi durumunda ticari alacaklar grubunda izlenebileceği düşüncesine karşı, tanımında açıkça belirtilmese bile ticari alacaklar

grubunun işletmenin faaliyet konusunu oluşturmuş mal ve hizmet satışından doğmuş senetli ve senetsiz alacaklar için kullanılması gerektiği kabul görmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 103). Bu değerlendirmelere dayanarak, her ne kadar avansa konu işlemin yerine getirilememesi durumunda verilen avanslar hukuki olarak bir alacak hakkı doğursa bile, niteliği itibariyle ne bir satış işleminden ne de işletmenin ilişkide bulunduğu; personel, ortak, iştirak gibi kişilerle olan borç-alacak ilişkisinden kaynaklanmadığından, alacaklar grubunda izlenmesi kanaatimizce uygun değildir.

Eksikliğin giderilmesi amacıyla avans hesaplarının geçtiği grupların içinde şüpheli hale gelen avansların izlendiği bir hesap ve ayrılması muhtemel karşılıkların izlendiği bir şüpheli avans karşılıkları hesabının açılması uygun olacaktır. Tekdüzen muhasebe sisteminde yer alması önerilen hesaplar aşağıdaki gibidir<sup>1</sup>:

- ✓ 15 Stoklar grubu altında; Şüpheli Sipariş Avansları Hesabı ve Şüpheli Sipariş Avansları Karşılığı Hesabı.
- ✓ 17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri grubu altında; Şüpheli Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı ve Şüpheli Taşeronlara Verilen Avanslar Karşılığı Hesabı.
- ✓ 19 Diğer Dönen Varlıklar grubu altında; Şüpheli Personel Avansları Hesabı ve Şüpheli İş Avansları Hesabı. Bu grupta 199 Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabı bulunduğu için, şüpheli hale gelen personel ve iş avansları için ayrılacak karşılıklar bu hesabın yardımcı hesapları olarak izlenebilir.
- ✓ 25 Maddi Duran Varlıklar grubu altında; Şüpheli Verilen Avanslar Hesabı ve Şüpheli Verilen Avanslar Karşılığı Hesabı.

1 Hesap numaraları gösterilmemiştir.

- ✓ 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubu altında; Şüpheli Verilen Avanslar Hesabı ve Şüpheli Verilen Avanslar Karşılığı Hesabı.
- ✓ 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar grubu altında; Şüpheli Verilen Avanslar Hesabı ve Şüpheli Verilen Avanslar Karşılığı Hesabı.

Yukarıda önerilen şüpheli avans hesapları borçlandırılırken, ilgili avans hesabı alacaklandırılır. Hesap avansın tahsil edilmesi veya avansa konu teslimatın yapılması ya da avansın tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumlarında alacaklanarak kapatılır.

Şüpheli avans karşılığı hesapları ise varsa teminat tutarı düşüldükten sonra ayrılması kararlaştırılan tutar kadar alacaklandırılırken, Karşılık Giderleri Hesabı borçlandırılır. Tamamen veya kısmen de olsa teslimatın gerçekleşmesi veya avansın geri alınması durumunda şüpheli avans karşılığı hesapları Konusu Kalmamış Karşılıklar veya Önceki Dönem Gelir ve Kârları hesapların-

dan birisine aktarılır. Avansın geri alınamayacağı kesinleşmesi durumunda hesap şüpheli avans hesaplarından ilgili olanıyla karşılaştırılarak kapatılır.

Hesapların çalışması aşağıda, maddi duran varlık alımı için verilen avans işleminde örneklenmiştir:

2011 yılı sonunda makine alımı için verilen 250.000TL'lik avansın şüpheli hale geldiği anlaşılmış ve durum hesaplara yansıtılmıştır. Avansla ilgili teminat olarak alınmış 150.000TL'lik menkul kıymet dikkate alınarak, 100.000TL'lik karşılık ayrılmıştır. 2012 yılında makine satıcısı işletmenin iflas ettiği öğrenilmiş, teminat 140.000TL'ye nakde çevrilerek alacaktan düşülmüştür. Kalan alacak iflas masasına kaydedirilmiş ancak dağıtımda işletmeye pay düşmediğinden alacak, değersiz hale gelmiştir.

Avanslar verildiğinde yapılan işlemlere ilgili hesapların durumu aşağıdaki gibidir:

259 VERİLEN AVANSLAR H.	
250.000	

900.01 Teminat Alınan Menkul Kıymetler H	
150.000	

900.11 Teminata Menkul Kıymet Verenler H	
	150.000

Avansın şüpheli hale gelmesi nedeniyle yapılacak kayıtlar:

31/12/2011			
25X ŞÜPHELİ VERİLEN AVANSLAR H.	250.000		
259 VERİLEN AVANSLAR H.			250.000
<i>Şüpheli hale gelen avansın hesaptan çıkartılması</i>			
/			
654 <sup>2</sup> KARŞILIK GİDERLERİ H.	100.000		
25X ŞÜPHELİ VERİLEN AVANSLAR KARŞILIĞI H.			100.000
<i>Şüpheli hale gelen avansa karşılık ayrılması</i>			
/			

2012 yılında teminatın nakde çevrilmesi:

.../.../2012			
102 BANKALAR H.	140.000		
25X ŞÜPHELİ VERİLEN AVANSLAR			140.000
<i>Teminatın nakde çevrilmesi</i>			
/			
900 NAZIM HESAPLAR			
900.11 Teminata Menkul Kıymet Verenler H.	150.000		
900 NAZIM HESAPLAR			
900.01 Teminat Alınan Menk.Kıym.H.			150.000
<i>Teminat hesaplarının kapatılması</i>			
/			

Geri alınamayacağı kesinleşen avansın kapatılması:

.../.../2012			
25X ŞÜPHELİ VERİLEN AVANSLAR KARŞILIĞI H.	100.000		
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI H.	10.000		
25X ŞÜPHELİ VERİLEN AVANSLAR			110.000
<i>Şüpheli avansın kapatılması</i>			
/			

Örnek diğer verilen avans hesapları için de çoğaltılabilir.

2 Var olan hesap planı kullanılmıştır. Standartlar dikkate alındığında genel yönetim gideri olarak değerlendirilir.

### 3.2. Şüpheli Hale Gelen Avansların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

Şüpheli alacaklar ve şüpheli hale gelen alacaklara karşılık ayrılması Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 323. Maddesinde şüpheli alacaklar: “Ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar” olarak tanımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>). Bu şartları taşıyan alacaklar için, varsa teminat tutarı dikkate alınarak karşılık ayrılabilenekte yani gider olarak kaydedilebilmektedir. Aynı Kanunun 288. Maddesinde karşılık, “hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlar” şeklinde tanımlanmıştır.

Madde incelendiğinde karşılığın yalnızca belirli nitelikleri taşıyan alacaklar için geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesinden kaynaklanan alacaklar dışındaki; verilen depozito ve teminatlar ile verilen avanslardan doğan alacak hakları konusundan Kanunda söz edilmemiştir. Üstelik karşılık ayrılması için getirilen; alacağın protesto edilmesi, yazıyla istenilmesi, dava veya icra safhasında olması gibi koşullar, bu alacağın vadesinin gelmiş, tahsil edilememiş olduğunu göstermektedir.

Konu ile ilgili bu iki madde hükmü değerlendirildiğinde; avans verilmesinin ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olup olmadığı tartışılabilir. Geniş olarak ticari ve zirai faaliyet kapsamında düşünüldüğünde; avans verilerek alınabilecek malın satılmasıyla veya ilk maddenin üretilerek mamule dö-

nüştürülüp satılmasıyla, hatta makinenin üretimde kullanılarak kazanç sağlayabilecekleri değerlendirilse bile, 323. maddeyi yeniden düzenleyen 2365 sayılı kanunun (31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Mükerrer Resmi Gazete) 55. maddesi ile ilgili gerekçede; karşılık ayrılmak yoluyla gider kaydedilebilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması ifadesi, “alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir” şeklinde açıklanmaktadır (Kocahanoğlu, 1992: 510). İşlemin doğası ve muhasebe tekniği gereği bir avans hasılat olarak değerlendirilemeyeceği için, şüpheli avanslar için karşılık ayrılması vergi mevzuatı açısından mümkün görünmemektedir.

Konuyla ilgili yazarlar iki farklı görüşe ayrılmıştır. Arpacı (2005: 73), Delice (2004: 88), Seviğ (2004) gibi yazarlar, özellikle verilen sipariş avanslarına şüpheli alacak karşılığı ayrılabilenekte görüşünü ileri sürmektedir. Taş (2004: 98), Canpolat (2000: 120), Güzel (2006) gibi bazı yazarlar da kanun metnine ve gerekçeye atıfta bulunarak, karşılık ayrılmasının mümkün olmadığını ifade etmektedir. Şüpheli avanslara ayrılacak karşılığın gider olarak kabul edilemeyeceğini savunan yazarların ortak görüşü, gider kabul edilebilecek karşılıkların Kanunda belirtildiği, oysa avanslar için ayrılacak karşılık konusunun ilgili mevzuatta açıkça yer almamasıdır.

Benzer tartışma katma değer vergisi için de yapılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra, kredili olarak satılan mal ve hizmetlerden doğan katma değer vergisinin tahsil edilememesi sorunu gündeme gelmiş, bu verginin madde hükmünde belirtildiği gibi kazancın elde edilmesi veya idame edilmesi ile ilgili olup olmadığı tartışılmış, bunun üzerine Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 334 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2004) ile konu açıklığa kavuşturulmuştur. Tebliğde katma değer vergisinin, ekonomik faaliyetlerin

doğal bir sonucu olarak ortaya çıktığı ve işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal/hizmet tesliminden/ifasından kaynaklanan bir alacak olduğu ifade edilerek, 323. madde koşullarının yerine getirilmesi halinde karşılık ayrılabilceği hükme bağlanmıştır. Bir alacağa bağlı katma değer vergisinin, daha önce gelir kaydedilen gelire bağlı bir unsur olduğu kabul edilmekle birlikte, bu verginin kendisinin bir gelir olmadığı bilindiğine göre, tebliğde 2365 sayılı Kanunun ilgili madde gerekçesinde getirilen “alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması” ifadesinin göz ardı edildiği değerlendirilmektedir.

Vergi mevzuatı açısından uygun olmasa da, ticari hayatın gereği olan verilen avansların şüpheli hale gelmesi durumunda mevcut hesaplardan çıkartılıp uygun bir hesaba alınması ve gerekli karşılığın ayrılması, ticari kârın doğru tespit edilebilmesi için muhasebe kavram ve ilkelerine uygun bir tekniktir. Vergi mevzuatına uygun olmadığı halde verilen depozito ve teminatların şüpheli hale gelmesi durumunda karşılık ayrılması (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 132) da benzer gerekçelerle hayat bulmuş bir uygulamadır.

### 3.3. Şüpheli Hale Gelen Avansların Gelir Vergileri Standardı Açısından Değerlendirilmesi

Vergi mevzuatı gereği karşılık ayrılamayan, dolayısıyla gider olarak tanınmayan şüpheli avanslar karşılığı, muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereğince ayrılması gereken bir karşılıktır ve mali kâr ile ticari kâr arasında bir farklılığa konu olmaktadır. Bu farklılık süreklilik göstermeyen bir farktır. Çünkü vergi mevzuatı gereğince, yerine getirilmeyen avansın geri alınamayacağı kesinleşmesi durumunda avans tutarı gider olarak tanınmaktadır. Bu haliyle şüpheli avanslar karşılığı, vergi yasalarınca kabul edilen ancak giderin ortaya çıkma zamanı ile tanınma zamanının farklı olduğu giderlerden birisidir. Giderlerin

farklı dönemlerde tanınmasından kaynaklanan bu farklar (Gücenme ve Poroy, 2007: 4) şüpheli avanslar özelinde, TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkartmaktadır.

Muhasebenin temel kavramları gereğince gider olarak dikkate alınıp mali kâra esas oluşturulması gereken şüpheli avans tutarı, vergi mevzuatı gereğince gider olarak dikkate alınmayacak, sonuçta dönemde ayrılan şüpheli avans karşılığının vergi oranı ile çarpılması sonucu bulunacak tutar işletmenin vergi varlığını oluşturacaktır. Yukarıdaki örnekte 2011 yılı sonunda ayrılmasına karar verilen karşılığın 100.000TL olduğu dikkate alındığında, ertelenmiş vergi varlığı  $100.000 \times \%20 = 20.000\text{TL}$  olarak hesaplanır.

Sonraki dönemlerde avansın alınamayacağı kesinleşip vergi mevzuatınca gider olarak tanınması söz konusu olduğunda ise muhasebe kavramları gereğince daha önce gider kaydedilmiş olan tutar yeniden gider kaydedilmeyecek, yalnızca hesaplar kapatılacaktır. Doğal olarak ertelenmiş vergi alacağı da kapatılacaktır.

## 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bazı işletmelerin gerek işletme politikaları, gerekse yaptıkları işin işe başlamadan önce bir ödeme yapılmasını gerektirmesi nedeniyle avans adı verilen ön ödeme işletmeler arasında yeri olan bir uygulamadır. Verilen avanslara yalnızca işletmeler arasındaki ilişkilerde değil, işletme içinde de rastlanılmaktadır. Avans verildiğinde avans veren açısından beklenti, teslim edilmesi gereken mal veya hizmetin anlaşılan zamanda teslim edilmesidir. Ancak bazen teslimatta aksamlar yaşanabilmektedir. Bu aksamanın nedenlerinden birisi işletmenin ekonomik bir sıkıntı içine girmesidir. Ekonomik sıkıntı içine giren işletmenin teslimatı yerine getiremediği gibi aldığı avansı iade etme konusunda da bir tereddüt yaşanması durumunda, avans veren işletme aç-

sından verdiği avansın tahsilinin şüpheli hale gelmesi söz konusudur. Şüpheli avanslar, kaydedildiği hesaplardan çıkartılarak kendi grubu içerisine açılacak bir “şüpheli avanslar” hesabına alınmalıdır. Şüpheli avansların kendi grubu içerisinde bir hesapta takip edilmesi analiz ve dürüst raporlama açısından bir gerekliliktir. Şüpheli avans için karşılık ayrılması da ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramları yanı sıra genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini de ilgilendiren kaçınılmaz bir sonuçtur.

Konu vergi mevzuatı açısından incelendiğinde böyle bir olasılığın vergi mevzuatında yer bulmaması nedeniyle ayrılacak karşılığın kanun tarafından kabul edilmemesi, dolayısıyla ticari kâr/zarar ve mali kâr/zarar farklılığı ortaya çık-

maktadır. Ancak vergi mevzuatı gereğince geri alınamayacağı kesinleşen ve belgelenebilen avanslar zarar olarak tanınmaktadır. Bu da TMS 12 Gelir Vergileri Standardında yapılan tanım gereği geçici bir fark yaratmaktadır. Bu geçici fark ertelenmiş vergi varlığı olarak tanımlanmaktadır.

Şüpheli verilen avanslar için ayrılacak karşılığın gider kabul edilmesi için bir düzenleme yapılarak, konuyla ilgili yazarlar arasında görüş ayrılıklarına neden olan tartışmaların sona erdirilmesi, vergi mevzuatının güncel ticari yaşamın gereklerine uyması ve ticari kâr ile mali kârın uyumlaştırılmasında faydası olacağı kanaatindeyiz.

**KAYNAKÇA**

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12.B., Gazi Kitabevi, Fersa Matbaacılık, Ankara, 2007.

Arpacı, Altar Ömer, “Avansların Şüpheli Alacak Boyutuna Maliye Bakanlığınca Yapılan Son Düzenlemenin Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2005, Yıl 28, Sayı 196, ss.65-73.

Canpolat, Mehmet, “Yabancı Para Olarak Alınan Sipariş Avansları Değerleme Konusu Yapılabilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2000, Sayı: 227, ss.115-120.

Delice, Mehmet “Dövizli Avansların Değerlemesi ve Avanslar İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılmayacağı” **Vergi Dünyası**, Aralık 2004, Sayı 280, ss.81-88.

Güzel, Ahmet, “Avanslar Şüpheli Alacak Karşılığı Yazılmak Suretiyle Zarar Yazılabilir mi?”, [http://www.alomaliye.com/haziran\\_06/ahmet\\_guzel\\_avanslar.htm#\\_ftnref2](http://www.alomaliye.com/haziran_06/ahmet_guzel_avanslar.htm#_ftnref2), Erişim Tarihi 10.12.2011.

Kocahanoğlu, Osman Selim, **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları**, 6.B., Temel Matbaası, İstanbul, 1992.

Sevilengül, Orhan, **Genel Muhasebe**, 13.B., Gazi Kitabevi, Özkan Matbaacılık, Ankara, 2007.

Seviğ, Veysi, “Avanslar İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir mi?” **Dünya**, 20.12.2004.

Taş, Suat, “Şüpheli Alacaklar Karşılığı Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2004, Sayı 280, ss.89-100.

Gücenme, Ümit ve Poroy, Aylin, “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri,” **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:6 Sayı:21, 2007.

**Vergi Usul Kanunu**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi 18.12.2011.

**2365 Sayılı, 4/1/1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun**, 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.

**1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Mükerrer Resmi Gazete.

**334 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, 5 Mayıs 2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete.





# TMS 18 HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA SENETSİZ VADELİ SATIŞLAR VE ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ; TMSUGT İLE KARŞILAŞTIRMA

**Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM\***

## ÖZET

Senetsiz vadeli satışların muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (TMSUGT) ile TMS 18 Hasılat Standardı açısından farklılıklar bulunmaktadır. TMSUGT, izleyen hesap dönemini ilgilendirsin veya ilgilendirmesin bu tür satışların tamamını Vergi Usul Kanunu'ndaki vergileme yaklaşımına uygun olarak satış işleminin gerçekleştiği hesap döneminin geliriymiş gibi kabul ederek 60 Brüt Satışlar Hesap Kümesinde muhasebeleştirmekte ve raporlamaktadır. TMS 18 Hasılat Standardı ise senetsiz vadeli satışlarda, vade farkı içersin veya içermesin satışın, satış tarihindeki gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasını ve tahsilat zamanındaki değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın faiz geliri olarak raporlanmasını şart koşmaktadır. Bununla birlikte tahsilat zamanı, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden hesap dönemine sarkan senetsiz vadeli satışlar için TMS 18 Hasılat Standardına göre yapılan muhasebeleştirme işlemlerinde TMS 12 Gelir Vergisi Standardı açısından ertelenmiş vergi etkisi doğmaktadır.

Bu çalışmada senetsiz vadeli satışların muhasebeleştirme ve raporlanmasında TMSUGT ve TMS 18 Hasılat Standardı karşılaştırılmış, TMS 18'e göre gerçekleştirilen muhasebeleştirme ve raporlamada TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından ortaya çıkacak ertelenmiş vergi etkisi birbirini izleyen iki hesap dönemi açısından incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Senetsiz Vadeli Satışlar, TMSUGT, TMS 18, Ertelenmiş Vergi Etkisi M41, M48, M49

## ABSTRACT

There are some differences between Turkish Uniform Accounting System (TUAS) and Turkish Accounting Standard 18 Revenue (TAS 18) in terms of accounting and reporting of unbilled credit sales. TUAS, in accordance with Tax Procedure Law, records and reports all unbilled credit sales in 60 Gross Sales accounting group, assuming that it is the revenue of that period when the sales transaction realized, whether they effect the following accounting period or not. On the other hand, TAS 18 Revenue Standard requires the necessity of calculating of the real value of the sales transaction at the date of realization and reporting the difference between the value at the date of collection and the real value as interest income for unbilled credit sales transactions whether delay interest occurs or not. In addition, the accounting transactions realized according to TAS 18 Revenue Standard, for the unbilled credit sales of which collection time overhanging in the next accounting period following the period of credit sales realized, the effect of deferred tax will arise in terms of TAS 12 Income Tax Standard.

In this study, Turkish Uniform Accounting System (TUAS) and TAS 18 Revenue Standard in terms of accounting and reporting of unbilled credit sales are compared. The effect of deferred tax that will arise in terms of TAS 12 Income Tax Standard in the accounting and reporting realized according to TAS 18, is analyzed for the two revenue period following each other.

**Key Words:** Unbilled Credit Sales, Turkish Uniform Accounting System, TAS-18, The Effect of Deferred Tax M41, M48, M49

\* Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi, cembadem@kocaeli.edu.tr.

## 1. GİRİŞ

**T**ekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (TMSUGT) Brüt Satışlar hesap kümesi için yapılan açıklamalara göre peşin ve vadeli satışlar, 60 Brüt Satışlar hesap kümesine dahil olan hesaplarda muhasebeleştirilir. TMSUGT vadeli satışları finanslama olayının sonucu olarak değil, satış işleminin sonucu olarak değerlendirmekte, bundan dolayı hesap dönemine düşmeyen, gelecek dönemde tahsil edilecek olan senetsiz vadeli satışlara ait vade farkı tutarlarını dönemsellik ilkesine aykırı olarak ilgili dönemin geliriymiş gibi raporlamaktadır. TMS 18 Hasılat standardına göre vade farklarının muhasebeleştirilmesinde, hesap dönemine düşen vade farklarının faiz geliri olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca hesap dönemine düşmeyen, tahsilatı gelecek hesap dönemine sarkan gelirlerin dönemde gelir hesapları içinde raporlanmayıp, gelecek hesap döneminde gelirlere aktarılmak üzere alacak reeskontu olarak bilançoda raporlanması gerekir. Örneğin, 2010 yılı 10. ayında yapılan senetsiz 6 ay vadeli satışın, 2 aylık bölümü 2010 yılı gelirlerinde raporlanacak kalan 4 aylık bölümü 2011 gelir hesaplarına aktarılmak üzere 2010 yılı bilançosunda alacak reeskontu olarak raporlanacaktır. Böylece TMS 18 Hasılat Standardına göre gelirler ve alacaklar gerçeğe uygun değerleri ile raporlanacak, TMS'ye göre senetsiz ticari alacaklara da uygulanması gereken reeskont işlemi de yapılmış olacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu'na göre vadeli satışların tamamı satışın yapıldığı hesap döneminin geliri olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla TMS'ye uygun raporlamayla elde edilen muhasebe kârı ile Vergi Usul Kanunu'na göre hesaplanması gereken mali kâr farklılaşır. Muhasebe kârı ile mali kârı farklılaştıran bu fark, vadeli satışlardan kaynaklanan gelecek hesap döneminde tahsil

edilecek fark olup TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. Bu durumda TMS hükümlerine göre gelir olarak dikkate alınmayıp vergilendirilmemesi gereken ertelenmiş gelir niteliğindeki ticari alacak reeskontu, vergi yasalarına göre vergilendirilecek, bu tutarın vergi oranıyla çarpımı kadar tutar dönemde işletme için ertelenmiş vergi alacağı oluşturacaktır. Bu çalışmanın 1. bölümünde TMSUGT açısından peşin ve vadeli satışlar, ikinci bölümünde ise TMS 18 Hasılat Standardı açısından peşin ve vadeli satışlar ele alınmış, TMS ile TMSUGT arasındaki muhasebeleştirme ve raporlama farklılıkları ikinci bölümde ayrıca incelenmiştir.

## 1. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN PEŞİN VE VADELİ SATIŞLAR

### 1.1. Açıklama

Maliye Bakanlığı'nın 1992 yılında yayımlayıp 1994 yılında zorunlu olarak uygulama alanına koyduğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (TMSUGT) göre peşin ve vadeli satışlar 60 Brüt Satışlar Hesap kümesinde muhasebeleştirilmektedir. 60 Brüt Satışlar hesap kümesi için ilgili tebliğde yapılan açıklama; “*işletmenin esas faaliyeti çerçevesinde satılan mal veya hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvasyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir...*” şeklindedir<sup>1</sup>.

60 Brüt Satışlar hesap kümesinde yer alan 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı ile ilgili açıklamada “*yurtiçindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır*” ifa-

<sup>1</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 571.

desi kullanılmıştır<sup>2</sup>. Bu açıklamada yer alan “alınan ya da tahakkuk ettirilen” ifadesinden peşin ve vadeli satışların kastedildiği anlaşılmaktadır.

Ayrıca 60 Brüt Satışlar hesap kümesinde yer alan 602 Diğer Gelirler Hesabı ile ilgili açıklamada da “...*satış tarihindeki vade farkları ... bu hesapta izlenir.*” ifadesi yer almaktadır<sup>3</sup>. Bu durumda satış tarihinde fatura üzerinde ayrıca belirtilen vade farkları 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına değil, 602 Diğer Gelirler Hesabına kaydedilmesi gerekecektir. Ancak uygulamada faturalar ayrıntılı olarak düzenlenmemekte, düzenlense bile satış geliri ve vade farklarının kaydedileceği gelir hesapları aynı hesap kümesinde olduğu için satış geliri ve vade farkları genellikle sadece 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına kaydedilmektedir. Sonuç olarak, hesap dönemine düşmeyen, gelecek dönemde tahsil edilecek olan senetsiz vadeli satışlara ait vade farkları dönemsellik ilkesine aykırı olarak ilgili dönemin geliriymiş gibi raporlanmış olur.

Netice itibarıyla TMSUGT’ne göre yapılacak bir raporlamada satışlar ister peşin ister vadeli olsun 60 Brüt Satışlar hesap kümesi altında raporlanacaktır. Bunun nedeni TMSUGT’nin vade farklarını bir finanslama olayının değil bir satış olayının sonucu olarak görmesidir<sup>4</sup>.

Türkiye Muhasebe Standartlarında ise vade farklarının muhasebeleştirilmesinde, hesap dö-

nemine düşen vade farklarının faiz geliri olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Buna göre gelir satış anında değil, sürenin geçmesiyle doğacaktır<sup>5</sup>. Bu konu çalışmanın 2.bölümünde TMSUGT ile karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

TMSUGT’ne göre senede bağlı vadeli satışlar için reeskont uygulaması ile alacaklar tasarruf değerine indirgenebilmekte, bir yandan senetli alacaklar gerçeğe uygun değeri ile raporlanabilmekte diğer yandan da döneme düşmeyen vade farkı tutarı giderlere kaydedilebilmektedir. Vergi Usul Kanunu madde 281’e göre bu uygulama ihtiyaridir. Çünkü alacak senetleri için reeskont uygulayan işletmenin borç senetleri için de reeskont uygulaması gereklidir. Yani senetli vadeli satışlar için dönemsellik ilkesi TMSUGT açısından sağlanabilir. Ancak senetsiz vadeli alacaklar için aynı şeyi söylemek mümkün değildir.

## 1.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre Senetsiz Vadeli Satış Muhasebeleştirme ve Raporlama Örneği

Aşağıda senetsiz vadeli satışla ilgili bir işletme örneği ele alınarak muhasebeleştirme ve raporlama şekli gösterilmiştir (KDV ihmal edilmiştir). Aynı örnek çalışmada ikinci bölümde muhasebe standartları açısından tekrar ele alınacaktır.

<sup>2</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.571.

<sup>3</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.577.

<sup>4</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.577.

<sup>5</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.578.

**Örnek:** İşletme 1.12.2010 tarihinde aşağıdaki satış işlemini veresiye gerçekleştirmiştir.

<b>Peşin Satış Fiyatı:</b> 240 TL/Adet	<b>Satış Miktarı :</b> 5 adet	<b>Satış İşlemi:</b> 6 Ay vadeli senetsiz
Peşin Tutar : 240 TL/Adet x 5 Adet = 1200 TL		
6 Ay Wade Farklı Faturalandırılmış Tutar = 1320 TL		
İşletmenin sattığı malın birim maliyeti 160 TL/adet'tir		

Bu işolgusunda belirtilen 120 TL'lik vade farkı faturada ayrıca belirtildi ise TMSUGT'ne göre aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir;

01/12/2010		
<b>120 ALICILAR</b>	1320	
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		1200
<b>602 DİĞER GELİRLER</b>		120
Vadeli Satış		

Genellikle uygulamada vade farkı faturada ayrıca belirtilmemekte, belirtile bile muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır;

01/12/2010		
<b>120 ALICILAR</b>	1320	
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		1320
Vadeli Satış		

İster ilk kayıt ister ikinci kayıt olsun neticede vade farkları 60 Brüt Satışlar hesap kümesinde raporlanacaktır.

2010 yılında başka bir işolgusunun olmaması durumunda örnek işletmenin bilançosunda ticari alacaklar dönemsellik ilkesine aykırı olarak aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

**TABLO 1: TMSUGT’ne göre düzenlenmiş bilançoda alacakların raporlanması**

31.12.2010 tarihli Bilanço (TMSUGT’ne Göre)	
Aktif	
12 TİCARİ ALACAKLAR	1320
120 ALICILAR	1320

01.12.2010’da doğmuş 6 aylık 120 TL vade farkı içeren 1320 TL değerindeki alacağın, 31.12.2010’da gerçek değerinin 1 aya düşen vade farkının peşin satış fiyatına eklenmesi ile 1220 TL olduğu söylenebilir (1200 TL + 120/6 = 1220). Ancak Vergi Usul Kanunu’na göre senetsiz alacakların değerlemesinde kayıtlı değer (mukayyet değer) kullanılması gerekir. TMSUGT’de varolan ticari alacak hesapları incelendiğinde VUK yaklaşımının kabul edildiği sadece alacak senetleri için reeskont hesabı açıldığı görülmektedir.

Örnek işletmenin gelir tablosunda ise vade farkı brüt satışlar içinde raporlanacak, Vergi Usul Kanunu’na göre mali kâr işletmenin ticari kârına uygun olacak ve işletmenin dönem vergi karşılığı  $520 \times 0,20 = 104$  TL olarak hesaplanıp net kârı 416 TL olarak raporlanacaktır.

**TABLO 2: TMSUGT’ne göre düzenlenmiş gelir tablosunun raporlanması**

	TMSUGT’ne Göre Gelir Tablosu
+ Brüt Satışlar	1320
- SMM	(800)
= Brüt Satış Kârı	520
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	---
= Olağan Kâr	520
- Dönem Kârı V ve DYYK	(104)
=Dönem Net Kârı	416

## 2. TMS 18 HASILAT STANDARDI AÇISINDAN PEŞİN VE VADELİ SATIŞLAR

### 2.1. Açıklama

TMS 18 Hasılat Standardının “Hasılatın Ölçümü” başlığı altında 9. maddede “*Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür*” ifadesi ile hasılatın nasıl ölçüleceği belirlenmiştir. Gerçeğe uygun değer ise aynı standardın “Tanımlar” başlığı altında 7. maddede “*Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.*” şeklinde tanımlanmıştır<sup>6</sup>.

Yine Standardın Hasılatın Ölçümü Başlığı altında 11. maddede “*Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da*

<sup>6</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

*nakit benzerleri tutarıdır.*"ifadesi kullanılmıştır<sup>7</sup>. Bu ifadede, mal bedelinin nakit veya nakit benzeri olarak tahsil edilmesi durumunda peşin satışın gerçekleşmiş olacağı belirtilmiştir.

Yine 11. maddede geçen "*nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir.*"<sup>8</sup> ifadesi ile vadeli satışlar zımnen tanımlanmıştır. Vade sonunda tahsil edilecek satış değerinin, satış anında tahsil edilmesi gereken peşin satış değerinden yüksek olabileceğini belirten bu ifadenin dışında takip eden bir ifadede "*Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir.*"<sup>9</sup> ifadesi kullanılmıştır. Bu ifadenin ilk bölümünden anlaşılan peşin fiyatına yapılan vadeli bir satış işlemidir.

Yani vadeli satışlarda vade farkı hesaplanıp satış fiyatına dahil edilmese de satış tutarının etkin faiz oranı kullanılarak net bugünkü değerinin hesaplanması gerekir<sup>10</sup>. Vadeli satışlarda satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Dolayısıyla iki durumda da faiz oranının belirlenmesi gerekecektir. TMS 18'e göre faiz oranı;

(a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir

işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı; veya

(b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı

olmalıdır.<sup>11</sup> Yukarıda (b) bendinde belirtilen faiz oranının hesaplanması etkin faiz yöntemine göre yapılacaktır. Etkin faiz yöntemindeki faiz oranı bileşik faize göre hesaplanacak iç iskonto oranı olarak tanımlanabilir<sup>12</sup>.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, Hasılat Standardının 29 ve 30 uncu maddeleri ile TFRS 9 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir<sup>13</sup>.

## 2.2. TMS 18'e Göre Vadeli Satışlarda Faiz Oranının Belirlenmesi Gereği

Uygulamada vadeli satışlar aşağıdaki şekillerde olabilir;

1. Vadeli satış, peşin satış fiyatıyla yapılabilir. (Peşin Satış Fiyatı = Vadeli Satış Fiyatı)
2. Vadeli satış, vadeli satış fiyatıyla yapılabilir. (Peşin Satış Fiyatı < Vadeli Satış Fiyatı )

**İlk durumda** vade sonunda tahsil edilecek satış tutarı malın peşin satış tutarıdır. Ancak TMS 18'e göre bu durumda satış anında hasılatın muhasebeleştirilmesi için satış tutarının gerçeğe uygun değere indirgenmesi gerekir.

<sup>7</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

<sup>8</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

<sup>9</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

<sup>10</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.120.

<sup>11</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

<sup>12</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın, **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s.269.

<sup>13</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

**Örnek :** Bir İşletme 1.12.2010 tarihinde aşağıdaki satış işlemini gerçekleştirmiştir

<b>Peşin Satış Fiyatı:</b> 240 TL/Adet	<b>Satış Miktarı :</b> 5 adet	<b>Satış İşlemi:</b> 6 Ay vadeli senetsiz
Peşin Tutar : 240 TL/Adet x 5 Adet = 1200 TL		
Faturalandırılmış Tutar = 1200 TL		

6 ay vadeli olarak gerçekleştirilen bu satışta vade farkı hesaplanmamıştır. 6 ay sonra tahsil edilecek 1200 TL'nin 1.12.2010 tarihine bir faiz oranı ile iskonto edilmesi gerekir. Bu oran, TMS 18' in 11. maddesinin (a) bendinde belirtilen benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranıdır. Bu oranın aylık %1 olduğunu varsayarsak; bileşik faiz formülünden gerçeğe uygun değer;

Gerçeğe Uygun Değer = Gelecekteki Değer / (1+i)<sup>n</sup>

Gerçeğe Uygun Değer = 1200 / (1+ 0.01)<sup>6</sup> = 1.130 TL olarak bulunacaktır. Bu tutar satışın gerçekleştiği 1.12.2010 tarihinde satış hasılatı olarak muhasebeleştirilecektir. Aynı tarihte 70 TL ise ertelenmiş gelir (alacak reeskontu) olarak muhasebeleştirilir. 31.12.2010 tarihinde ise

70 TL lik vade farkının 1 aylık kısmı tahakkuk edecek;

1.130 x 0,01 = 11,3 TL faiz geliri olarak muhasebeleştirilecektir.

**İkinci durumda** vade sonunda tahsil edilecek satış tutarı malın vadeli satış tutarıdır. TMS 18'e göre bu durumda da satış anında hasılatın muhasebeleştirilmesi için peşin satış tutarının bilinmesi gerekir. Yine peşin satış tutarı ile vadeli satış tutarı arasında ortaya çıkan vade farkının faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesinde dönemsel ilkesine uygun hareket edilebilmesi için TMS 18'in 11. maddesinin (b) bendine göre finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranının hesaplanması gerekecektir.

**Örnek :** Bir İşletme 1.12.2010 tarihinde aşağıdaki satış işlemini gerçekleştirmiştir.

<b>Peşin Satış Fiyatı:</b> 240 TL/Adet	<b>Satış Miktarı :</b> 5 adet	<b>Satış İşlemi:</b> 6 Ay vadeli senetsiz
Peşin Tutar : 240 TL/Adet x 5 Adet = 1200 TL		
6 Ay Vade Farklı Faturalandırılmış Tutar = 1320 TL		



6 ay vadeli olarak gerçekleştirilen bu satışta vade farkı 120 TL dir. 6 ay sonra tahsil edilecek 1320 TL'nin 1.12.2010 tarihinde satış hasılatı olarak kaydedilecek değeri 1200 TL'lik peşin satış tutarıdır. TMS 18'e göre ilk yapılması gereken 11. maddenin (b) bendine göre 1320 TL'yi 1200 TL'ye indirgeyen faiz oranının bulunmasıdır.

Gerçeğe Uygun Değer = Gelecekteki Değer / (1+i)<sup>n</sup>

1200 = 1320 / (1 + i)<sup>6</sup> ⇒ i=%1,6 olarak bulunur.

Bu durumda 31.12.2010 tarihinde 1 aylık faiz geliri 1200 x 0.016 = 19,2 TL olarak hesaplanacaktır. 120 TL lik vade farkından kalan 100,8 TL ise ertelenmiş gelir (alacak reeskontu) olarak raporlanacaktır.

### 2.3. TMS 18'e Göre Senetsiz Vadeli Satış Muhasebeleştirme ve Raporlama Örneği:

Yukarıda ikinci durumda belirtilen işletme örneği ele alınarak muhasebeleştirme ve raporlama şekli aşağıda gösterilmiştir (KDV ihmal edilmiştir).

**Örnek:** İşletme 1.12.2010 tarihinde aşağıdaki satış işlemini veresiye gerçekleştirmiştir.

<b>Peşin Satış Fiyatı:</b> 240 TL/Adet	<b>Satış Miktarı :</b> 5 adet	<b>Satış İşlemi:</b> 6 Ay vadeli senetsiz
Peşin Tutar : 240 TL/Adet x 5 Adet = 1200 TL		
6 Ay Vade Farklı Faturalandırılmış Tutar = 1320 TL		
İşletmenin sattığı malın birim maliyeti 160 TL/adet'tir		

TMS 18'e göre bu işolgusunun aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir.

01/12/2010		
<b>120 ALICILAR</b>		1320
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		1200
<b>127 TİCARİ ALACAK REESKONTU<sup>14</sup></b>		120
Vadeli Satış		

<sup>14</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, **Mali Çözüm Dergisi İSMMM**, Sayı: 84, 2007, s.40.

31.12.2010 tarihinde 1 aylık vade farkı tahakkuk edecektir.

Gerçeğe Uygun Değer = Gelecekteki Değer / (1+i)<sup>n</sup>

$1200 = 1320 / (1+i)^6 \Rightarrow i = \%1,6$  olarak bulunan etkin faiz oranıyla 1 aylık vade farkı  $1200 \times 0.016 = 19,2$  TL olarak hesaplanacak ve faiz geliri olarak aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

31/12/2010			
<b>127 TİCARİ ALACAK</b>		19,2	
REESKONTU			
<b>642 FAİZ GELİRLERİ</b>			19,2
Tahakkuk eden faizin kaydedilmesi			

İşletmenin 2010 yılında başka bir işolgusunun olmadığı varsayımında 31.12.2010 tarihli bilançosunda Ticari Alacaklar TMS ve TDMSUGT karşılaştırmasına göre aşağıda Tablo 3'deki gibi olur;

**TABLO 3: TMS ve TMSUGT'ne göre düzenlenmiş bilançolarda alacakların raporlanması**

31.12.2010 tarihli Bilanço (TMS'ye Göre)		31.12.2010 tarihli Bilanço (TMSUGT'ne Göre)	
Aktif		Aktif	
12 TİCARİ ALACAKLAR	1219,2	12 TİCARİ ALACAKLAR	1320
120 Alıcılar	1320	120 Alıcılar	1320
127 Ticari Alacak Reeskontu(-)	(100,8)		

TMS'ye göre alacaklar gereğe uygun değeri ile değerlendirilmiş olacak, 1200 TL peşin değer ile 1 aylık faiz tahakkukunu içerecek şekilde raporlanacaktır.

TMSUGT'ne göre yapılacak raporlamada ise vergi yasalarına uygun olarak senetsiz vadeli alacak söz konusu olduğu için reeskont uygulaması yapılamayacak, ticari alacaklar vadeli satış değerini içerecek şekilde gerçeğe uygun olmayan değerle raporlanmış olacaktır.

Bu işletmenin başka bir faaliyeti olmadığı varsayımında 31.12.2010 tarihli Gelir Tablosu TMS ve TDMSUGT karşılaştırmasına göre Tablo 4'deki gibi olacaktır;

**TABLO 4: TMS ve TMSUGT'ne göre düzenlenmiş gelir tablolarının raporlanması**

	TMS'ye Göre	TMSUGT'ne Göre
+ Brüt Satışlar	1200	1320
- SMM	(800)	(800)
= Brüt Satış Kârı	400	520
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	19,2	---
= Olağan Kâr	419,2	52

TMS'ye göre hasılat gereğe uygun değeri ile raporlanmış olacak, 1200 TL peşin değer ile sadece 1 aylık faiz geliri olan 19,2 TL toplam hasılatı oluşturacaktır.

TMSUGT'ye göre hasılat, 1320 TL olarak vadeli satış değerini içerecek şekilde gerçeğe uygun olmayan değerle raporlanmış olacaktır.

#### 2.4. Senetsiz Vadeli Satışların Ertelemiş Vergi Etkisi

İşletmeler, bir mali yıla ilişkin vergilerini, vergi yasalarındaki ilke ve esaslara göre hesaplayarak ödemek zorundadırlar. Diğer taraftan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)' na göre hesaplanan vergi öncesi kâr (zarar) tutarı ise ticari kâr (zarar) olarak adlandırılır<sup>15</sup>. Dönemin vergisi ise muhasebe (ticari) kârı üzerinden değil mali kâr üzerinden hesaplanır.

Vergiye tabi kâr olan mali kâr üzerinden hesap-

lanan vergi tutarı ile muhasebe kârı olan ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki sürekli olmayan farka ertelenmiş vergi denir<sup>16</sup>. Vergi düzenlemeleri ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri'ne göre bazı gelir ve giderler oluştukları dönemde değil de farklı dönemlerde tanınarak finansal tablolarda yer alır. Sonraki finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkan ve ertelenmiş vergiyi doğuran bu farklar geçici veya zamanlama farkları adını almaktadır<sup>17</sup>. Geçici farklar vergi yasalarının bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ölçüleri benimsemesinden veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından kaynaklanır<sup>18</sup>. Muhasebe kârı ile mali kârı farklılaştıran bu farklılıklar TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi varlığı etkisi doğuran indirilebilir geçici farklar ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi doğuran vergilendirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılır<sup>19</sup>. Senetsiz va-

<sup>15</sup> Mısırlıoğlu İsmail Ufuk, "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 72, 2005, s.51.

<sup>16</sup> Göğüş Handan Sümer, "Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:101, 2010, s.13.

<sup>17</sup> Süer Ayça Zeynep, Şenyiğit Yiğit Bora, "Amortisman Uygulamasının Ertelemiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlaması", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:74, Yıl:2006, s.203.

<sup>18</sup> Gücenme Ümit, Poroy Aylin, "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 6 (21), s.4.

<sup>19</sup> Özkan Azzem, TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:32, Ocak-Haziran 2009, s.99-16.

deli satışlardan kaynaklanan gelecek hesap döneminde tahsil edilecek vade farkları TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır.

Vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tamamlanması ile doğmaktadır (VUK, md.19). Bu nedenle satışın gerçekleştiği dönemde mal ve hizmetlerin peşin fiyatını gösteren satış hasılatı ile tüm vade ve kur farkları vergiye tabi kâra dahil edilmektedir<sup>20</sup>. Vergi yasaları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki raporlamaya uygun olarak vadeli satışların tamamını vergiye tabi kılmaktadır.

TMS hükümlerine göre gelir olarak dikkate alınmayıp vergilendirilmemesi gereken ertelenmiş gelir niteliğindeki ticari alacak reeskontu, vergi yasalarına göre vergilendirilecek, bu tutarın vergi oranıyla çarpımı kadar tutar dönemde işletme için ertelenmiş vergi alacağı oluşturacaktır<sup>21</sup>. Çünkü vadeli satışlardaki vade farkı aynı hesap döneminde muhasebe standartlarına göre gelir olmayan fakat vergi yasalarına göre vergi matrahına dahil edilen kalemlerden birisi olacaktır<sup>22</sup>.

Yukarıda Tablo 4'deki raporlamaya göre vergi yasalarının kabul ettiği kâr rakamı 520 TL'dir. Ancak TMS 18 Hasılat standardı kapsamına göre raporlanacak kâr rakamı 419,2 TL'dir.

Bu durumda işletmenin mali kârı 520 TL olarak

kabul edilip mali kâr üzerinden ödeyeceği vergi  $520 \text{ TL} \times 0,20 = 104 \text{ TL}$  olarak tahakkuk edecektir. Oysaki işletmenin muhasebe kârı TMS 18'e uygun raporlanmış gelir tablosundan 419,2 TL olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla dönemin vergi giderinin  $419,2 \text{ TL} \times 0,20 = 83,84 \text{ TL}$  olması gerekir. Dönemin vergi gideri 83,84 TL iken, dönemin vergi borcu 104 TL olacaktır.

Bu durumda hasılat standardına göre gelir olarak raporlanmayan 100,8 TL'nin vergisi dönemde vergi yasalarına göre tahakkuk edecektir.

%20 vergi oranında  $100,8 \text{ TL} \times 0,20 = 20,16 \text{ TL}$  dönemde ödenecek vergi rakamına ilave edilecek vergiyi gösterir ( $83,84 + 20,16 = 104 \text{ TL}$ ). 20,16 TL aynı zamanda işletmenin gelecek hesap döneminde tahakkuk edecek vergiden mahsup edilebilecek tutardır. Dolayısıyla dönem için ertelenmiş vergi varlığıdır ve dönemde ertelenmiş vergi varlıkları arasında raporlanmalıdır.

Ertelenmiş vergi varlığı için 283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Hesabı önerilmiştir. Bu hesaptaki tutarlar vergi idaresinden herhangi bir alacak tutarını ifade etmeyip dönem kârından indirilecek olan vergi gideri tutarının dönemsellik ilkesine uygun olarak hesaplanmasına olanak verir<sup>23</sup>. TMS 12 Gelir vergileri standardı uygulaması çerçevesinde 69 no'lu Dönem Net Kar/Zararı hesap kümesi içinde sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerle ilgili bir gruplandırma yapılmış, sürdürülen faaliyetlerle ilgili olarak

<sup>20</sup> Ayanoğlu Yıldız, "Dönem Net Kârının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Alınması", **Gazi Üniversitesi SBE Doktora Tezi**, Ankara, 2001, s.151.

<sup>21</sup> Kaygusuzoğlu Mehmet, "Vadeli Alım-Satım İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi", **Adıyaman Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı: 5, Aralık 2010, s.196

<sup>22</sup> Sağlam Nejdet, Şengel Salim, Öztürk Bünyamin, **TMS Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.309.

<sup>23</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.m., s.68.

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı

691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları (-)

692 Sürdürülen Faaliyetler Ertenilmiş Vergi Gider Etkisi (-)

693 Sürdürülen Faaliyetler Ertenilmiş Vergi Gelir Etkisi (+)

694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı

hesapları önerilmiştir<sup>24</sup>.

Bu açıklamalar ışığında yukarıda örnek uygulaması yapılmış işletmenin dönem sonunda senetsiz vade-  
li satışları için ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi gerekecek ve aşağıdaki gi-  
bi kaydedilecektir;

31/12/2010	
<b>283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI</b>	20,16
<b>693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ GELİR ETKİSİ</b>	20,16
Ertenilmiş vergi varlığının tahakkuku (100,8 x 0,2 = 20,16) ya da [(520 x 0,2) – (419,2 x 0,2)=20,16]	

Bu işletmenin dönem vergi tahakkuku, net kârının tespiti ve bilançoaya aktarılması aşağıdaki gibi olur.

31/12/2010	
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	800
<b>621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ</b>	800
Satış Maliyetinin sonuç hesabına aktarılması	

<sup>24</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.m., s.68.

31/12/2010			
<b>600</b> YURTİÇİ SATIŞLAR		1200	
<b>642</b> FAİZ GELİRLERİ		19,2	
<b>690</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI			1219,2
Gelir Hesaplarının Sonuç Hesabına Aktarılması			
31/12/2010			
<b>691</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK		104	
<b>370</b> DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK			104
Dönem Vergi Borcunun Tahakkuku (Mali Kâr 520 TL x Vergi Oranı 0,20 =104 TL)			
31/12/2010			
<b>690</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		419,2	
<b>693</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ GELİR ETKİSİ		20,16	
<b>691</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK			104
<b>692</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI			335,36
Dönem Net Kârının Tahakkuku			
31/12/2010			
<b>692</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		335,36	
<b>590</b> DÖNEM NET KÂRI			335,36
Net Kârın bilançoğa aktarılması			

### 2.5. Türkiye Muhasebe Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Raporlama

Yukarıda ele alınan işletme örneğinde senetsiz vadeli satışlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre bilançonun varlık bölümünde izleyen faaliyet dönemi vergi giderinden mahsup edilmek üzere, gelir tablosunda ise ertelenmiş vergi gelir etkisi oluşturacak şekilde aşağıda sırasıyla Tablo 5 ve Tablo 6’ da raporlanmıştır.

Yukarıdaki kayıtlardan sonra işletmenin 31.12.2010 tarihli bilançosuna ticari alacaklar, dönemin ertelenmiş vergi varlıkları ile dönemin tahakkuk eden vergi borcunun yansımaları aşağıda Tablo 5’deki gibi olacaktır;

**TABLO 5: TMS’na göre düzenlenmiş bilançoda ilgili hesapların raporlanması**

31.12.2010 tarihli Bilanço’sundan (TMS’ye Göre)			
Aktif		Pasif	
12 TİCARİ ALACAKLAR	<b>1219,2</b>	37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	<b>104</b>
120 Alıcılar	1320	370 Dönem Karı Vergi ve D. YYK	104
127 Ticari Alacak Reeskontu(-)	(100,8)		
28 GELECEK Y.A.GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	<b>20,16</b>	59 DÖNEM NET KÂRI/ZARARI	<b>335,36</b>
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	20,16	590 Dönem Net Kârı	335,36

Tablo 5’deki bilançoya göre alacaklar, 1200 TL peşin değer ile 1 aylık faiz tahakkukunu içerecek şekilde gerçeğe uygun değeri ile raporlanacak, pasifte dönemin vergi borcu ile aktifte izleyen hesap döneminin vergi borcundan mahsup edilecek ertelenmiş vergi varlıkları ayrıca raporlanacaktır.

TMS’ na göre gelir tablosu aşağıda Tablo 6’deki gibi düzenlenebilir;

**Tablo 6: TMS'na göre ertelenmiş vergi etkisini gösteren Gelir Tablosu**

	<b>TMS'ye Göre 2010 yılı Gelir Tablosu</b>
+ Brüt Satışlar	1200
- SMM	(800)
= Brüt Satış Kârı	400
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	19,2
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	419,2
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(104)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	20,16
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	335,36

TMS'na uygun olarak düzenlenmiş Tablo 6'daki gelir tablosunda, döneme düşen satış geliri gerçeğe uygun değerle 1200 TL olarak Brüt Satışlar hesap kümesi içinde, döneme düşen 1 aylık vade farkı olan 19,2 TL faiz geliri olarak Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesap kümesi içinde raporlanacaktır. Dönem vergi gideri ise 419,2 TL olan dönem kârı üzerinden %20 vergi oranında 83,84 TL olmalıdır. Fakat döneme düşmeyen ve gelir olarak raporlanmayan, bilançoda alacak reeskontu olarak gözüken 5 aylık vade farkı 100,8 TL vergi yasaları tarafından gelir olarak kabul edilip 2010 yılı için vergilendirilecek ve mali kâr ( $419,2 + 100,8 = 520$  TL) üzerinden dönem vergi borcu vergi 104 TL ( $520$  TL x 0,20) olarak hesaplanıp raporlanacaktır. Bununla birlikte, alacak reeskontunda gözüken 100,8 gelecek hesap dönemi olan 2011 yılı içinde gelir hesaplarına intikal ettirilecek ve faiz geliri olarak 2011 yılı gelir tablosunda raporlanacaktır. Yine bu 100,8 TL, 2010 yılı hesap döneminde vergiye tabi tutulduğu için 2011 yılı hesap döneminin vergi karşılığında mahsup edilecektir.

Dolayısıyla 20,16 TL, 2010 yılı hesap dönemi için izleyen dönemde geri kazanılabilir vergi tutarını oluşturacak ve dönemde ertelenmiş vergi gelir etkisi doğurarak dönem vergi giderini 83,84 TL'ye ( $104 - 20,16$ ) indirecek şekilde 2010 yılı gelir tablosunda (Tablo 6) raporlanacaktır. Sonuç olarak dönem net kârı da gerçeğe uygun olarak 335,36 TL [ $419,2 - (419,2 \times 0,20)$ ] hesaplanıp 2010 yılı gelir tablosunda (Tablo 6) raporlanır.

2010 yılı bilançosunda 283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları hesabında raporlanan 20,16 TL'nin sonraki hesap döneminde mahsubu ile ilgili olarak, aynı işletmenin izleyen hesap dönemi olan 2011 yılında gelir ve gider hesapları kalanları aşağıdaki gibi gerçekleştirmiş olsun;

600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	14.000
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	8.000



Mali Kâr için 2011 yılı içinde geçici/zamanlama farkının olmadığı varsayılırsa 2011 yılının dönem net karı ve vergi ile ilgili hesaplamaları için aşağıdaki işlemler yapılmalıdır:

Öncelikle işletmenin 2010 yılından devreden 5 aylık vade farkını içeren 127 Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabındaki 100,8 TL'lik tutarın 2011 yılının Mayıs ayı sonunda Faiz Gelirleri Hesabına aktarılması gerekir.

30/05/2011	
<b>127 TİCARİ ALACAK REESKONTU</b>	100,8
<b>642 FAİZ GELİRLERİ</b>	100,8
2011'e düşen vade farkının faiz gelirlerine aktarılması	

Bu durumda işletmenin muhasebe kârı;

$(14.000 \text{ TL Yurtiçi Satışlar} + 100,8 \text{ TL Faiz Geliri}) - (8000 \text{ TL STMM}) = 6.100,8 \text{ TL}$  olarak hesaplanıp, dönemin vergi gideri  $6100,8 \times 0,20 = 1220,16 \text{ TL}$  olarak hesaplanacaktır.

Ancak işletme 2011 yılına devreden 100,8 TL'nin vergisini 2010 yılı için ödemiş olacaktır. Dolayısıyla 2011 yılının mali kârı  $(14.000 \text{ TL Yurtiçi Satışlar}) - (8000 \text{ TL STMM}) = 6.000 \text{ TL}$  olup, 2011 döneminin vergi borcu  $6000 \times 0,20 = 1.200 \text{ TL}$  olmalıdır.

Dolayısıyla 2011 dönem vergi tahakkuku, net kârının tespiti ve bilançoya aktarılması aşağıdaki gibi olur.

31/12/2011	
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	8.000
<b>621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ</b>	8.000
Satış maliyetinin sonuç hesabına aktarılması	

31/12/2011		
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>	14.000	
<b>642 FAİZ GELİRLERİ</b>	100,8	
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>		14.100,8
Gelir hesaplarının sonuç hesabına aktarılması		
31/12/2011		
<b>691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK</b>	1.220,16	
<b>283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI</b>		20,16
<b>370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK</b>		1.200
Dönem Vergi Borcunun Tahakkuku (Mali Kâr 6.000 TL x Vergi Oranı 0,20 =1,200 TL)		
31/12/2011		
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	6.100,8	
<b>691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK</b>		1220,16
<b>692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>		4.880,64
Dönem Net Kârının Tahakkuku		
31/12/2011		
<b>692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	4.880,64	
<b>590 DÖNEM NET KÂRI</b>		4.880,64
Net Kârın bilançoya aktarılması		

TMS ye göre gelir tablosu aşağıda Tablo 7'deki gibi düzenlenebilir;

**Tablo 7: TMS'na göre ertelenmiş vergi etkisini gösteren Gelir Tablosu**

	TMS'ye Göre 2011 yılı Gelir Tablosu
+ Brüt Satışlar	14.000
- SMM	8.000
= Brüt Satış Kârı	6.000
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	100,8
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	6.100,8
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(1.220,16)
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	4.880,64

İki hesap dönemi 2010 ve 2011 yılları birlikte değerlendirildiğinde TMS 18'e ve TMS 12'ye göre düzenlenen gelir tabloları aşağıda Tablo 8'deki gibidir.

**Tablo 8: 2010 ve 2011 yılları için TMS'na göre ertelenmiş vergi etkisini gösteren Gelir Tabloları**

	TMS'na Göre 2010 Gelir Tablosu	TMS'na Göre 2011 Gelir Tablosu	TOPLAM
+ Brüt Satışlar	1200	14.000	15.200
- SMM	(800)	(8.000)	(8.800)
= Brüt Satış Kârı	400	6.000	6.400
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	19,2	100,8	120
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	419,2	6.100,8	6.520
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(104)	1.220,16	(1.304)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	20,16	—	
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	335,36	4.880,64	5.216

İşletmenin iki faaliyet dönemi 2010 ve 2011 yılları tek bir faaliyet dönemi gibi değerlendirildiğinde net kâr 6.520 TL ve toplam vergi yükü 1.304 TL olarak hesaplanmaktadır. İşletme bu vergi yükünün 104 TL'sini 2010 yılı için 1200 TL'sini 2011 yılı için ödeyecektir. Ancak bu durum gelir tablolarına farklı yansımaktadır. İşletmenin 2010 yılı muhasebe (ticari) kârı 419,2 TL olup, dönemin vergi giderinin  $419,2 \times 0,20 = 83,84$  TL olması gerekirken, vergi yasasının TMS'ye göre bir sonraki döneme aktarılmış 100,8 TL'lik vadeden kaynaklanan faiz gelirini 2010 yılında vergilediği için dönemin vergi borcu  $419,2 \text{ TL} + 100,8 \text{ TL} = 520 \text{ TL}$  (mali kar) x

$0,20 = 104 \text{ TL}$  olarak hesaplanacaktır. Yani işletme 2011 yılına ertelediği 100,8 TL lik gelirin vergisi olan  $100,8 \times 0,2 = 20,16 \text{ TL}$ 'yi 2010 yılı için öderken, 2011 yılında gelir hesaplarına intikal ettirilen 100,8 TL'nin vergisini 2011 yılı için ödemeyecek, dolayısıyla 2011 yılının vergi gideri 1.220,16 TL olarak gelir tablosunda raporlanırken, vergi borcu 2011 yılı bilançosunda 1200 TL olarak tahakkuk edecektir.

İki hesap dönemi 2010 ve 2011 yılları birlikte değerlendirildiğinde TMSUGT'ne göre düzenlenen gelir tabloları aşağıda Tablo 9'daki gibidir.

**Tablo 9: 2010 ve 2011 yılları için TMSUGT'ne göre Düzenlenmiş Gelir Tabloları**

	TMSUGT'ne Göre 2010 Gelir Tablosu	TMSUGT'ne Göre 2011 Gelir Tablosu	Toplam
+ Brüt Satışlar	1.320	14.000	15.320
- SMM	(800)	(8.000)	(8.800)
= Brüt Satış Kârı	520	6.000	6.520
= Dönem Kâr/Zararı	520	6.000	6.520
- Dönem Kârı V ve DYYK	(104)	(1.200)	(1.304)
=Dönem Net Kârı	416	4.800	5.216

Toplam rakamlara bakılıp, iki faaliyet dönemi birlikte değerlendirildiğinde TMS ve TMSUGT açısından farklı bir sonuç ortaya çıkmamaktadır. Ancak Tablo 8 ile Tablo 9 incelendiğinde raporlama dönemleri açısından 2010 yılın net kâr rakamı ile 2011 yılının raporlanan net kâr rakamı TMS ve TMSUGT açısından farklılaşmaktadır. 2010 yılı net kârı TMSUGT açısından 416 TL raporlanırken, TMS açısından 335,36 TL olarak

raporlanmaktadır. 80,64 TL'lik bu farkın nedeni TMS'ye göre 2010 yılında gelir hesaplarına girmeyen 100,8 TL ile dönemin vergi gideri rakamını azaltan 2010 yılı için ödenecek, 2011 yılında geri kazanılabilir ertelenmiş vergi gelir etkisi doğuran 20,16 TL'den kaynaklanır (100,8 TL - 20,16 TL = 80,64 TL). 2011 yılı net kârı TMSUGT açısından 4.800 TL raporlanırken, TMS açısından 4.880,64 TL olarak raporlanmaktadır. Yine 80,64 TL'lik bu farkın nedeni TMS'ye 2010 yılında gelir hesaplarına girmeyen 100,8 TL'nin, 2011 yılında gelir hesaplarına girmesi ve dönemin vergi gideri karşılığının 20,16 TL artmasıdır. Dolayısıyla net kâr TMS 2011'de TMSUGT 2011'e göre 80,64 TL yükselecektir.

### 3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

2013 yılında uygulaması başlayacak olan Türkiye Muhasebe Standartları muhasebeleştirme ve raporlama açısından birçok noktada 1994'den beri uygulanan TMSUGT'den farklılaşmaktadır. Vadeli satışlar da bu noktada üzerinde durulması gereken konulardan birisidir. Gerek muhasebeleştirme gerekse raporlamada, TMS 18 Hasılat Standardı ile TMSUGT arasında vade farkı içersin, içermesin vadeli satışlar açısından farklılıklar bulunmaktadır. TMSUGT vadeli satışların tamamını gelir tablosu hesaplarında 60 Brüt Satışlar hesap kümesinde içerisinde muhasebeleştirip raporlarken, TMS 18 Hasılat Standardı vadeli satışın yapıldığı tarihte satışın gerçeğe uygun değerini satış geliri olarak dikkate almakta, eğer vadeli satışın vadesi ilgili hesap döneminde bitiyorsa kalan vade farkının tamamını faiz geliri olarak muhasebeleştirip raporlamaktadır. Bu durumda vadeli satışın vade süresi bir sonraki hesap dönemine kayıyorsa, satışın yapıldığı tarihle hesap dönemi sonu arasındaki zaman dilimine düşen vade farkı faiz geliri olarak muhasebeleştirilecek, hesap dönemi sonundan izleyen hesap dönemine sarkan vade süresi arasındaki zaman dilimine düşen tutar da hesap dönemi sonunda alacak reeskontu olarak muhasebeleştirilecektir.

Alacak Reeskontu olarak raporlanacak bu tutar izleyen hesap döneminde faiz gelirlerine intikal ettirilecektir. Ancak vergi yasalarına göre vadeli satışın yapıldığı tarihte faturalandırılan satış tutarının tamamı dönemin geliri sayılarak vergilendirilecek, TMS'na göre hesaplanan kâr rakamı ile vergi yasalarına göre hesaplanması gereken kâr rakamı farklılaşacak, TMS'na göre gelir olarak raporlanmayan tutarın vergisi dönemde tahakkuk edecek, alacak reeskontu olarak raporlanmış tutarın vergi oranıyla çarpımı kadar tutar izleyen hesap döneminin vergi tahakkukundan mahsup edilmek üzere aktifleştirilecektir.

Tabii ki vergi yasaları ile TMS arasında ertelenmiş vergi etkisi doğuran birçok geçici fark vardır. Bunların dönemsonunda birlikte değerlendirilmesi gerekir. Ancak bu çalışmada, tek bir unsurla bu etkinin net olarak daha kolay ortaya konabileceği, özellikle ertelenmiş vergi etkisinin tek bir konu üzerinden daha iyi ifade edilebileceği düşünülmüştür.

Çalışma ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka konu da vadeli satışlarda TMS 18'e göre yapılacak muhasebeleştirme işlemlerinin teferruatlı ve külfetli oluşudur. Günde onlarca vadeli satış yapan, veresiye satış ağı geniş işletmelerin her bir satış işlemi için vade farkı içersin içermesin gerçeğe uygun satış değerini hesaplamaları, vadeye düşen geliri faiz geliri olarak raporlamaları, dönemsonlarında tahsilatı yapılmamış vadeli satışların döneme düşen gelir kısmını hesaplayarak faiz gelirlerine aktarmak işlemleri oldukça teferruatlı olarak değerlendirilebilir. Ancak günümüz muhasebe bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmelerin bu zorluğun üstesinden kolaylıkla gelebileceği de düşünülmelidir.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 84, 2007, ss.29-70.
- Ayanoğlu Yıldız, “Dönem Net Kârının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Alınması”, **Gazi Üniversitesi SBE Doktora Tezi**, Ankara, 2001.
- Göğüş Handan Sümer, “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:101, 2010, ss.13-30.
- Gücenme Ümit, Poroy Aylin, “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 6 (21), ss:1-16.
- Kaygusuzoğlu Mehmet, “Vadeli Alım-Satım İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Adıyaman Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı: 5, Aralık 2010, ss.184-199.
- Mısırlıoğlu İsmail Ufuk, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 72, 2005, ss.51-65.
- Örten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın, **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- Özkan Azzem, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, **Erçiyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:32, Ocak-Haziran 2009, ss.97-112.
- Sağlam Nejdet, Şengel Salim, Öztürk Bünyamin, **TMS Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- Süer Ayça Zeynep, Şenyiğit Yiğit Bora, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:74, Yıl:2006, s.203.
- [www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS\\_18.doc](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS_18.doc). (Erişim Tarihi: 29.12.2010, saat : 16:58)



# KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN MUHASEBE VE RAPORLAMA

Dr. Serpil SENAL\*

Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ\*\*

## ÖZET

Ekonomik ve teknolojik gelişmeye katkı sağladığı düşünülen işletmelerin aynı zamanda sosyal ve çevresel sorunlara da neden olduğu düşünülmektedir. Özellikle söz konusu durumun müşterinin satın alma tercihini etkilemesi, işletmelerin son zamanlarda sosyal sorumluluk kampanyaları ve çevresel raporlama gibi faaliyetlerde bulunmalarını gerekli kılmıştır. Tüm bu gelişmeler kurumsal sürdürülebilirlik kavramını gündeme getirmiş ve bununla birlikte hesap verilebilirlik ve şeffaflık önem kazanmıştır. Bu süreçte muhasebenin görevi, işletmelerin sosyal ve çevresel performanslarını gösterebilecekleri standart bir rapor oluşturmak ve işletmenin özellikle sosyal ve çevresel performansları ile ilgili olarak şeffaflığı artırmaktır. Bu nedenle çalışmada kurumsal sürdürülebilirlik sürecindeki muhasebe ve raporlama yapısı incelenmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporları, Sürdürülebilir Muhasebe, Üç Kar Hanesi Muhasebesi.

## ABSTRACT

Enterprises that they thought to contribute to economic and technological development are also thought to be cause social and environmental problems. Affect the customer's purchase preference to a particular situation, it necessary are operating such as social responsibility campaigns and environmental reporting in recent times. All of these developments brought the concept of corporate sustainability and concepts of accountability and transparency gained importance. This process is task of accounting, to create a standart report to show social and environmental performance of the business and particularly they increase transparency in relation to social and environmental performance. Therefore this study examined the structure accounting and reporting in corporate sustainability process.

**Key Words:** Corporate Sustainability, Corporate Sustainability, Sustainability Reports, Sustainable accounting, Triple Bottom Line Accounting.

\* Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı.

\*\* Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı.



## 1. GİRİŞ

21.yüzyıl, küreselleşme ve teknoloji alanında kitlesel bir gelişmeye tanık olmakla birlikte, büyük bir çevresel yıkıma, sosyal eşitsizliğe ve insan haklarından uzaklaşmaya da neden olmuştur.

Ekonomik ve teknolojik gelişmeye katkıda bulunduğu inanılan işletmelerin birçoğu sosyal ve çevresel sorunlara yol açmakla eleştirilmişler ve buna bağlı olarak çevre kirliliği, kaynak tüketimi, atık maddeler, ürün kalitesi ve güvenliği, çalışanların hakları ve konumu, toplumsal sorumluluk gibi konular daha fazla oranda dikkat çekmeye başlamıştır.<sup>1</sup>

İşletmeler, faaliyetleri gereği belirli paydaş grupları ile etkileşim halindedir. İç ve dış paydaşlar olarak adlandırılan bu kişi, grup ve organizasyonlar işletmelerin uzun dönemli kârlılığını olumlu yönde etkileyebileceği gibi işletmelerin iş süreçlerinin sona ermesine neden olabilmektedir. Kamu kuruluşlarından çalışanlara kadar geniş bir paydaş yelpazesi ile karşılıklı etki-bağımlılık ilişkisi içerisinde olan işletmeler, finansal ve finansal olmayan raporlar aracılığı ile paydaşlarını performansları kapsamında bilgilendirmeye başlamışlardır.

Birçok işletme, sürdürülebilirlik ve sorumluluğun, istikrarlı ekonomilerin ve sürdürülebilir büyümenin kritik faktörleri haline geldiğini, hesap verilebilirlik, şeffaflık, sürdürülebilir ürün (veya hizmet) ve paydaşlar ile işbirliği üzerine kurulan yönetim kültürlerinin işletmelere itibar ve güç getireceğini, piyasada rekabet avantajı oluşturacağını fark etmiştir.

Tüm bu gelişmeler işletmelerde sürdürülebilir yapının oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Ancak özellikle sürdürülebilir yapının en önemli boyutlarından olan şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi amacıyla sürdürülebilir bir muhasebe yapısına da ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çalışmada, sürdürülebilir kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirlik için gerekli olan muhasebe ve raporlama yapısı incelenmektedir. Çalışmada sürdürülebilir muhasebe yapısının gerekleri ve bu doğrultuda geleneksel muhasebe sürecinde yapılması gereken değişiklikler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

## 2. Kurumsal Sürdürülebilirlik

1987 yılında yayınlanan Brundtland Raporu'nda sürdürülebilir gelişme, gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılamaya engel olmadan, bugünün nesillerinin ihtiyaçlarını olarak tanımlanmaktadır.<sup>2</sup> İşletmelerin toplumdaki artan rolleri, son yıllarda sürdürülebilir gelişme kavramının, iş dünyasında giderek daha fazla ele alınmasına yol açmaktadır. Günümüzde işletmeler, ekonominin üretken kaynaklarını temsil ettikleri için işletmelerin desteği olmaksızın toplumun sürdürülebilir gelişmeyi başaramayacağı kabul edilmektedir. Bu nedenle sürdürülebilir gelişme, işletmelerin yalnızca ekonomik değer yaratması ve yaşam standartlarını artıran mal ve hizmet üretmesini değil aynı zamanda yaptıkları faaliyetlerden dolayı yol açtıkları farklı çevresel ve sosyal problemleri azaltmak için aktif olarak çalışmalarını başka bir ifadeyle kurumsal sürdürülebilirlik anlayışını benimsemelerini gerekli kılmaktadır.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> A.Banu Başar, Mehmet Başar, "Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye'deki Durumu", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2006/2, s. 214.

<sup>2</sup> Russell S., Haign N. And Griffiths A., "Understanding Corporate Sustainability", *Corporate Governance and Sustainability*, 2007.

<sup>3</sup> Muammer Sarıkaya, F.Zişan Kara, "Sürdürülebilir Kalkınmada İşletmelerin Rolü: Kurumsal Vatandaşlık", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl:2007, Cilt:14, Sayı:2, Manisa, s.225.

Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerde uzun vadede değer yaratmak amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte işletme faaliyetlerine ve karar mekanizmalarına uyarlanması ve bu konulardan kaynaklanabilecek risklerin yönetilmesidir. Geleneksel büyüme ve kâr maksimizasyonu modeline alternatif olarak ortaya çıkmış gelişmekte olan bir yönetim kuramı olarak kabul edilmektedir. Mevcut sistemde yaşanan verimsizlikler, karar sürecindeki zayıflık ve sistemin hesap verilebilirlik alanı ile ilgili eksikleri kurumsal sürdürülebilirlik kavramının gündeme gelmesinde etkili olmuştur.<sup>4</sup> Söz konusu eksikliklerin giderilmesi için kurumsal sürdürülebilirlik kavramı ile birlikte, kurumsal sosyal sorumluluk, paydaş yaklaşımı, hesap verilebilirlik kavramları ortaya çıkmıştır.

### 2.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, dünyada sürdürülebilirlik kavramının yükselmesi ile eş zamanlı olarak önem ve popülerlik kazanmıştır.<sup>5</sup> Sürdürülebilirliğin makro açıdan olduğu kadar mikro açıdan işletmeler bazında önem kazanması, sorumlu işletme anlayışını ortaya çıkarmış; tüm işletmeler kendi kaynak ve kapasiteleri ölçüsünde topluma yönelik yükümlülüklerini yerine getirmeye başlamışlardır.<sup>6</sup>

Günümüzde işletmeler, toplum desteğini kazanmak ve sürekli tutmak amacıyla sosyal sorumluluk kampanyaları oluşturmaya ve topluma duyurmaya ihtiyaç duymakta ve bu doğrultuda sosyal sorumluluk kanıtı olarak kullanılan dört bileşeni içeren sosyal bilançolar yayınlamaktadırlar.<sup>7</sup> Bu bilançolarda, işletmenin çevre ile olan ilişkisi (Çevreyi korumak, iyileştirmek için alınan makine ve ekipmanlar ve geri dönüşüm masrafları), işletme tarafından istihdam edilen insan kaynakları (evlilik, cinsiyet, eğitim, yaş gibi kriterler ile ilgili işgücü profili), ekonomiye ve büyümeye olan katkısı (devlet, ortaklar ve yatırımcılar ve çalışanlar arasında katma değer dağılımı) ve sosyo-kültürel faaliyetleri (yeşil alanlar, eğitim sistemi, spor, sağlık alanı gibi alanların iyileştirilmesi) gibi topluma fayda sağlayan faaliyetleri beyan edilmektedir.<sup>8</sup>

İşletmelerin, kurumsal olarak sosyal sorumlu olmaları için kurumsal sosyal sorumluluğun dört temel boyutunu da yerine getirmeleri; yani gönüllü, kanuni, etik ve ekonomik anlamlarda sorumlu davranmaları gerekmektedir.<sup>9</sup>

### 2.2. Paydaş Yaklaşımı

Paydaş; “bir örgüt amacının başarılmasından etkilenen veya onu etkileyen kişi ya da grup” olarak tanımlanmaktadır.<sup>10</sup> Paydaşlar, en geniş şekilde; işletmenin ana sahip ve yöneticileri, yö-

<sup>4</sup> Stefan Schatigger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection**, 2006, s. 15.

<sup>5</sup> Türkiye’de Sosyal Sorumluluk Değerlendirme Raporu, Mart 2008, Ankara, [www.unglobalcodocs/.../CSR\\_Report\\_in\\_Turkish.pdf](http://www.unglobalcodocs/.../CSR_Report_in_Turkish.pdf) (09.10.2011)

<sup>6</sup> Muammer Sarıkaya, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, **Yönetim Yaklaşımlarıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik**, Ed: Senem Besler, Beta, İstanbul, 2009, s. 65.

<sup>7</sup> M. de Souza Riberio, L. N. De Carvalho, **The Accounting Information As a Support to Sustainable Development**, <http://www.witpress.com>. (21.11.2011)

<sup>8</sup> Souza Riberio ve Carvalho, age.

<sup>9</sup> Begüm Tatarı, **Şirketlerin Toplumla İlişkisinde Yükselen Değer: Kurumsal Sosyal Sorumluluk**, İzmir Ticaret Odası, Aralık 2003, s.2.

<sup>10</sup> Edward Freeman, **Strategic Management: A Stakeholder Approach**, Cambridge University Press, 2010.

netim kurulu, hissedarlar, kurumsal yatırımcılar, yabancı ortaklar, çalışanlar, müşteriler, rakipler, tedarikçiler, toplum ve devlettir. Kısacası, işletmenin iyi yönetilmesinden fayda sağlayacak, kötü yönetiminden ise zarar görecektir tüm kişi ve kurumlar işletmenin paydaşıdır.<sup>11</sup>

Katılım ve karşılıklı bağlılık gibi değerleri vurgulayan aynı zamanda güven, itibar, yenilik ve yaratıcılık gibi önemli rekabet avantajları sağlayan paydaş yaklaşımı<sup>12</sup>; işletmeler tarafından son dönemlerde hassasiyetle üzerinde durulan bir konu olmanın yanı sıra varlığını sürdürebilmenin dolayısıyla da kurumsal sürdürülebilirliğin önemli bir anahtarı olarak görülmektedir. Bu bağlamda paydaş yönetimi, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken ilgili tüm paydaşların beklenti ve ihtiyaçlarını dikkate almayı vurgulamaktadır.<sup>13</sup>

Müşteriyi memnun etmenin yeterli olmadığı günümüz rekabet koşullarında işletmelerin tüm paydaşları ve çevreyi de dikkate alan bütüncül politikalar geliştirmeleri gereklidir.<sup>14</sup> İşletmeler, paydaşların çıkarlarını sıraya koymak ve uzun dönem değer yaratmak için paydaş beklentilerini ele almaya yönelik gerekli yönetim yeteneklerini geliştirmek, uygulamak ve korumak zorundadır.<sup>15</sup>

Paydaş beklentilerini karşılamak için iki temel yöntem sözkonusudur. İlki, paydaş grubunun finansal açıdan desteklenmesidir. Bu yöntem için verilebilecek örnekler arasında; işletmenin belli bir tedarikçiden mal satın alması, müşterilerine iyi bir finansal değer sağlaması, hissedarlara hatırı sayılır kâr payı tahsis etmesi, çalışanlarına ücret artışları sunması, hükümete vergilerini zamanında ve gerçek değeriyle ödemesi, finansal kuruluşlara yatırım yapması, çeşitli toplumsal kuruluşlara yardımda bulunması sayılabilmektedir. İkinci yöntem ise paydaşlara yardım etmek ya da onları zarardan korumak amacıyla çeşitli kararların alınmasıdır. Bu kararlar yasal sözleşmelere bağlı olabilir ya da şikâyetlerle harekete geçerek ve işletme üzerinde baskı yaratarak amacına ulaşabilir.<sup>16</sup>

### 2.3. Hesap Verilebilirlik Kuramı

Yetkililerin, paydaşlara yetki ve görevlerin devri konusunda bilgi vermesi, paydaşların eleştiri ve önerilerine cevap vermesi ve yetersizlik, başarısızlık veya hilekârlık sorumluluğunu üstlenmesi gerekliliğidir.<sup>17</sup> Hesap verilebilirlik, liderlerin, yöneticilerin veya organizasyonların bütünlüğü sağlamak amacıyla başvurdukları süreçlerden biridir. Yöneticilere bazı sorumlulukları yerine getirmeleri ve sorumlulukları ile ilgi-

- 
- 11 Coşkun Can Aktan, Kurumsal Yönetim, <http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-yonetim/kurumsal-yonetim/aktan-kurumsal.pdf> (06.12.2011). s.2.
- 12 Murat Ertuğrul, Muammer Sarıkaya, Aytül Ayşe Özdemir, Metin Kılıç, Sinan Yılmaz, **Yönetim Yaklaşımıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 46.
- 13 İnan ÖZALP, Zümrüt TONUS Ve Muammer SARIKAYA, “İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algılamaları Üzerine Bir Araştırma”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, 2008, s. 70.
- 14 Senem Besler, Muammer Sarıkaya, “Kurumsal İtibarı Yaratmada Kurumsal Paydaş Yönetimi ve Medya ile İlişkilerin Önemi”, 2008 **Muhan Soysal İşletmecilik Konferansı: İşletmecilikte Yeni Gelişmeler ve Fırsatlar**, ODTÜ Kuzey Kıbrıs Kampüsü, 2008.
- 15 Murat Ertuğrul vd., age, s. 46.
- 16 Fatmanur Ertuğrul, “Paydaş Teorisi ve İşletmenin Paydaşları ile İlişkilerinin Yönetimi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 31, Temmuz-Aralık 2008, s.199-223. (212-213)
- 17 United Nations Development Programme (UNDP), “Glossary of Key Terms”, Governance for Sustainable Human Development, s.1.

li kural ve standartlara uymaları konusunda bir takım görevler yüklemek anlamına gelmektedir. Bununla birlikte hesap verilebilirlik faaliyetinin sonunda ortaya çıkan sonuçlar ile ilgili sorulara cevap verilebilmesidir.<sup>18</sup>

İyi bir işletme yönetiminde yönetimin hissedarlar ve tüm paydaşlara karşı hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Tüm hissedar ve paydaşların bu hakkı tek tek kullanım talebi yerine işletme yönetiminin bu hesap verilebilir şekilde raporlama yapması daha rasyonedir.<sup>19</sup>

### 3. Kurumsal sürdürülebilirlik İçin Muhasebe

İşletmeler çok uzun süre hisse değerlerini artırmaya, en az maliyet ve en yüksek piyasa fiyatı ile satış yapmaya dolayısıyla en yüksek kâra ulaşmaya odaklanmışlardır. Ancak bu süreçte maliyetleri arttırması ve farklı ölçüm tekniği ihtiyacını doğurması nedeniyle, endüstriyel kirliliği kontrol altına alacak teknolojileri kullanma konusunda isteksiz davranmışlar, doğaya verdikleri zararları göz ardı etmişlerdir. Ancak müşterilerinin sürdürülebilir kalkınma konusundaki talepleri işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin yanında sosyal ve çevresel faaliyetlerinin sonuçlarını da dikkate almalarına neden olmuştur. Çünkü işletmelerin sosyal ve çevresel olarak fayda sağlayacak faaliyetleri, ürün satın al-

ma sürecinde müşterilerinin tercihlerini etkilemeye başlamıştır.<sup>20</sup> Geleneksel muhasebe ve finansal raporlama bu etkinin ölçülmesinde yetersiz kalmaktadır.<sup>21</sup>

Sürdürülebilirlik kavramı ile birlikte dış çevreden kaynaklanan ve kuruma etkisi olan faaliyetlerin rapor edilmesi, muhasebenin temel fonksiyonlarından biri haline gelmiştir. Dolayısıyla bu kavram, işletmelerin finansal performansı ile birlikte çok sayıda sosyal paydaşını dikkate alarak sosyal performansını da raporlamasını gündeme getirmiştir.<sup>22</sup> Bununla birlikte raporlama kavramı, sadece dış raporlama veya finansal raporlamadan ziyade bilgi iletişim sürecini tamamını kapsayan bir kavram olarak ifade edilmeye başlanmıştır.<sup>23</sup>

Muhasebe, işletme içinde ve dışında işletme faaliyetleriyle ilgili olarak iş ve işlemlerin izlenmesi ve bu işlemler sonucu oluşan borç ve alacak ilişkilerinin, bir başka ifadeyle varlıkların oluşumunun ilgili hesaplara kayıtlanarak sonuçlarının saptanması sürecidir.<sup>24</sup> Raporlama ile işletme, mali yapısı ile ilgili olarak paydaşlara bilgi verdiği gibi, işletme dışından kişilere de bilgi desteği sağlar.<sup>25</sup>

İşletmelere kaliteli bilgiyi taşıyabilecek, işletmelerin sürdürülebilirliklerini koruyabilecek

<sup>18</sup> Alessia Damato, Sybil Henderson, Sue Florence, "Corporate Social Responsibility and Sustainable Business", <http://www.ccl.org/leadership/pdf/research/CorporateSocialResponsibility.pdf> (20.10.2011)

<sup>19</sup> Coşkun Can Aktan, age, s.12

<sup>20</sup> Souza Riberio ve Carvalho, age.

<sup>21</sup> Mehdi Moradzadehfard, Mohammad Moshashaei, "The Accountant's Role In Organizations' Sustainability", **European Journal of Scientific Research**, Vol:59, No:3, 2011, s. 396.

<sup>22</sup> Güler Aras, "Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Yansımaları", **İç Denetim Dergisi**, Sayı:20, 2007, s.2

<sup>23</sup> Stefan Schatigger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection**, 2006, s. 5.

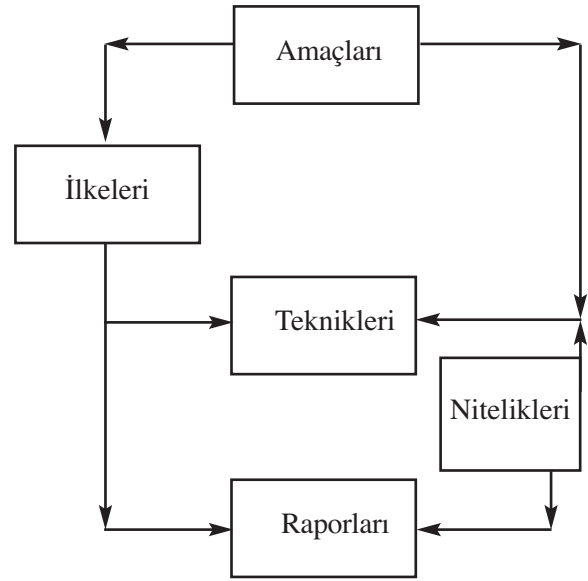
<sup>24</sup> Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 9. Baskı, Ankara, 2010, s. 11

<sup>25</sup> Asaf Murat Altuğ, "Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: XXIV, Sayı 1, s.275.

olan muhasebe metodu ve yeni bilgi yönetimi olarak tanımlanan sürdürülebilir muhasebe ile birlikte artık muhasebenin rolü; belge toplama, sınıflandırma, kayda almanın ötesinde sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirliğin gelişmesi ile ilgili bilgilerin raporlanması olarak değişmiştir. Sürdürülebilir bir organizasyonda muhasebenin rolü;<sup>26</sup>

- Sürdürülebilirlik doğrultusunda organizasyonel politikalar geliştirmek, bu politikaları uygulamak, gözetmek ve faaliyet riskini yönetmek,
- Yönetim sistemi ile ilişkili tedarik zinciri geliştirmek, satın alma politika ve standartları oluşturmak ve gözetmek,
- Ortakların geri dönüşüm analizlerine yardımcı olan, onların kolay ulaşabileceği ve güvenebileceği veriler üreten etkin bir süreç oluşturulmasını desteklemek,
- Gönüllü çevresel ve sosyal düzenleme ve kurallar oluşturmak,
- Çevresel ve sosyal sonuçlar ile ilgili bilgilerin zamanında sunulmasını sağlayacak bir organizasyon yapısı oluşturmak olmuştur.

Sürdürülebilir muhasebe yapısı Şekil 1'de görüldüğü gibi finansal muhasebe ile aynı bileşenlere sahiptir. Ancak amaçları, ilkeleri, teknikleri, rapor türleri ve nitelikleri açısından bir takım farklılıkları da barındırmaktadır.



**Şekil 1. Sürdürülebilir Muhasebe Yapısının Bileşenleri** <sup>27</sup>

Geleneksel muhasebenin amacı, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üretmek iken<sup>28</sup>, sürdürülebilir muhasebe yapısının amacı buna ilave olarak, organizasyonun sürdürülebilirlik performansını ölçmek, ortaklara karşı hesap verilebilirliği sağlamak ve üst yönetimin karar verme sürecine katkıda bulunacak bilgi üretmektir. <sup>29</sup> Bu kapsamda sür-

<sup>26</sup> Moradzadehfard ve Moshashaei, age, s. 400.

<sup>27</sup> Geoff Lamberton, **Accounting Forum**,(29), 2005, s. 9-10.

<sup>28</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 12.Baskı, Ankara, 2005, s.9.

<sup>29</sup> Bernardo Perez Salazar, Accounting for Sustainable Development Of Socio-Economic and Environmental System, <http://www.insumisos.com/lecturasinsumisas/Accounting> (12.12.2011).

dürülebilir muhasebe, finansal fırsatlar ile ekonomik ve sosyal çevre içerisindeki yenilikler ile bağlantı kurarak, maliyet ve kaynak tasarrufu sağlayarak, sosyal ve çevresel risklerin yönetilmesine, tanımlanmasına ve değerlendirilmesine yardımcı olur.<sup>30</sup>

Sürdürülebilir muhasebe yapısı geleneksel finansal muhasebe yapısı ile benzer ilkelere sahiptir. Verilerin toplanması ve kaydedilmesinde de finansal muhasebe ile benzer araçlar kullanılmaktadır.<sup>31</sup> Çevresel verilerin toplanmasında ise bilimsel metotlar kullanılmaktadır (Emisyon seviyesinin tahmin edilmesi ve kaynak kullanım miktarı vb). Bununla birlikte çevresel etkinin ölçülmesinde yaşam döngüsü analizlerine başvurmaktadır. Yaşam döngüsü analizi, hammadde-lerin çıkarılması ve işlenmesi, üretimi, dağıtımı, kullanımı, geri dönüşümü ve son olarak atıkların yok edilmesini de göz önüne alarak materyallerin çevresel performanslarının belirlenmesini sağlar.<sup>32</sup>

Geleneksel muhasebe yapısında kullanılan performans ölçme yöntemlerinin sadece geçmişe yönelik bilgiler sunması, kısa döneme fazla odaklanmaması ve çok özet bilgiler içermesinden dolayı sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde yetersiz kalmaktadır.<sup>33</sup> Bu nedenle işletmelerde sürdürülebilirlik performans göstergesi olarak balanced scorecard yöntemi altında birçok ölçme tekniği ve tahmini değerlendirme

metotları kullanılmaktadır. Bu doğrultuda ekolojik, sosyal ve ekonomik performansla ilgili raporlama yapmaktadır. Raporlama sürecinde hem niteliksel hem de niceliksel bilgiyi kullanılmaktadır. Söz konusu bilgilerin sahip olması gereken nitelikler; şeffaflık, bütünlük ve denetlenebilirlik olarak ifade edilebilmektedir. Bununla birlikte sürdürülebilir muhasebe bilgisinin, doğru, zamanlı, denetlenebilir, güvenilir, karşılaştırılabilir, açık, tarafsız, sürdürülebilir içerikli, kapsayıcı olması da gerekmektedir.<sup>34</sup>

Balanced scorecard, işletmelerin sahip oldukları geçmiş verilere dayalı finansal değerlerin yanında, geleceğe yönelik olarak müşteri memnuniyeti çerçevesinde müşteri odaklılığı, müşterilerin ve hissedarların beklentileri çerçevesinde işletme içi faaliyetlerin geliştirilmesi ve mükemmelleştirilmesi, değişime uyum sağlayabilmek amacıyla insan, sistem, işletme içi yöntemler çerçevesinde öğrenme ve gelişme gibi finansal olmayan değerleri de esas alan; belirli göstergelerle boyutları ölçen; boyutlar arasındaki dengenin ve bütünleşmenin sağlanması için stratejik geribildirim sağlayan; veriden stratejiye ulaşmayı ve stratejiyi uygun kılmayı amaçlayan dinamik bir performans ölçüm sistemi ya da yönetim tekniğidir.<sup>35</sup> Balanced Scorecard tekniği, finansal performans ölçütlerinin yanında finansal olmayan performans ölçütlerinin kullanılmasıyla kurumsal performansın çok boyutlu

<sup>30</sup> Sustainability accounting, [www.cocstructingexcellence.org.uk](http://www.cocstructingexcellence.org.uk) (10.11.2011).

<sup>31</sup> Amanda Ball, "A Sustainability Accounting Project for The UK Local Government Sector? Testing The Social Theory Mapping Process and Locating a Frame of Reference", **Critical Perspectives on Accounting**, 15, 2004. s.1010

<sup>32</sup> Mert Topoyan, "Yeniden Üretim Sistemleri İçin Sürdürülebilir Ürün Tasarımlarının Oluşturulması", **VI. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sempozyumu**, 25-27 Kasım, Konya, s.263.

<sup>33</sup> Fatih Güner, "Bir Stratejik Yönetim Modeli Olarak Balanced ScoreCard", **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 10/1, 2008, s.1.

<sup>34</sup> Collins C. Ngwakwe, "Rethink The Accounting Stance on Sustainable Development", **Sustainable Development**, 2010. s.4

<sup>35</sup> Tunç Köse, "İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetim Tekniği", **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayın Organı Mali Çözüm Dergisi**, 13(63), Nisan-Mayıs-Haziran, 2003, s.160.

olarak ölçülmesini ve işletmelerin stratejilerine odaklanmasını sağlamaktadır.<sup>36</sup>

Gray (1994); sürdürülebilir muhasebenin dört boyutundan bahsetmektedir. Bunlar:<sup>37</sup>

- Sürdürülebilir Maliyetler: Sürdürülebilir maliyet, muhasebe sürecinin başlangıcından sonuna kadar olan süreçte organizasyonun yeryüzüne yerleşmek için harcamak zorunda kaldığı para miktarıdır. Sürdürülebilir bir organizasyon gelecek nesiller için doğal sermaye stokunu koruyan organizasyondur. Sürdürülebilir kâr veya zarara ulaşabilmek için genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hesaplanan muhasebe karından sürdürülebilir maliyetler düşülür. Kirilenmede olduğu gibi dış maliyetlerin değerlendirilmesi ile ilgili en büyük sorun bu maliyetlerin belgelenmesi sürecinde yaşanmaktadır. Doğal sermaye ile ilgili hiçbir maliyet iç maliyetlerin değerlendirilmesi gibi değerlendirilemez çünkü yenilenemezler. Bu nedenle sürdürülebilir maliyetler, muhasebe ilkelerini kullanarak, finansal sermayeden ziyade doğal sermayenin korunması için yapılan maliyetler olarak ifade edilmektedir.<sup>38</sup> Doğal Sermaye Stokunun Muhasebesi: Sürdürülebilir organizasyonlar doğal sermaye stokunu koruyabilen organizasyonlardır. Doğal sermaye, günümüz ve geleceğe yönelik mal ve hizmet akımına imkan tanıyan okyanuslar ve tarımsal alanlar gibi doğal kaynaklar stoku ya da çevresel varlık grubu olarak tanımla-

nabilir.<sup>39</sup> Doğal sermaye stoku muhasebesi; doğal çevrenin kaliteli olarak azaltıldığına göstergesi olması amacıyla doğal sermaye seviyesindeki değişikliklerin kaydedilmesini kapsamaktadır.<sup>40</sup>

- Girdi- Çıktı Analizi (Input-output analysis): Bu analiz hammadde ve enerji girişi ile ürün ve atık çıktısının fiziksel akışını açıklar. Analiz sürecine dahil olan tüm hammaddeleri ölçmeyi, ve süreç sonucu ortaya çıkan hammadde ve atıkların geri dönüşümünü ölçmeye çalışır. Kaynak akışları hacimleri kullanılarak ölçülebilir. Girdi-çıkı analiz genelleştirilerek dengeleme tekniği olarak kullanılır.
- Triple Bottom Line Accounting (Üç Kâr Hanesi Muhasebesi) : Yukarıda bahsedilen üç methodun birleşmesi ile birlikte üçlü kar hanesi yaklaşımı gündeme gelmektedir. Üçlü kar hanesi bir kurumun geleneksel finansal raporlama ağını, o kurumun sürdürülebilirlik alanındaki performansına ilişkin kapsamlı raporlamaları da içerecek şekilde genişletmektedir. Bu yaklaşım, kurumlara sürdürülebilirlik yöntemiyle birlikte daha yüksek verimlilik ve gelişmiş kuramsal performans sağlamayı amaçlamaktadır.<sup>41</sup> Üç Kâr Hanesi Muhasebesi, işletmelerdeki sürdürülebilirlik sürecinin boyutlarından birisi olan ekonomik verimlilik üzerine odaklanmıştır. Ekonomik verimlilik için yedi maddenin sağlanması gerekmektedir. Bunlar; ürün ve

<sup>36</sup> Selami Yıldız, Yalçın Karagöz, Muammer Karagöz, "Performans Değerlendirme ve Süreç Yönetim Aracı Balanced ScoreCard'ın Kartın Boyutlarına Katılım Düzeyi: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma", **Ankara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 3, 2010, s. 3.

<sup>37</sup> Gray Robb " Reporting For Sustainable Development: Accounting for Sustainability in 2000 AD", **Environmental Values**, 1994, s.33.

<sup>38</sup> Mathews M R, **Socially Responsible Accounting**, Chapman&Hall, London, 1993.

<sup>39</sup> Murat Çetin, "Doğal Sermaye ve Sürdürülebilir Kalkınma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2005, Cilt: 10, Sayı:1, s. 316

<sup>40</sup> Geoff Lamberton, age, s. 9-10.

<sup>41</sup> Murat Ertuğrul vd., age, s. 3

hizmet için gerekli hammadde yoğunluğunun azaltılması, enerji yoğunluğunun azaltılması, zehirli maddelerin ortaya çıkışının azaltılması, hammadde ile ilgili geri dönüşümün sağlanması, yenilenebilir kaynakların kullanılması, ürün yaşam süresinin arttırılması ve ürün için sağlanan hizmetin arttırılmasıdır. Bunlar işletmeye finansal kazanç sağlayan faktörlerdir. Ekonomik verimlilik analizlerinin yapılması ile birlikte sürdürülebilirlik raporlarının da hazırlanması gerekmektedir.<sup>42</sup>

#### 4. Kurumsal sürdürülebilirlik için Raporlama

Yukarıda bahsedildiği üzere, muhasebenin rolünde meydana gelen değişikliklerle birlikte organizasyonlar için çevresel, sosyal ve ekonomik tablo ayırımı yapan Üç Kâr Hanesi Muhasebesi gündeme gelmiştir. İşletmeler finansal bilginin yanında sosyal ve çevresel bilgiyi, iyi haberlerin yanında kötü haberleri de raporlayan, işletmeye olan güveni iyileştirecek, yeni tablo ve rapor modelleri düşünmeye başlamışlar<sup>43</sup> ve bu süreçte sürdürülebilirlik raporlaması ortaya çıkmıştır. Sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilir gelişmeyi hedefleyen, kurumsal performansla ilgili olarak ölçüm ve açıklama yapan, iç ve dış paydaşlara karşı sorumlu olmayı ilke eden bir uygulamadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerle ilgili raporlamayı tanımlamada kullanılan üçlü sorumluluk raporlaması ve kurumsal sorumluluk raporlaması terimleriyle anlamdaş olan geniş

bir terimdir. GRI (Global Reporting Initiative) Raporlama Çerçevesini kullanarak genişletilen sürdürülebilirlik raporları, raporlama dönemi esnasında kurumun taahhütleri, stratejisi ve yönetim yaklaşımı bağlamında ortaya çıkmış neticeleri ve sonuçları kapsar.<sup>44</sup> Bu raporlar, kurumsal sürdürülebilirlik ile ilgili bilgiyi sağlayacak yeni iletişim yöntemidir.<sup>45</sup>

GRI Raporlama Çerçevesi, bir kurumun ekonomik, çevresel ve sosyal performansına dair genel kabul görmüş bir raporlama çerçevesi olarak hizmet etme amacını taşımaktadır. Küçük işletmelerden, yoğun ve coğrafi olarak yaygın operasyonlar yürütenlere kadar her türden kurumun karşı karşıya kaldığı pratik uygulamaları hesaba katar.<sup>46</sup>

Sürdürülebilir muhasebe doğrultusunda kullanılan raporlara örnek olarak aşağıdaki raporlar gösterilebilir. Bu raporlar periyodik olarak işletmelerin internet sitelerinde yayınlanarak ulaşılabilebilir hale getirilebilmektedir.<sup>47</sup>

- Mevcut işletme uygulamaları içerisinde sürdürülebilir alternatiflerin tahmini maliyetlerini gösteren raporlar;
- Girdi-çıkı analiz raporları,
- Yaşam döngüsü analizi raporu,
- Çevresel ve sosyal etkilerin gösterildiği raporlar,
- Yasal göstergeler ile uyumlu olmayan işlemlerin listelendiği raporlardır.

<sup>42</sup> Accounting for Sustainability , A report from the Accounting for Sustainability Group Convened by HRH The Prince of Wales, 2006, s. 15.

<sup>43</sup> Stefan Schatigger vd, age, s.16-17.

<sup>44</sup> Oana Raluca Ivan, "Sustainability Accounting Basis: A Conceptual Framework" *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 2009, s. 107.

<sup>45</sup> Stefan Schatigger vd, age, s. 18

<sup>46</sup> Sustainability Reporting Guidelines, [www.globalreporting.org/.../G3\\_GuidelinesTURKISHFINAL278201](http://www.globalreporting.org/.../G3_GuidelinesTURKISHFINAL278201) (09.11.2011)

<sup>47</sup> Geoff LAMBERTON, age, s. 9-10.



## 5. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Alanındaki Yeni Yaklaşımlar

### 5.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi, Çevresel Yönetim Muhasebesi

Finansal muhasebe hissedarlar ve kredi verenler gibi dış kullanıcılara raporlar hazırlarken, yönetim muhasebesi organizasyon içindeki yöneticiler için raporlar hazırlar.<sup>48</sup> Muhasebenin rolündeki değişiklikler yönetim muhasebesinde de yeni gelişmelere neden olmuştur. Kurumsal sürdürülebilirlik ile birlikte yönetim muhasebesi bilgisinin stratejik önemi üzerine de vurgu yapılmaya başlanmış, bu bağlamda, ekonomik teknolojik, sosyal yasal gelişmelerin işletme üzerindeki finansal etkileri, rakiplerin maliyet yapıları, fiyatları, pazar payı, üretim ve satış kapasitelerinin göreceli düzeyleri, ayrıca işletme kaynaklarının pazarın gelişimine karşılık verebilme yeteneğine ilişkin bilgileri toplayıp, analiz ederek yönetime raporlamayı amaçlayan bir yaklaşım olan stratejik yönetim muhasebesi gündeme gelmiştir.<sup>49</sup>

Geleneksel yönetim muhasebesi finansal bilgiye ve işçi ve makine saati gibi hacim temelli maliyet taşıyıcılarına odaklanmıştır. Ancak sürdürülebilir bir yönetim işletme ile ilgili hammadde, atık ve enerjinin fiziksel akışının kaydını, izlenmesini ve ölçülmesini talep etmektedir. Finansal ve sayısal bilgi desteği yanında artık yönetim muhasebesinden iç karar sürecini destekleyici yeni araç ve teknikler kullanması talep

edilmiştir. Bu ihtiyaç doğrultusunda yönetim muhasebesi de faaliyet tabanlı maliyetleme ve balance scorecard'ları kullanmaya başlamıştır.<sup>50</sup> Daha önceleri makro ve mikro düzeyde ekonomik olaylardan etkilenen yönetim muhasebesi artık iklim, açlık, yokluk, savaş gibi birçok sosyal faktörden etkilenmeye başlamıştır. Küresel ısınma ile birlikte dünya çapında çevreye karşı duyarlılığın artması işletmeler için “çevre raporlaması” ya da “emisyon raporlaması” gibi değişik çevresel raporlar ve projeler üretilmesine yol açmıştır. Gelişmemiş ülkelerdeki açlık, yoksulluk ve eğitim eksiklikleri uluslararası işletmeleri harekete geçirmiş ve kurumsal sosyal sorumluluk projeleri ile bu konulara olan duyarlılığı artmıştır. Dünyanın birçok bölgesinde nesli tükenmekte olan canlıların ve iklimleri etkileyebilecek düzeyde büyük olan ormanların yok edilmesine karşı uluslararası kuruluşlar ile birlikte uluslar arası işletmeler de “doğal hayatı koruma projelerini” hayata geçirmeye başlamıştır.<sup>51</sup> Bu durum işletmelerin yeni yaklaşımları, düşünce biçimlerini, teknikleri kendilerine uygulamalarını gerektirmektedir. Çevresel yönetim muhasebesi de bu alanda işletmelerin en önemli yardımcılarından birisidir. Yönetim muhasebesine çevresel boyutu eklenmesiyle işletmeler çevreye duyarlı faaliyet göstermenin etkilerini anlayabilme konusunda önemli bir avantaja sahip olabilmektedir.<sup>52</sup> Bu kapsamda, çevresel yönetim muhasebesi çevrenin korunmasına yönelik projeler, çevresel maliyetler ve gelir-

48 Süleyman Yükcü, **Maliyet Muhasebesi**, İzmir, 2007, s.5.

49 Durmuş Acar, **Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları**, Asil Yayınları, Isparta, 2005, s.103.

50 Anouk Van Heeren, **Management Accounting for Sustainable Development**, Institute for Environmental Management, Work Paper, s.4

51 Volkan Demir, “Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8, Sayı:26, Ekim 2008.,s.17

52 Mustafa Gerşil, Aydın Gerşil, Mert Soysal, “Ürün Tasarımı ve Çevresel Yönetim Muhasebesi”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:2009, Cilt: 7, Sayı:2, s.84.

ler ile ilgili parasal bilgiler kadar, enerji, su, malzeme ve mamul akışı ile ilgili fiziksel bilgilere de önem veren bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır.<sup>53</sup>

## 5.2. Tam Maliyet Muhasebesi, Yaşam Döngüsü Maliyet Muhasebesi

Muhasebenin diğer bir bölümü olan maliyet muhasebesi, endüstriyel faaliyette bulunan veya hizmet üreten işletmelerin ürettikleri mamullerin maliyetini saptayabilmek için maliyet giderlerinin türlerini ortaya çıkardıkları yerler itibarıyla ve üretilen mamullerin türlerine göre izlemek için yapılan hesaplar ve tutulan kayıtları kapsamaktadır.<sup>54</sup>

Sürdürülebilir yaklaşımın en önemli faydalarından birisi üretim maliyetlerinde, işçilik maliyetlerinde, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili maliyetlerde maliyet tasarrufu sağlamasıdır. Temiz üretim yöntemleri ve inovasyon aracılığıyla malzeme, enerji ve ürün verimliliği iyileştirilerek maliyet tasarrufu sağlanabilmektedir. Hem çalışanlar hem de toplum için güvenli ve sağlıklı iş ortamı, daha yüksek üretkenlik sağlayarak, tazminat ve yasal ihtilafları azaltarak sosyal hizmet ve sağlık giderlerini düşürerek onların yaşam kalitesini iyileştirmek yoluyla iş gören sağlık ve güvenlik maliyetlerinde tasarruf sağlayacaktır. İyi çalışma koşulları oluşturarak motivasyonu ve üretkenliği iyileştirmek; daha düşük devamsızlık veya işgören devir hızı elde etmek ve sendikalarla yaşanacak çatışmaları azaltmak, işçilik maliyetlerinde tasarruf sağlayacak ve yenilikçi

çözümleri gündeme getirecektir.<sup>55</sup>Bununla birlikte sürdürülebilir yaklaşımla birlikte ürünün yaşam boyu maliyetlerinin hesaplanması da işletmeler açısından önem kazanmıştır. Özellikle işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan ancak kayda alamadığı çevresel maliyetler olarak ifade edilen sosyal maliyetlerin belirlenmesi işletmeler açısından önemli maliyet kalemleri arasına girmiştir. Tüm bu gereksinimler sonucunda kurumsal sürdürülebilirlik ile birlikte maliyet muhasebesinde yaşam döngüsü maliyet muhasebesi ve tam maliyet muhasebesi kavramları ortaya çıkmıştır. Yaşam döngüsü maliyet muhasebesi söz konusu ihtiyaçların giderilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Yaşam döngüsü maliyet muhasebesi, bir ürünün yaşam döngüsü içerisindeki her aşamada oluşan maliyetleri değerlendirmeye alan tekniktir. Sermaye, işgücü, malzeme, enerji ve atık maliyetleri gibi değişik maliyet kalemleri, hem bugünkü hem de gelecekte oluşacak maliyetler dikkate alınarak değerlendirilir. Ürünün yaşam boyu maliyetlerinin ve çevresel maliyetlerinin hesaplanmasında ve kayda alınmasında bir araç olarak kullanılmaktadır.<sup>56</sup>

Tam maliyet muhasebesi ise işletmenin ekonomik ve sosyal maliyetleri ile birlikte ekonomik faaliyetleri sonucu ortaya çıkan maliyetleri de toplayan bir yöntemdir. Muhasebenin bu yöntemi, ekolojik yıkım ve doğal kaynakların doğru kullanılmaması gibi nedenlerle ortaya çıkan sosyal ve çevresel maliyetlerin de ürünün Pazar fiyatının belirlenmesinde dahil edilmesini gerektirir.<sup>57</sup>

<sup>53</sup> Halil Emre Akbaş, “Çevresel Yönetim Muhasebesi: Özellikleri, Unsurları ve Kullanım Alanları”, **Muhasebe Bilin Dünyası Dergisi**, Cilt/Volume:13, Sayı: 3, Eylül, 2011, s. 39.

<sup>54</sup> Süleyman YÜKÇÜ, age, s.4.

<sup>55</sup> Nuray Tokgöz, Saime Önce, “Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.B.F. Dergisi**, Cilt: X, Sayı:I, 2009, s.268.

<sup>56</sup> Mert Topoyan, age, , s.263.

<sup>57</sup> Deegan, C., Newson, M., “Environmental Performance Evaluation and Reporting for Private and Public Organizations”, **Sydney: Environmental Protection Authority**, 1996,s. 9

### 5.3. Çevre Muhasebesi

Sürdürülebilir gelişme süreciyle birlikte muhasebeciler artık işletme yönetim takımlarının bir parçası olarak alınmakta dolayısıyla finansal bilgi sistemlerinin sürdürülmesinden daha büyük role sahip olmaktadır. Dolayısıyla organizasyona ait bir muhasebe sisteminin sadece organizasyonun kendisiyle ilgili değil, çevre inisiyatiflerini de içerecek şekilde geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuştur.<sup>58</sup> Bu bağlamda verileri organize eden ve dağıtan, endeksleyen, parasal ve fiziki göstergeler yoluyla çevre ile ilgili bilgi veren bir sistem olan çevre muhasebesi gündeme gelmiştir.

Çevre muhasebesi, artan insan faaliyetlerinin çevre üzerindeki etkilerinin lokal ve global olarak görülebilmesi, özellikle şehir bölgelerinde kolaylıkla hesaba katılmayan faktörlerin kalınmanın, gelişmenin çevresel maliyetine katkılarının ölçülme ve yönetilmesinde araç olarak kullanılmaktadır.

### 5.4. Mühendislik Muhasebesi

Sürdürülebilir muhasebe; karbon yayılımı, elektrik kullanımı, hidrolojik ölçümü gibi ölçümlere ihtiyaç duymaktadır. Ancak bunların ölçülmesi için de mühendislik tekniği gerekmektedir. Bu nedenle sürdürülebilir muhasebe için mühendislik muhasebecilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Mühendislik muhasebecileri, organizasyonun sürdürülebilir raporlarını hazırlamalı, yorumlamalıdır. Bununla birlikte bu kişiler, karbon ölçümü, elektrik kullanımı gibi mühendislik bilgileri ile de donatılmış olmalıdır. Dolayısı ile sürdürülebilirlik süreci gereği bu bilgilerin kaydı yapılabilmeli ve etkisini ölçülebilmelidir.<sup>59</sup> Bunun yanında sürdürülebilir muhasebe için IFAC ve IASB'nin muhasebe standartları alanında deği-

şiklikler yapması gerekmektedir. GRI gibi yapılar tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarına uyum sağlama için özel standartların çıkarılması zorunludur.

## 6. Sonuç

Sürdürülebilir gelişme sürecinde işletmeler ve muhasebe önemli bir role sahiptir. İşletmeleri ve muhasebeyi sürdürülebilir gelişme içerisinde bu kadar önemli yapan iki faktör; işletmelerin üretim ve tüketim seviyesi ile her bir üretim ve tüketime çevre üzerindeki etkisidir. Bu etkinin azaltılması gerekmektedir. Dolayısı ile bu etkinin ölçülmesine, doğal kaynakların maliyeti ve fiyatlarının belirlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe bu etkinin ölçülmesinde, işletmenin çevresel yönetiminin sağlanmasında bir araçtır. Çünkü muhasebe bilgisi yönetim faaliyetlerinin planlanmasını etkilemektedir.<sup>60</sup> Ancak işletmelerin çevresel ve sosyal faaliyetleri ile ilgili ortaya çıkan sorunların çözümünde mevcut yapının yetersiz kalması nedeniyle bir takım farklılıklara ihtiyaç duyulmuştur.

Sürdürülebilir gelişme ile birlikte çevresel muhasebe, çevresel yönetim muhasebesi, yaşam döngüsü maliyet muhasebesi, üç kâr hanesi muhasebesi, doğal sermaye stokunun muhasebesi gibi kavramlar geliştirilmiştir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporları hazırlanmaya başlanmıştır. Ancak görülmektedir ki işletmelerde, sürdürülebilirliğin ölçülmesi ve sonuçların raporlanması konusunda tekdüzellik bulunmamaktadır. Bu nedenle muhasebeden beklenen, işletmelerin sosyal ve çevresel performanslarını gösterebilecekleri standart bir rapor oluşturmaları ve işletmenin özellikle sosyal ve çevresel performansları ile ilgili olarak şeffaflığı artırmalarıdır.

<sup>58</sup> Asaf Murat Altuğ, age, s. 276.

<sup>59</sup> Collins C. Ngwakwe, "Rethinking The Accounting Stance on Sustainable Development",2010. s.6

<sup>60</sup> Collins C. Ngwakwe, age. s.10

**KAYNAKÇA**

Accounting for Sustainability , A Report From the Accounting for Sustainability Group Convened by HRH The Prince of Wales, 2006.

Anouk Van Heeren, **Management Accounting for Sustainable Development**, Institute for Environmental Management, Work Paper.

Asaf Murat Altuğ, “Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: XXIV, Sayı 1.

Collins C. Ngwakwe, “Rethinking The Accounting Stance on Sustainable Development”,2010.

Durmuş Acar, **Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları**, Asil Yayınları, Isparta, 2005.

Halil Emre Akbaş, “Çevresel Yönetim Muhasebesi: Özellikleri, Unsurları ve Kullanım Alanları”, **Muhasebe Bilin Dünyası Dergisi**, Cilt/Volume:13, Sayı: 3, Eylül, 2011.

Mert Topoyan, “Yeniden Üretim Sistemleri İçin Sürdürülebilir Ürün Tasarımlarının Oluşturulması”, **VI. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sempozyumu**, 25-27 Kasım, Konya.

Mustafa Gerşil, Aydın Gerşil, Mert Soysal, “Ürün Tasarımı ve Çevresel Yönetim Muhasebesi”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:2009, Cilt: 7, Sayı:2.

Nuray Tokgöz, Saime Önce, “Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: X, Sayı:I, 2009.

Oana Raluca Ivan, “Sustainability Accounting Basis: A Conceptual Framework” **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, 11(1), 2009.

Stefan Schatigger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection**, 2006.

Sustainability Reporting Guidelines, [www.globalreporting.org/.../G3\\_GuidelinesTURKISHFINAL278201\(09.11.2011\)](http://www.globalreporting.org/.../G3_GuidelinesTURKISHFINAL278201(09.11.2011)).

Süleyman Yükçü, **Maliyet Muhasebesi**, İzmir, 2007.

Volkan Demir, “Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8, Sayı:26, Ekim 2008.

A.Banu Başar, Mehmet Başar, “Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye’deki Durumu”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2006/2.

Alessia Damato, Sybil Henderson, Sue Florence, “Corporate Social Responsibility and Sustainable Business”, <http://www.ccl.org/leadership/pdf/research/CorporateSocialResponsibility.pdf> (20.10.2011).

Asaf Murat Altuğ, “Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: XXIV, Sayı 1.

Begüm Tatarı, Şirketlerin Toplumla İlişkisinde Yükselen Değer: Kurumsal sosyal Sorumluluk, İzmir Ticaret Odası, Aralık 2003.

Coşkun Can Aktan, Kurumsal Yönetim, <http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-yonetim/kurumsal-yonetim/aktan-kurumsal.pdf> (06.12.2011).

Deegan, C., Newson, M., “Environmental Performance Evaluation and Reporting for Private and Public Organizations”, **Sydney: Environmental Protection Authority**, 1996.

Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 9. Baskı, Ankara, 2010.

Edward Freeman, Strategic Management: A Stakeholder Approach, Cambridge University Press, 2010.

Fatih Güner, “Bir Stratejik Yönetim Modeli Olarak Balanced ScoreCard”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 10/1, 2008.

Fatmanur Ertuğrul, “Paydaş Teorisi ve İşletmenin Paydaşları ile İlişkilerinin Yönetimi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 31, Temmuz-Aralık 2008.

Geoff Lamberton, **Accounting Forum**,(29), 2005

Gray Robb “ Reporting For Sustainable Development: Accounting for Sustainability in 2000 AD”, **Environmental Values**, 1994.

Güler Aras, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Yansımaları”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:20, 2007.

[http://www.imkb.gov.tr/datum/surdurulebilirlik/SURDURULEBILIRLIK\\_OZET\\_BILGILER.pdf](http://www.imkb.gov.tr/datum/surdurulebilirlik/SURDURULEBILIRLIK_OZET_BILGILER.pdf).

İnan Özalp, Zümrit Tonus Ve Muammer Sarıkaya, “İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algılamaları Üzerine Bir Araştırma”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, 2008.

M. de Souza Riberio, L. N. De Carvalho, **The Accounting Information As a Support to Sustainable Development**, [http:// www.witpress.com](http://www.witpress.com). (21.11.2011).

Mathews M R, **Socially Responsible Accounting**, Chapman&Hall, London, 1993.

Mehdi Moradzadehfard, Mohammad Moshashaei, “The Accountant’s Role In Organizations’ Sustainability”, **European Journal of Scientific Research**, Vol:59, No:3, 2011.

Mert Topoyan, “Yeniden Üretim Sistemleri İçin Sürdürülebilir Ürün Tasarımlarının Oluşturulması”, **VI. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sempozyumu**, 25-27 Kasım, Konya.

Muammer Sarıkaya, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, Yönetim Yaklaşımlarıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik, Ed: Senem Besler, Beta, İstanbul, 2009.

Muammer Sarıkaya, F.Zişan Kara, “Sürdürülebilir Kalkınmada İşletmelerin Rolü: Kurumsal Vatandaşlık”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2007, Cilt:14, Sayı:2, Manisa.

Murat Çetin, “Doğal Sermaye ve Sürdürülebilir Kalkınma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl: 2005, Cilt: 10, Sayı:1.

Murat Ertuğrul, Muammer Sarıkaya, Aytül Ayşe Özdemir, Metin Kılıç, Sinan Yılmaz, **Yönetim Yaklaşımıyla Kurumsal Sürdürülebilirlik**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 12.Baskı, Ankara, 2005.

Russell S., Haign N. And Griffiths A., “Understanding Corporate Sustainability”, **Corporate Governance and Sustainability**, 2007.

Selami Yıldız, Yalçın Karagöz, Muammer Karagöz, “Performans Değerlendirme ve Süreç Yönetim Aracı Balanced ScoreCard’ın Kartın Boyutlarına Katılım Düzeyi: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 3, 2010.

Senem Besler, Muammer Sarıkaya, “Kurumsal İtibarı Yaratmada Kurumsal Paydaş Yönetimi ve Medya ile İlişkilerin Önemi”, 2008 Muhan Soysal İşletmecilik Konferansı: İşletmecilikte Yeni Gelişmeler ve Fırsatlar, ODTÜ Kuzey Kıbrıs Kampüsü, 2008.

Stefan Schatigger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection**, 2006.

Sustainability accounting, [www.cocstructingexcellence.org.uk](http://www.cocstructingexcellence.org.uk) (10.11.2011).

Tunç Köse, “İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetim Tekniği”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayın Organı **Mali Çözüm Dergisi**, 13(63), Nisan-Mayıs-Haziran, 2003.

Türkiye’de Sosyal Sorumluluk Değerlendirme Raporu, Mart 2008, Ankara, [www.unglobalcodocs/.../CSR\\_Report\\_in\\_Turkish.pdf](http://www.unglobalcodocs/.../CSR_Report_in_Turkish.pdf) (09.10.2011).

United Nations Development Programme (UNDP), “Glossary of Key Terms”, Governance for Sustainable Human Development



# PAYDAŞLARIN ÇEVRE MUHASEBESİ UYGULAMALARINA ETKİLERİ<sup>1</sup>

Dr. Sevgi AYDIN\*

## ÖZET

Bu çalışmanın amacı, paydaşların çevre muhasebesi uygulamalarına etkilerini ölçmektir. Çalışma kapsamında, çevre muhasebesinin yaygın olarak kullanıldığı Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren konaklama işletmeleri ile Türkiye'de faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde paydaşların çevre muhasebesi uygulamalarına etkileri incelenmiştir. Araştırmanın sonuçları göstermektedir ki paydaş gruplarından hissedarlar ve yöneticiler her iki ülkede de etkilidir. Ayrıca konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin belirlenerek ayrı olarak raporlanmasında Türkiye'de toplumun, Birleşik Krallık'ta ise kredi kuruluşlarının etkili olduğu belirlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Çevre muhasebesi, çevresel raporlama, paydaşlar.

## STAKEHOLDERS' EFFECTS TO ENVIRONMENTAL ACCOUNTING APPLICATIONS<sup>1</sup>

### ABSTRACT

The aim of the study is to measure stakeholders' effects to environmental accounting applications. For this purpose, stakeholders' effects to environmental accounting applications has evaluated at the accommodation enterprises which are operating in the United Kingdom and Turkey where environmental accounting has common uses. The results of the study indicate that managers and shareholders are effective in each country. In addition, society is effective in Turkey and creditors are effective in the United Kingdom to separately determining and reporting environmental costs.

**Key Words:** Environmental accounting, environmental reporting, stakeholders.

<sup>1</sup> Bu çalışma TUBITAK ve Bristol Business School tarafından desteklenmiştir.

This study supported by TUBITAK and the Bristol Business School.

\* sevgiaydinsa@hotmail.com



## 1. GİRİŞ

**T**eknolojik gelişmeler ve rekabetin artması, çevre konusundaki bilinçlilik düzeyini artırırken karlılık, gelişme gibi hedeflerin yanında çevresel hedefler de hızla önem kazanmaktadır. Bu bağlamda, şirketler tarafından kullanılan muhasebe sisteminin paydaşlara ve diğer ilgi gruplarına mali konuların yanı sıra, çevre ile ilgili konularda da bilgi sağlaması beklenmektedir. Bu beklentilere bağlı olarak çevre muhasebesi de yeni bir uygulama olmasına rağmen tüm dünyada kullanım alanı bulmaya başlamıştır. Paydaşların çevre muhasebesi uygulamalarına etkilerini ölçmek amacıyla gerçekleştirilmiş olan bu çalışmada öncelikle literatür incelemesi yapılmış, daha sonra araştırma yöntemi ve analizler hakkında bilgiler sunulmuş ve son olarak da sonuçlara yer verilmiştir.

## 2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Çevre muhasebesi olumsuz çevresel etkilerin tespit edilmesi ve azaltılması, çevresel maliyet ve karların tanımlanması, çevresel etkilerin giderilmesi konusundaki çalışmaların belirlenmesi, çevreyle ilgili iyileştirmelere yönelik yönetim kararlarının teşvik edilmesi için bilgi ve kontrol sistemlerinin oluşturulması, finansal ve finansal olmayan muhasebe sistemlerinin planlanması, iç ve dış amaçların değerlendirilmesi, raporlanması ve performans ölçümüne ilişkin yeni modellerin geliştirilmesi, geleneksel finansal kriterlerle çevresel kriterlerin çeliştiği alanların tanımlanması, incelenmesi ve düzeltme yollarının aranması konularını kapsayan muhasebe sürecidir (Bebbington vd., 1994). Çevre muhasebesinin özünde, çevresel kaynakları tüketen her işletmenin, katlandığı çevresel maliyetleri mali tablolarında raporlaması ve kamunun bilgisine sunması yatmaktadır (Kırılıoğlu ve Kasapoğlu Yıldız, 2004). Çevre muhasebesi, konusu daha geniş olan sosyal muhasebenin, bir alt alanını oluşturmaktadır ve konuya ilgi duyan

grupların bu konuyla ilgili bilgilere olan taleplerindeki artışa bağlı olarak gelişmiştir (Akün, 1999).

İşletmelerin çevreye olan olumsuz etkilerinin azaltılması konusunda pek çok farklı grubun baskısı söz konusudur (Peattie, 1995). Toplumsal baskılar, tüketici talepleri, çevreyle ilgili çeşitli organizasyonlar ve yasal düzenlemeler, işletmeleri çevre konusunda duyarlı davranmaya ve karar alma süreçlerinde çevresel faktörleri de dikkate almaya yöneltmektedir (Haftacı ve Söylü, 2008). Çeşitli meslek örgütleri ve diğer sivil toplum örgütleri de bu kapsam içerisinde etkili baskı grupları olarak dikkate alınmaktadır. Karar alma sürecinde çevreyi göz önünde bulunduran şirketler önemli bir rekabet avantajına sahip olmaktadır (Macve, 1997). Çevre muhasebesi, paydaşların büyük bir çoğunluğu için son derece önem taşımaktadır (Mathews, 1997). Paydaş gruplarının baskıları nedeniyle çevre muhasebesi gittikçe daha fazla önem kazanmaktadır (Brown ve Fraser, 2006).

Paydaşlar işletmenin başarısından etkilenen veya işletmenin başarısını etkileyen kişi veya gruplardır (Freedman, 1984). Paydaşlar hissedarlar, kredi kuruluşları, yöneticiler, çalışanlar, rakipler, müşteriler, tedarikçiler ve toplum olarak tanımlanmaktadır (Gray ve Bebbington, 2007). İşletmeler, çevre üzerindeki etkilerinden dolayı, paydaş gruplarının baskılarına maruz kalmaktadırlar. Paydaş gruplarının çevresel konularda işletmelere uyguladıkları baskı her geçen gün artmaktadır (Smith ve Haugtvedt, 1995). İşletmeler bu grupların baskılarını azaltmak ve aynı zamanda karar alma süreçlerinde etkinliği artırmak için çevresel maliyetlerini izlemekte ve raporlamaktadırlar (Welford, 1998). Paydaş gruplarının baskılarına paralel olarak işletmelerin çevresel raporlama eğilimlerinde artış gözlenmektedir (Deegan ve Gordon, 1996). İşletmelerin çevre muhasebesi kullanmalarının en önemli nedenlerinden biri çeşitli paydaş grupla-

rından gelen baskılardır. Bununla birlikte tüketiciler de çevreye duyarlı ürünleri tercih etmektedirler (Miles ve Munilla, 1995). İşletmelerin piyasadaki konumlarını devam ettirebilmeleri, karlılık, gelişme ve sürdürülebilirlik amaçlarına ulaşabilmeleri için, paydaş gruplarının baskılarını göz önünde bulundurmaları önem arz etmektedir.

Baskı gruplarının taleplerine cevap vermek, mevzuat ve diğer düzenlemelerin gereklerini yerine getirmek ve rekabetçi ortamda çevre duyarlılığı ile tüketici eğilimini cezbetmek amaçlarının yanı sıra, çevre muhasebesi ile maliyet, vergi ve kar performansını geliştirmek de mümkündür.

### 3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ ve ANALİZLER

#### 3.1. Araştırma Yöntemi

Paydaşların çevre muhasebesi uygulamalarına etkisini ölçmek amacıyla gerçekleştirilmiş olan bu çalışma kapsamında, Birleşik Krallık'ta ve Türkiye'de faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde alan araştırması yapılmıştır. Veriler, anket yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Paydaşların, konaklama işletmelerinin çevresel maliyetlerini ayrı olarak belirleyip raporlamalarına etkileri, beşli Likert Ölçeği kullanılarak belirlenmiştir.

Türkiye'de faaliyet gösteren toplam 2.355 adet 4 ve 5 yıldızlı otelin yöneticilerine ait iletişim bilgileri [www.turkiyeotellerirehberi.com](http://www.turkiyeotellerirehberi.com) internet sitesinden alınmıştır. Anket formu online olarak düzenlenerek söz konusu otellerin yöneticilerine e-posta ile gönderilmiştir. Takip eden bir hafta süresince söz konusu yöneticilere telefon aracılığıyla ulaşılarak anket formunu cevaplamaları sağlanmaya çalışılmış ve cevap alınamamış olan yöneticilere anket formu ikinci defa gönderilmiştir. Ayrıca yüz yüze görüşme yöntemi ile de anket formları doldurtulmuştur. Türki-

ye'de gerçekleştirilen alan araştırması kapsamında toplam 239 adet anket cevaplandırılmıştır ve bu anket formlarının 229 adedi kullanılabilir durumdadır.

Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren toplam 1.367 adet 4 ve 5 yıldızlı otelin yöneticilerine ait iletişim bilgileri [www.visitbritain.com](http://www.visitbritain.com) resmi internet sitesinden alınmıştır. Anket formu online olarak düzenlenerek söz konusu otellerin yöneticilerine e-posta ile gönderilmiştir. Takip eden bir hafta süresince söz konusu yöneticilere telefon aracılığıyla ulaşılarak anket formunu cevaplamaları sağlanmaya çalışılmış ve cevap alınamamış olan yöneticilere anket formu ikinci defa gönderilmiştir. Ayrıca yüz yüze görüşme yöntemi ile de anket formları doldurtulmuştur. Birleşik Krallık'ta gerçekleştirilen alan araştırması kapsamında toplam 116 adet anket cevaplandırılmıştır ve bu anket formlarının 104 adedi kullanılabilir durumdadır.

Ana kütle (N) ve örneklem büyüklüğü (n) itibarıyla örneklemin anlamlılığı değerlendirilirse ortalama % 6.5'lik bir hata payı ortaya çıkmaktadır.

$$n = \frac{N * P * Q * Z^2}{P * Q * Z^2 + (N - 1) * \alpha^2} \quad (\text{Lakeheadu, 2002})$$

Formülasyonunda %50'lik P ve Q özellikleri veri alınırsa söz konusu hata payı, %5 - %10 aralığında kalarak, yaklaşık % 6.5 olmaktadır. Dolayısıyla, bu çalışma için derlenmiş olan anketler, analize tabi tutulmak bakımından uygun bulunmuştur.

#### 3.2. Analizler

Araştırmaya katılan otellerin genel özellikleri Tablo 5.1'de gösterilmektedir. Türkiye'de faaliyet gösteren otellerden ankete cevap verenlerin yüzde 45'i 5 yıldızlı, yüzde 55'i 4 yıldızlıdır. Araştırma kapsamında incelenen Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren otellerin yüzde 29.8'i 5 yıldızlı, yüzde 70.2'si 4 yıldızlıdır.

**Tablo 3.1.** Otellerin Genel Özellikleri

Otellerin Özellikleri	Yıldız		Konaklama Türü		Çevresel Yönetim Sistemi	
	5	4	Tatil	İş	Var	Yok
<b>Türkiye(%)</b>	45	55	70.3	29.7	20.5	79.5
<b>Birleşik Krallık (%)</b>	29.8	70.2	65.4	34.6	39.4	60.6

Türkiye’de ve Birleşik Krallık’ta faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde paydaşların, çevresel maliyetlerin belirlenerek ayrı olarak raporlanması üzerinde etkili olup olmadıklarına ilişkin sorular ankete eklenmiş ve cevap seçenekleri beşli Likert Ölçeği ile sınanmıştır. Bu ölçümden elde edilen veriler lojistik regresyon yöntemi ile analiz edilmiştir. Lojistik regresyon analizinin sonuçları Tablo 5.3’te gösterilmektedir.

Türkiye’de faaliyet gösteren konaklama işletmelerine ilişkin regresyon modelinin -2 Log Likelihood değeri 221.449, kestirim gücü yüzde 76.4’tür ve modele ilişkin KiKare değeri istatis-

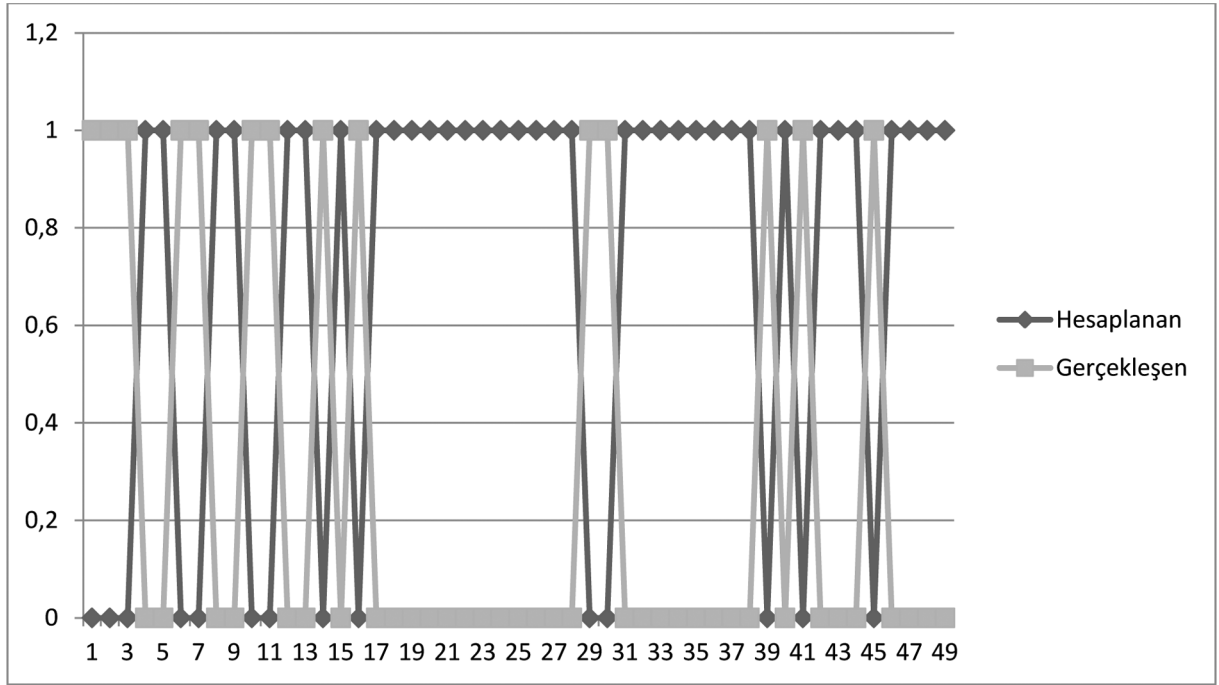
tiki olarak .001 düzeyinde anlamlıdır. Tüm bu veriler modelin iyi bir model olduğunu göstermektedir. Ayrıca modelin Hosmer Lemeshow testi sonuçları istatistiki olarak anlamlı değildir. Model Hosmer Lemeshow ( $p \geq .05$ ) uyum iyiliği testine göre de uygun bir modeldir (Hosmer vd., 1997). Lojistik regresyon analizinin sonuçlarına göre, Türkiye’de, konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin belirlenerek ayrı olarak raporlanması üzerine paydaş gruplarından hissedarların ve toplumun etkisinin istatistiki olarak .10 düzeyinde, yöneticilerin etkisinin ise .01 düzeyinde anlamlı olduğu belirlenmiştir.

**Tablo 3.2** Türkiye’de ve Birleşik Krallık’ta Faaliyet Gösteren Konaklama İşletmelerinde, Çevresel Maliyetlerin Belirlenerek Ayrı Olarak Raporlanmasında Paydaşların Etkisine İlişkin Lojistik Regresyon Analizi

Bağımsız Değişkenler	Türkiye				Birleşik Krallık			
	Katsayı	Std.Hata	Wald	p	Katsayı	Std.Hata	Wald	P
Hissedarlar	.318	.180	3.107	.078	-2.517	1.019	6.097	.014
Yöneticiler	-.615	.204	9.068	.003	-3.458	1.455	5.648	.017
Kredi Kuruluşları	-.174	.200	.750	.386	-3.798	1.465	6.716	.010
Rakipler	-.055	.168	.107	.743	-1.481	1.008	2.159	.142
Müşteriler	-.175	.188	.868	.352	-.545	1.053	.267	.605
Çalışanlar	-.019	.197	.009	.925	-.367	1.210	.092	.761
Tedarikçiler	.000	.177	.000	.996	1.447	1.203	1.447	.229
Toplum	-.300	.167	3.229	.072	.481	1.167	.170	.680
Devlet	.058	.131	.192	.661	-.350	.564	.385	.535
Sabit	1.166	.599	3.795	.051	22.844	8.187	7.786	.005
-2 Log Likelihood	221.449				23.549			
KiKare	37.735 (p<.001)				104.837 (p<.001)			
Nagelkerke R <sup>2</sup>	.224				.896			
Kestirim Gücü (%)	76.4				96.2			
N	229				104			

Türkiye’de faaliyet gösteren konaklama işletmelerinden, paydaşlara ilişkin lojistik regresyon analizinin sonuçlarına göre çevresel raporlama yapmaları beklenirken fiili durumda çevresel raporlama yapmayanlar ile çevresel raporlama yapmaları beklenmediği halde yapan konaklama işletmeleri Şekil 5.3’te gösterilmektedir. Şekilde yatay eksenle konaklama işletmeleri gösterilmektedir. Dikey eksenle ise “1” çevresel raporlama yapılmasını, “0” çevresel raporla-

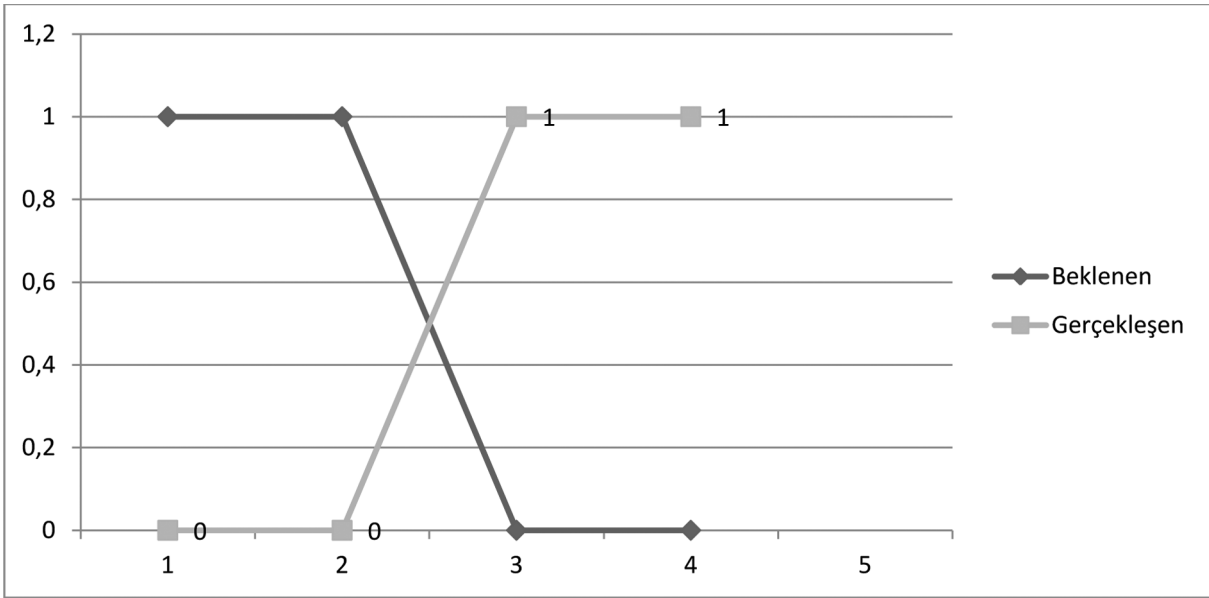
ma yapılmamasını temsil etmektedir. Şekil 5.3’te gösterilmekte olan konaklama işletmelerinden lojistik regresyon aracılığı ile hesaplanan sonuçlara göre çevresel raporlama yapması beklenirken çevresel raporlama yapmayan konaklama işletmelerinin oranı %72, lojistik regresyon aracılığı ile hesaplanan sonuçlara göre çevresel raporlama yapması beklenmediği halde çevresel raporlama yapan konaklama işletmelerinin ise oranı %28’dir.



**Şekil 3.1.** Türkiye'deki Konaklama İşletmelerinden Paydaşlara İlişkin Lojistik Regresyon Analizinin Sonuçları ile Gerçekleşen Durum Arasında Farklılık Olanlar

Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren konaklama işletmelerine ilişkin regresyon modelinin -2 Log Likelihood değeri 23.549, kestirim gücü yüzde 96.2'dir ve modele ilişkin KiKare değeri istatistiki olarak .001 düzeyinde anlamlıdır. Ayrıca modelin Hosmer Lemeshow testi sonuçları istatistiki olarak anlamlı değildir. Model Hosmer Lemeshow ( $p \geq .05$ ) uyum iyiliği testine göre de uygun bir modeldir. Lojistik regresyon analizinin sonuçları, Birleşik Krallık'ta, konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin belirlenerek ayrı olarak raporlanmasının, paydaş gruplarından hissedarlar ve yöneticiler ile arasındaki ilişkinin istatistiki olarak .01 anlamlılık düzeyinde olduğunu, kredi kuruluşları ile arasındaki ilişkinin ise .10 anlamlılık düzeyinde olduğunu göstermektedir.

Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren konaklama işletmelerinden, lojistik regresyon analizinin sonuçlarına göre çevresel raporlama yapmaları beklenirken fiili durumda çevresel raporlama yapmayanlar ile çevresel raporlama yapmaları beklenmediği halde yapan konaklama işletmeleri Şekil 5.4'te gösterilmektedir. Şekil 5.4'te gösterilmekte olan konaklama işletmelerinden lojistik regresyon aracılığı ile hesaplanan sonuçlara göre hem çevresel raporlama yapması beklenirken çevresel raporlama yapmayan konaklama işletmelerinin, hem de lojistik regresyon aracılığı ile hesaplanan sonuçlara göre çevresel raporlama yapması beklenmediği halde çevresel raporlama yapan konaklama işletmelerinin oranı %50'dir.



**Şekil 3.2.** Birleşik Krallık'taki Konaklama İşletmelerinden Paydaşlara İlişkin Lojistik Regresyon Analizinin Sonuçları ile Gerçekleşen Durum Arasında Farklılık Olanlar

#### 4. SONUÇ

Paydaşların çevre muhasebesi uygulamalarına etkilerini ölçmek amacıyla, Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren konaklama işletmeleri ile Türkiye'de faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde gerçekleştirilen bu çalışmanın sonuçları birkaç önemli noktayı işaret etmektedir.

Paydaşların, çevresel maliyetlerin belirlenerek ayrı olarak raporlanması üzerinde etkili olup olmadıklarına ilişkin olarak Türkiye'de ve Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde gerçekleştirilen bu çalışmanın sonuçları göstermektedir ki hissedarlar ve yöneticiler her iki ülkede de etkilidir. Ayrıca konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin belirlenerek

ayrı olarak raporlanmasında Türkiye'de toplumun, Birleşik Krallık'ta ise kredi kuruluşlarının etkili olduğu belirlenmiştir.

Hissedarlar ve yöneticiler işletmelerin karar alma süreçlerinde oldukça etkin rol oynamaktadırlar. Dolayısıyla konaklama işletmelerinin çevresel raporlamaya ilişkin kararlarında bu grupların etkisinin olması kaçınılmazdır. Araştırmanın sonuçları da bu beklentiyle uyumlu olarak, hem Türkiye'de hem de Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin belirlenerek ayrı olarak raporlanmasında hissedarların ve yöneticilerin etkisini ortaya çıkarmaktadır.

İşletmeler toplumun değişik kesimlerini farklı

boyutlarda etkileyebilmektedirler. İşletmelerle ilgisi ne olursa olsun toplumun üyeleri artık işletmeleri, çevresel yasalara uymanın yanı sıra, uzun dönemli bir sürdürülebilirliğin sağlanmasını da sağlayan, iyi bir komşu olarak görmek istemektedirler. Güvenilir ve anlaşılır çevresel bilgiler, topluma bu anlayışı geliştirmesi için yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda çevresel performans bir işletmenin uzun dönemli mevcudiyetini etkileyebilmektedir. Bu açıdan, toplumun üyeleri işletmenin yerel ekonomiye yaptığı katkıyı gösteren bilgilere ilgi duymaktadır (Özbirecikli, 2002). Araştırmanın sonuçları, işletmelerin çevresel kararlarında etkili olduğu literatürde de vurgulanmakta olan toplumun, Türkiye’de faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin çevresel maliyetlerini belirleyip raporlamalarında istatistiki olarak %10 anlamlılık düzeyinde etkili olduğunu göstermektedir.

Kredi kuruluşlarının (borç verenlerin) bilgi ihtiyaçları yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarından daha büyük olabilmektedir. Ülkemizde henüz bu tarz bir anlayış gelişmemiştir. Ancak gelişmiş ekonomilerde özellikle bankacılık sektörünün çevre

raporu kavramının gelişmesinde oldukça aktif rol oynadığı bilinmektedir (Özbirecikli, 2002). Araştırma sonuçları literatürle uyumlu olarak kredi kuruluşlarının Türkiye’deki konaklama işletmelerinin çevresel raporlamalarında etkili değilken, Birleşik Krallık’taki konaklama işletmelerinin çevresel raporlamalarında etkili olduğunu ortaya koymaktadır.

Geleneksel muhasebe sistemlerinde çevresel maliyetlerin göz ardı edilmesi, karar alma süreçlerinde etkinliği azaltmaktadır. Bu nedenle de çevre muhasebesi uygulamalarının önemi artmaktadır. İşletmelerin başarılı olabilmeleri için çeşitli paydaş gruplarının tepkilerine duyarlı olmaları gerekmektedir. Bugün çevresel duyarlılık sürekli olarak artan bir paydaş beklentisi olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerin bu beklentileri göz ardı ederek ekonomik ve sosyal açıdan başarıya ulaşmaları mümkün görülmemektedir. İşletmelerin, paydaş gruplarının beklentilerini karşılamaları ve finansal performansları ile birlikte çevresel performanslarını artırmaları için çevre muhasebesi kullanmaları önem arz etmektedir.

**KAYNAKÇA**

1. Akün L., “Çevre Muhasebesi: Genel Bir Bakış”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.1, Sayı.1, (1999), s.145-155.
2. Bebbington J., Gray R., Thomson I. ve Walters D., “Accountants’ Attitudes and Environmentally-Sensitive Accounting”, Accounting and Business Research, Vol.24, No.94, (1994), s.109-120.
3. Deegan C. ve Gordon B., “A Study of the Environmental Disclosure Practices of Australian Corporations”, Accounting and Business Research, Vol.26, No.3, (1996), s.187-199.
4. Gray R. ve Bebbington J., Accounting for the Environment, Sega Publications, Londra, 2007.
5. Haftacı V. ve Soylu K., “Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı.15, No.1, (2008), s.92-113.
6. Hosmer D.W., Hosmer T., Cessie S.L. ve Lemeshow S., “A Comparison of Goodness-of-Fit Tests for the Logistic Regression Model”, Statistics in Medicine, Vol.16, (1997), s.965-980.
7. Kıriloğlu H. ve Kasapoğlu Yıldız Ş., “Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Vol.22, Nisan, (2004), s.49-60.
8. Macve R., Accounting for Environmental Cost, The Industrial Green Game içinde (Editör: Richards D.), s.185-199, National Academy Press, Washington, 1997.
9. Mathews M.R., “Twenty-Five Years of Social and Environmental Accounting Research: Is There a Silver Jubilee to Celebrate”, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 10, (1997), s.481-531.
10. Miles M. P. ve Munilla L. S., The Eco-Marketing Orientation: an Emerging Business Philosophy, Environmental Marketing: Strategies, Practice, Theory, and Research içinde (Editörler: M. J. Polonsky ve A. T. Mintu-Wimsatt), s.3-20, Haworth Press, New York, 1995.
11. Özbirecikli M., Çevre Muhasebesi: Kavramlar Uygulama Alanları Araştırma Sonuçları, Natürel Kitap ve Yayıncılık, Ankara, 2002.
12. Peattie K., Environmental Marketing Management Meeting the Green Challenge, Pitman Publishing, Londra, 1995.
13. Smith S.M. ve Haugtvedt C.P., Pro-Environmental Attitudes and Behavior: Implications of Understanding Basic Attitude Change Processes and Attitude Structure for Enhancing Behavior, New Developments in Environmental Marketing: Advances in Theory, Research, and Practice içinde (Editörler: Polonsky M. and Mintu A.), Hayworth Press, Ohio, 1995.
14. Welford R., Corporate Environmental Management 1 - Systems and Strategies, Earthscan Publications Ltd., Londra, 1998.
15. www.lakeheadu.ca, 2002.





# “KÂR MAKSİMİZASYONU” AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARINDA EKONOMİK ANALİZ İHTİYACI

**Dr. Deniz Umut ERHAN\***

## ÖZET

Çok uluslu veya çok şirketli işletmeler açısından fiyatlandırma politikaları stratejik olarak kâr maksimizasyonun önemli araçlarından biridir. Bu tip işletmeler ticari kazancı ve kurumsal kârlılığını artırmak amacıyla piyasa koşullarına uygun yapılanma modelleri kurmaktadır. Kurulan yapılanma modelleri içerisinde transfer fiyatlandırması modeli de maliyeti ve sağladığı fayda ölçüsünde sıklıkla uygulanmaktadır. Vergi otoritesinin ilgisine giren uygulamalar, gerek yasal mevzuata uyumluluk gerekse yönetim kararlarında doğruluk arasında ikilem yaratmaktadır. Bu çalışmada transfer fiyatlandırması uygulamalarında “ekonomik analiz” yöntemi ayrıntılı olarak tartışılarak, firmalar açısından uygulanabilir ekonomik yaklaşımlarla yasal mevzuat ve muhasebe standartlarının uyuşan yönleri ortaya konmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Transfer Fiyatlandırması, Kâr Maksimizasyonu, Ekonomik Analiz, Örtülü Kazanç Dağıtımı, Emsale Uygunluk İlkesi, İlişkili Taraf, İşleme Dayalı Kâr Marjı, TMS-24, TFRS-8

## ABSTRACT

Pricing policies are essential instruments of profit maximization from the perspectives of multinational and multi-firm enterprises. Enterprises seek proper organizational structuring models for assuring sufficient commercial revenues and corporate profitability. Transfer pricing tools were frequently deployed by established organizational models under the cost-effectiveness criteria. Such applications were strictly supervised by tax authorities in a way creating dilemma of full compliance to legislation and sound managerial decisions. Under this study, an in-depth discussion of economic analysis methodology in transfer pricing were presented for highlighting the possible aspects of the problem addressing a common ground between real economic concerns and legislation and/or accounting standards.

**Keywords:** Transfer pricing, profit maximization, economic analysis, embedded revenue allocation, arm's-length principle, related part, Transactional Net Margin Method, TMS-24, TFRS-8

\* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü

## 1. GİRİŞ

**E**konomik anlamda, işletme, en kısa tanımla ile işletme değerini maksimum kılmak amacıyla örgütlenmiş kuruluşlardır. İşletme değerinin maksimum olması, işletmenin temel amaçları arasında sayılan devamlılığını sağlama ve kâr elde etme amaçlarının bir arada gerçekleştiğini gösterir. Sürekliliğini sağlayan ve faaliyetlerini kârlı bir biçimde sürdüren bir işletme paydaşlarına karşı birincil yükümlülüğünü yerine getirmiş olur. Faaliyet gösterdikleri piyasaların ekonomik koşulları altında her işletme arz ettikleri ürün ve hizmetlerle talebi buluştururken kâr etme çabası içindedir. İşletmelerin kârlılık hedeflerinin ve bu hedefe nasıl ulaşılacağına belirlenmesinde içinde bulunulan piyasanın yapısı büyük ölçüde etkili olmaktadır. İşletmelerin piyasada karşılaştığı yoğun rekabet ortamı, işletmeleri kârlarını arttırmak veya varsa zararı azaltmak amacıyla serbest fiyatlandırma yerine maliyetlerini minimum olacağı noktaya doğru çekmeye itmiştir. Tekelci piyasalarda dahi, fiyatlandırma arz- talep dengesine bağlı olacağından işletme kârını çoğaltacak diğer bir ifade ile net bugünkü değerini maksimum kılacak en uygun fiyat düzeylerini belirlemeye ve bunu sağlayacak politikaları uygulamaya çalışacaktır. Buna bağlı olarak serbest piyasa ekonomilerinde, kârlılığı arttırmak amacıyla işletmeler sermaye verimliliğini güçlendirecek ve kendileri için piyasa koşullarının getireceği riskleri minimize edecek en akılcı yapılanma modellerini oluşturmaya çalışacaklardır.

Ekonomik dinamiklere tepeden bakıldığında küreselleşme ve teknolojinin gelişmesiyle, ulusal ekonomilerin giderek sınırları aşan piyasalarda bütünleştiği gözlemlenmektedir. Ulusal piyasaların bütünleşmesinin en önemli nedenlerinden biri, ana üretim faktörü olan sermayenin, en yüksek getiriye sağlayacak pazarlara doğru hareketliliğini artırmasıdır. Bu durumun en somut sonucu birden fazla ülkede kurulmuş bağlı işlet-

meleri içeren çokuluslu işletmelerin dünya ticaretindeki paylarının milli hasıllarla boy ölçüşecek ölçüde artmış olmasıdır. Sermayenin dünya üzerinde dolaşımının kolaylaşması ve dolaysızlaşması diğer üretim faktörlerini de peşinden sürüklemektedir. Sermaye hareketlerinin dolaysızlaşması işletme kavramı açısından kârlılığı arttıracak yeni iş modellerinin, risk yönetimi yaklaşımlarının ve örgütlenme biçimlerinin geliştirilmesi gereğini doğurmaktadır. Çok uluslu şirketlerin ortaya koyduğu iş, risk ve örgütlenme modellerinin odağında farklı ülkelerdeki pazar potansiyelleri kadar farklı maliyet, risk ve kazanç koşullarına göre yatırım yapmak veya yerleşmek düşüncesi yatmaktadır. Ulusal ölçekte faaliyet gösteren holdingler gibi çok şirketli oluşumlar için de geçerli olan bu yaklaşım, operasyonlarının en yüksek kâr sağlayacak biçimde farklı ülkelerde, sektörlerde veya projelerde satış, üretim, lojistik, araştırma-geliştirme gibi işlevler bazında örgütlenmeyi gerektirmektedir. Çok uluslu veya çok şirketli girişimlerin grup içinde bağlı işletme ve iştirakleriyle gerçekleştirdikleri işlemlerin artması, transfer fiyatlaması konusunu öne çıkartmaktadır. Transfer fiyatlandırması, birbiriyle bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyat olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle, transfer fiyatlandırılması, bir işletmenin gelir-gider veya kâr paylaşımı olarak bağlantılı olduğu, kâr paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan, ana şirket veya alt şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibarıyla hakim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal, hizmet ve hakların transferlerinde uygulanan fiyatlama olarak tanımlanabilir. Bu çalışmada yasal mevzuat ve transfer fiyatlaması ile ilgili muhasebe standartları dikkate alınarak uluslararası işletmeler ve holdinglerde transfer fiyatlaması uygulamalarının, ekonomik analizler

yapılarak işletme kârını maksimize edebilecek bir araç olarak kullanılabilmesi ortaya konmaktadır.

## 2. Transfer Fiyatlandırması Kavramına Genel Bakış

Çokuluslu işletmelerin uluslararası ticaretteki öneminin artması, ülkelerin vergi düzenlemelerini yeniden yapılandırmalarını gerektirmiştir. Ülkelerdeki vergi düzenlemelerinin farklı olması bazı ülkelerin sermaye hareketlerini kendilerine yönlendirmek amacıyla vergi oranlarını düşük seviyelere çekmeleri sonucunda uluslararası seviyede vergi rekabeti ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede transfer fiyatlaması ile ilgili olarak öncelikle sermayenin yoğun, vergi gelirlerinin görece fazla olduğu gelişmiş ülkelerde, daha sonra gelişmiş ülkelerin yönlendirmeleri ile gelişmekte olan ülkelerde de vergi düzenlemeleri yapılmasını zorunlu kılınmış ve uluslararası organizasyonlar da bu sürece müdahil olmuşlardır. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında yeniden düzenlenmiştir<sup>1</sup> 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu madde ile 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinde yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar Maliye Bakanlığı'nın 18.11.2007 tarihli 1 Seri No'lu "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No.1)"<sup>2</sup> ve 22.04.2008 tarihli 2 Seri No'lu tebliğ<sup>3</sup> ve son olarak 1.11.2010 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan "Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

hakkında Rehber"<sup>4</sup> ile yayınlanmıştır. Kamu mali idarelerinin örtülü kazanç dağıtımını önleyerek vergi gelirini koruma girişimlerinin şirketler bazında yerel mevzuatlara uyumluluk bilincini yükselttiği görülmektedir. Çok uluslu ve çok şirketli firmalar mali idarelerce yürürlüğe konan vergi mevzuatları karşısında hem zarar etmemek hem de kurumsal itibarları korumak ikilemini yönetmek zorunda kalmışlardır.<sup>5</sup> Transfer fiyatlandırması konusu yoğun olarak vergi mevzuatı ve muhasebe standartlarına uyumlulukla ilgili konular olarak tartışılrsa da, temelde işletmelerin alacağı ekonomik kararlar ve fiyatlandırma boyutlarında da çözümlenmesi gereken bir kapsamdadır. Ekonomik kararlar ile transfer fiyatlandırması arasındaki ilişki irdelendiğinde kurumsal düzeyde transfer fiyatlandırması;

- Kurumsal strateji ve kurumsal gelişim gereksinimlerinin belirlenmesi,
- Kurumsal kaynakların etkin kullanımı,
- Bunların sonucu olarak oluşan vergi mevzuatı ve ilgili muhasebe standartlarıyla çelişmeyecek uygun yöntemlerin seçilmesi,

konularında uygun politikalar ve uygulamaların geliştirilmesi olarak anlaşılmalıdır,

Kamu idarelerince talep edilen raporlamalara paralel olacak finansal raporlama ve muhasebe standartları geliştirilmektedir. Transfer fiyatlamasıyla ilgili uluslararası finansal raporlama standartları ile tam uyumlu olan "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" standardı ile "TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" standardı kavramsal ve ilkel esasları tanımlamaktadır.

<sup>1</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> içinden

<sup>2</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> içinden

<sup>3</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> içinden

<sup>4</sup> [http://www.muhasebenet.net/2010\\_transfer\\_fiyatlandirma2010.pdf](http://www.muhasebenet.net/2010_transfer_fiyatlandirma2010.pdf) içinden

Yasal mevzuatla çelişmeyen ve devamında vergi konusunda ihtilaflarına neden olmayan, ortakları ve kamuoyunu aydınlatma yükümlülüğü karşılamanın transfer fiyatlandırma yaklaşımlarının aşağıda belirtilen iki koşula dayandırılması uygun olacaktır. Bunlar:

- a. TFRS-8’de kavramsal kaynağını bulan faaliyet bölümlerine ilişkin örgütlenmelerinin TMS-24’de açıklanan ve vergi kaçaklarının gerçek zeminini oluşturan “ilişkili taraf”<sup>6</sup> sorunlarına şeffaflıkla yanıt vermesi ile bu örgütlenmelerinin şirket yönetim ve karlılık politikalarına olan katkısının açık biçimde tanımlanması, finansal raporlama ve bildirimlerde bu konulara yer verilmesidir.
- b. Şirketlerin faaliyet bölümleri ve yapılanmalarında kârlılık artırıcı politikalar belirlenirken “emsale uygunluk”<sup>7</sup> ilkesini savunabilecek ekonomik analizlerinin yetkinlikle yapılması ve şirket dışı verilerin olabildiğince bu analizlere yansıtılmasıdır. Vergi matrahlarının kıyaslanmasında temel alınması gereken bu koşulun diğer bir yönü de, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ekonomik analizlere göre oluşturulmasıdır.

Bu koşullarla birlikte transfer fiyatı belirlenirken mikroekonominin optimal üretim noktası, marjinal fayda ve optimal fiyatlandırma kavramlarına ilişkin kuramlarında dikkate alınması gereklidir. Ülkemizde faaliyet gösteren şirketlerce transfer fiyatlandırmasının pratikteki uygulamalarında, kâr marjına dayalı yöntemlerin, özellikle “işleme dayalı net kâr marjı” yönteminin sıklıkla kullanılması marjinal fayda ve maliyet kavramlarının dikkatle incelenmesi sonucunu doğurmaktadır. Dikkati çeken diğer nokta ise, şirketlerin transfer fiyatlandırması yöntemlerine yönelmesinin belirleyici nedeninin vergi avantajları yaratmaktan önce rekabete bağlı olarak marjinal fiyatlandırma yapmak durumunda kalmış olmalarıdır.

### 3- Transfer Fiyatlandırmasının Mikroekonomik Temelleri

Çok uluslu ve ileri teknolojiye sahip olan şirketler gelen fiyat üstünlükleriyle şirketleri üretim zincirleri ve tedarikçilerini kendi bünyeleri içinden seçmeye itmektedir. Yerel pazarlarda doğrudan sermaye yatırımları gerçekleştiren çok uluslu şirketler de yerli ortaklarıyla benzer yapılanmaları tercih etmektedirler. Ara mal ve ürünler yönünden dışa bağımlılığın yoğun olduğu

<sup>5</sup> Alfredo J. Urquidi, “An introduction to transfer pricing”, New School Economic Review, Volume 3(1), 2008, 27-45

<sup>6</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı “Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Rehber”ine göre bir kurum açısından ilişkili kişi; kurumların kendi ortaklarını, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları, ortakların eşlerini, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir. Bir gerçek kişi açısından ise ilişkili kişi; teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin ortakları, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır.

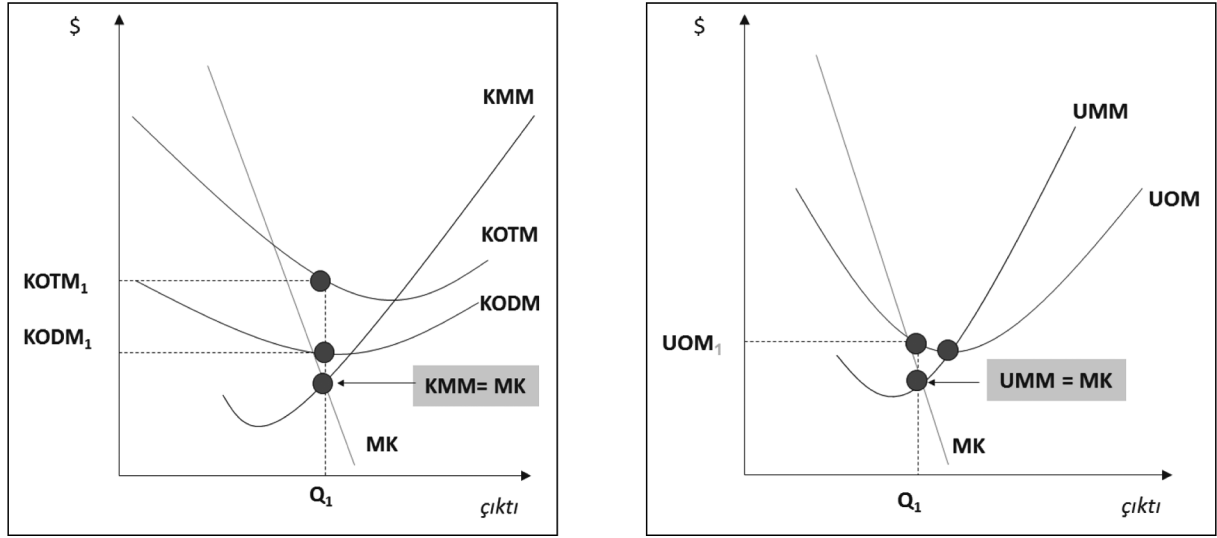
<sup>7</sup> Aynı rehberde göre, emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

sektörlerde ise transfer fiyatlandırması uygulamaları bayilik ve dağıtıcılık ağları içinde marjinal maliyetlerin korunmasına yönelik fiyatlandırma politikaları yürütülmektedir.

Çok farklı sektörlerde de olsa göreceli olarak rekabetin yoğun olduğu ortamlarda şirketlerin fiyatlandırma yaklaşımları benzerlik göstermektedir. Piyasadaki rekabet koşullarına fiyat esnekliğiyle cevap verebilmek için şirketler sabit ve değişken maliyetlerin bütünüyle karşılanması ve belli kâr oranlarını garantileyen fiyatlandırma yaklaşımlardan daha çok maliyet odaklı yaklaşımları benimsemektedirler. Satışları maksimize etmek, belirli bir pazar payı hedefini gerçekleştirmek, kârı maksimize etmek, yatırımın beklenen getirisini veya maksimizasyonunu sağlamak, nakit akışını maksimize etmek amacıyla şirketlerde maliyet odaklı yaklaşımlar öne çıkmaktadır.

Transfer fiyatlandırması uygulamaları yapan şirketler açısından bu noktada temel amaç Şekil 1.'de gösterildiği gibi kısa vadede ortalama değişken maliyetleri azaltarak marjinal getiriye artırmak, uzun vadede ise çoğunlukla piyasa koşullarınca belirlenen uzun vadeli marjinal maliyetleri uzun vadeli ortalama maliyetlerle denge-

de tutmaktır. Görülmektedir ki, şirketler açısından esas olan piyasada oluşan fiyata bakarak kısa vadede ortalama toplam maliyetleri üstünde fiyat varsa kazancı artırmak, ortalama maliyetlerin altında ancak ortalama değişken maliyetleri karşılayan fiyat varsa zararı azaltmak, olumsuz fiyat oluşumlarında ise asgari olarak ortalama değişken maliyetlerini karşılayacak maliyetlerle faaliyete devam etmektir. Uzun vadede ise uzun vadeli ortalama maliyetleri tümüyle karşılayan fiyat düzeyini yakalanmasını sağlayacak transfer fiyatlandırması uygulamaları tercih edilmektedir. Transfer fiyatlandırmasını yapan şirketler için diğer bir amaç ise, piyasa koşullarına tabi olan fiyatlara esneklikle cevap verirken marjinal maliyetleri marjinal getiri ile eşitleyen optimal üretim düzeylerini yükseltmektir. Bu durumda transfer fiyatlandırması gerçekte ister uzun ister kısa vadeli olsun piyasa koşullarına tabi olan fiyatlara göre esneklikle ortalama değişken maliyetlerin dengelemenin bir aracı olarak kullanılabilir. Bu saptama, transfer fiyatlandırmasının pratikteki uygulamalarında, bütünüyle marjinal getiriye dikkate alan “işleme dayalı kar marjı” yöntemlerin çoğunlukla kullanılmasını da belli ölçüde açıklamaktadır.



Şekil 1. Kısa ve uzun vadeli marjinal kazançca göre üretim kararı eğrileri <sup>8</sup>

Kısaltmalar:

- KOTM : Kısa Vadeli Ortalama Toplam Maliyet  
 KODM : Kısa Vadeli Ortalama Değişken Maliyet  
 MK : Marjinal Kar  
 KMM : Kısa Vadeli Marjinal Maliyet  
 UOM : Uzun Vadeli Ortalama Maliyet  
 UMM : Uzun Vadeli Marjinal Maliyet

#### 4- Muhasebe Standartları Açısından Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması TFRS-8<sup>9</sup> standardına konu olan faaliyet bölümleri arasında mal ve hizmet alışverişinde kullanılacak fiyat olarak nitelenmektedir. Transfer fiyatlandırmasına bu nitelenmeye bağlı olarak sorumluluk muhasebesi kavramlarıyla yaklaşılmaktadır. Sorumluluk muhasebesi bir işletmenin ve ilişkili şirketlerin faaliyet birimlerini maliyet merkezleri, gelir merkezleri, kâr merkezleri veya yatırım merkezleri gibi kategorilerde ele almaktadır. Sorumluluk muhasebesi kapsamında sorumluluk mer-

kezleri temelinde yönetime sahip işletmelerde kar ve yatırım merkezlerindeki alışverişin doğru olarak belirlenip fiyatlandırılabilmesi ve sorumluluk merkezleri yöneticilerinin performansının ölçülebilmesi için transfer fiyatlandırması kavramını sistemin odağına yerleştirmektedir. Sorumluluk muhasebesi bakış açısı özellikle çok uluslu veya çok şirketli holdinglerin örgütlenme modellerinin ve şirketlerin faaliyetlerin raporlanması koşullarının anlaşılması bakımından kolaylık sağlamaktadır. TFRS-8 finansal raporlama standardında sorumluluk muhasebesi ifadesine yer verilmemiş olmakla birlikte transfer fiyatlandırması uygulamalarına yön verecek bi-

<sup>8</sup> David Begg ve diğerleri, *Economics*, 8th baskı, McGraw-Hill, 2005

<sup>9</sup> [http://www.tmsk.org.tr/tms\\_seti/tmstfrs2011ktp/TFRS\\_8.pdf](http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TFRS_8.pdf) içinden

çimde faaliyet bölümü kavramı ortaya konmuştur. TFRS-8 standardına göre faaliyet bölümü bir işletmenin:

- a. Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,
- b. Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve
- c. Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısmı

olarak tanımlamaktadır.

TFRS-8 standardı faaliyet bölümü tanımına bakıldığında, transfer fiyatlandırmasının sadece bu birimler arasında alışverişlerde gerçekleşen fiyatlamalar olamayacağı, finansal raporlama yapılması istenen bölümlerin hasılat ve harcamalarına doğrudan etki eden bir unsur olduğu görülmektedir. Bu unsur söz konusu bölümlerin yönetim performanslarının da ölçülmesinde de etkilidir. Örtülü kazanç niyetleri var olsa dahi, faaliyet bölümleri arasından transfer fiyatlandırması öncelikle bölüm performansını yükseltecek bir tutumla ele alınacaktır. Faaliyet bölümlerinin yöneticileri, kamuya açık finansal raporlama yükümlülüğü taşıyorlarsa ilişkili taraflar arasından mal ve hizmet alışverişi yaparlarken ortalama maliyetleri iyileştirecek dengeyi, “emsallerine uygunluk” ölçütünü dikkate alacaklardır. Konuya vergi mevzuatı açısından yaklaşan kamu otoritesinin faaliyet bölümleri arasındaki fiyatlandırmalarda maliyetlendirme ölçütüne

getirdiği hükümler ve kabul ettiği usuller belirleyici olmaktadır.<sup>10</sup>

Emsallere uygunluk ilkesinde, aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyatın piyasa koşullarına göre belirlendiğini kabul edilmekte, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşulların geçerli olması gerektiği savunulmaktadır. Böylece ilişkili taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına etkisi bulunmaması gerektiği savunulmaktadır. Gerek kar maksimizasyonu dürtüleri gerekse buna uygun fiyatlandırma stratejileriyle yön bulan transfer fiyatlandırması uygulaması içinde ilişki kavramını barındırmaktadır. Bir şirket çerçevesinden kimlerin veya hangi tarafların ilişkili sayılmasından daha yararlı bu taraflar arasındaki ilişkinin TFRS-8 standardında tanımlandığı üzere ne ölçüde faaliyet bölümü kavramına sığıdığı olacaktır. Vurgulanan bu ayırım, örtülü kazanç niyetlerini kârlılık ve sürdürülebilirlik niyetlerinden büyük ölçüde ayıracaktır.

Bu ayırımın anlaşılması için 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11.maddesi (c) bendinde yer alan “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.” ifadesinde “dağıtılmaya çalışılan kazanç” ve “emsallere aykırı olarak tespit edilen fiyat” vurgulanmaktadır. Kamu otoritesi, işaret ettiği vurgulara göre kazancın açıklanmayacak fiyatlandırmalar ile dağıtılmasına önlem almaktadır. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No.1) emsallere uygun fiyat veya bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemleri ortaya koyarak bu önlemleri desteklemektedir. Bu yön-

<sup>10</sup> “Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkında Rehberi”nde bu usuller geleneksel işlem yöntemleri ve işleme dayalı kar yöntemler olarak sınıflandırılmıştır.



temler, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemidir. Tebliğlerde yer bulan ve kamu otoritesince geçerli sayılan yöntemlere bakıldığında yöntemlerin transfer fiyatlandırmasının ruhuna ve şirketlerin faaliyet bölümleri içinde kâr maksimizasyonu ve performans stratejilerini de kolaylaştırdığı görülmektedir. Kamu otoritesinde geçerli sayılan yöntemler arasında “Kâr Bölüşümü” ve “İşleme Dayalı Net Kâr Marjı” yöntemleri bu konuya elverişli görülmektedir. Kar bölüşüm yöntemine göre ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas alan transfer fiyatlandırması yöntemi olup özellikle işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılabilir. <sup>11</sup> İşleme Dayalı Net Kâr Marjı yöntemi ise, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir. <sup>12</sup> Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiğinin belirtilmesi istenmektedir.

Kamu otoritesi aynı yaklaşımı, Sermaye Piyasası Kanunu'nun “Temettü ve Bedelsiz Payların Dağıtım Esasları” başlığı altında 15.maddesi <sup>13</sup>

son fıkrasında; “Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahıslarla emsallerine göre farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamaz.” hükmü ile açık biçimde ortaya konmaktadır.

Farklı ülkelerde veya sektörler de faaliyet gösteren çok uluslu/çok şirketli girişimlerde, kârlılık kadar kurumsal sürdürülebilirlik ve riskler bakımından sermayenin ve nakit akışlarının yönetiminin önemi bilinmektedir. Söz konusu girişimler öncelikle nakit varlıklarını faaliyet gösterilen piyasalarda yaşanan ekonomik, politik riskler, yabancı para kurlarındaki dalgalanmalar, fon ve kredi maliyetleri ile yerel mevzuatlardan gelen teşvik olanaklarını göstererek yönetmektedir. Çoğunlukla merkezi işlevler altında yönetilen ve transfer fiyatlandırmasına dönüşen kararların alınmasında farklı yaklaşımlar benimsenmektedir. Bu yaklaşımlar kurum içinde finansal varlıkların netleştirilmesi, nakit akışlarının merkezileştirilerek fon akışındaki dalgalanmaların önlenmesi, nakit akışlarının zamanlamasının planlanması, alacakların tahsilat hızlarının yönlendirilmesi, döviz ve fon yatırımı sepetleri oluşturulması, kurum içi faturalandırma merkezlerinin işletilmesi olarak sıralanabilir.

TMS-24 “İlişkili Taraf Açıklamaları” standardı <sup>14</sup>, transfer fiyatlandırması uygulamalarında öne çıkan ve kurumsal örgütlenme modelleriyle yakından bağlantılı olan “İlişkili Kişi” kavramını ele almaktadır. Standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kar veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflar-

<sup>11</sup> “Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını hakkında Rehberi” bölüm 6.2.

<sup>12</sup> a.g.e bölüm 6.4.

<sup>13</sup> <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/?submenuheader=-1> içinden

<sup>14</sup> [http://www.tmsk.org.tr/tms\\_seti/tmstfrs2011ktp/TMS\\_24.pdf](http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_24.pdf) içinden

la gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili taraflar arasındaki taahhütler dâhil olmak üzere, gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır.

TMS-24 standardında “ilişkili taraf” kavramı “Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya işletmeler” olarak tanımlandıktan sonra, bu kavrama göre kişi veya kurum olarak tarafların ilişkili sayılmasının koşulları ortaya konmuştur. Buna göre :

- a. Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle ilişkili sayılmaktadır.
  - a. Raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması,
  - b. Raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması,
  - c. Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması.
- b. Benzer biçimde aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletmeler de raporlayan işletme ile ilişkili sayılmaktadır.
  - a. İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde (yani her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık).
  - b. İşletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde. (iii) Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde.
  - c. İşletmelerden birinin üçüncü bir işletme ile iş ortaklığı içinde olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olma-

sı halinde.

- d. İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde. Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir.
- e. İşletmenin (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde.
- f. (a) maddesinin (i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde.

TMS-24 standardı ilişkili taraflar arasında yapılan işlemlere de bir tanım getirerek, “Raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferleri” kapsam içinde saymıştır. Bu tanımlama özellikle vergi matrahının oluşumunu doğrudan etkileyen ticari faaliyetlerin konusu olan mal, maddi duran varlık ve hizmet alım-satımları dışında kiralamar, AR-GE transferleri, lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler, teminat veya kefalet karşılıkları, nakdi ya da gayri nakdi krediler ve özkaynak katkıları dâhil olmak üzere finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler de ilişkili işlem sınıflandırmasına eklenmiştir. Standart ile getirilen tanım kâr maksimizasyonu ile risk minimizasyonu sarmalında kalan girişimler bakımından vergi matrahlarıyla çelişmeyen transfer fiyatlandırması uygulamalarında işleme dayalı kâr yöntemlerin öne çıkması sonucunu doğurmuştur.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> Dr. Özgür Toros, *Transfer Fiyatlandırması Analizlerinde Neden Yurt Dışı Kaynaklı Veri Tabanları Kullanılıyor? Vergi Dünyası - Şubat 2011 (Sayı : 354)*

### 5- Transfer Fiyatlandırmasında Ekonomik Analiz Yöntemleri

“Kar Maksimizasyonu” bakışı altında transfer fiyatlandırmasında ekonomik analiz ihtiyacının maddi alt yapısını teşkil eden işleme dayalı kar yöntemleri tebliğde<sup>16</sup> “İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki [yani ilişkili] bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayana-

rak tespit edilen net kâr marjının (ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net kâr marjı ile kıyaslanarak) incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.” olarak tanımlanmaktadır. Tebliğde bahsi geçen net kâr marjları, veya teknik terimiyle kâr düzey göstergeleri, sadece gelir tablosu ve bilanço bilgileri ile hesaplanabilen mali oranlar olup, uygulamada kullanılan başlıca yöntemler Tablo 1.’de olduğu gibi sayılabilmektedir.

**Tablo 1. İşleme Dayalı Kâr Marjı Yöntemleri**

İşleme Dayalı Kar Marjı Yöntemi	Formülasyon
Net Kâr Marjı	Faaliyet Kârı / Net Satışlar
Net Maliyet Artı Marjı	Faaliyet Kârı / (Satışların Maliyeti + Faaliyet Giderleri)
Berry Oranı	Brüt Kâr / Faaliyet Giderleri
Kullanılan Varlıklara Getiri Oranı	Faaliyet Kârı / Kullanılan Varlıklar

Uygulamada kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsalere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörlerin dikkate alınması gereklidir:

- Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında gereksinim duyulan sermaye veya kullanılan varlıkların büyüklüğü ya da üstlenilen risk derecesi,

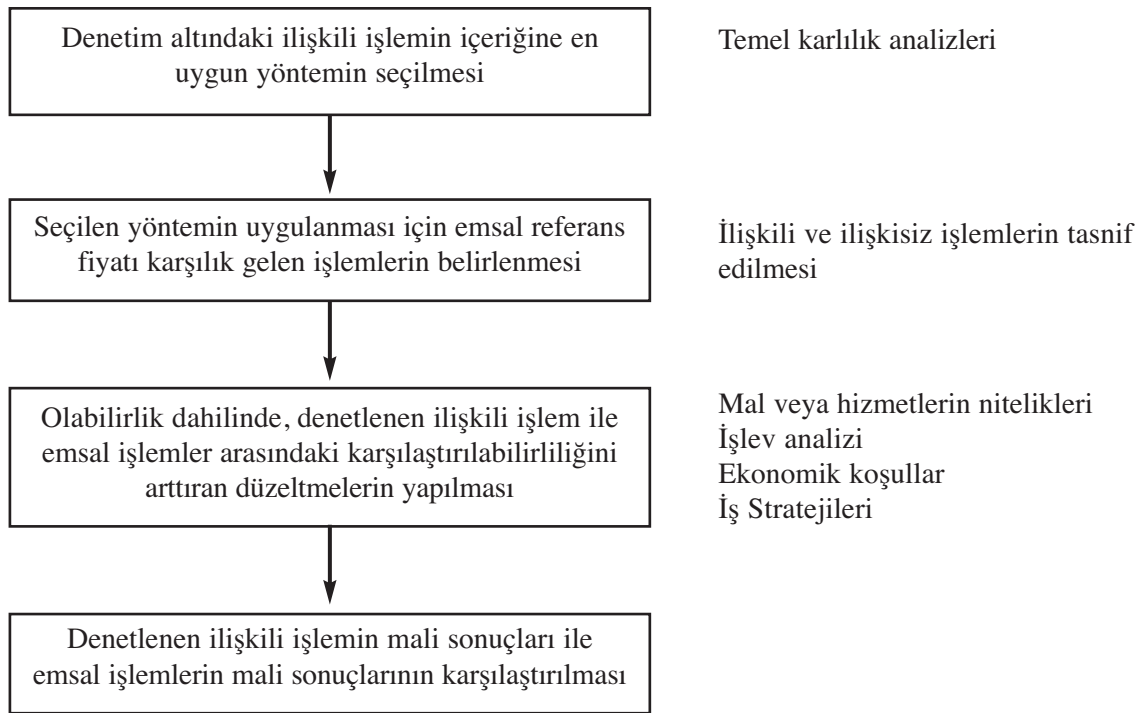
<sup>16</sup> Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1), Bölüm 5.5.

- c. İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- d. Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntemin, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılması önerilmektedir. Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemlerden elde edecekleri kâr göz önünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemden ortaya çıkan paylaşılacak kâr belirlenmelidir. Bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Kârın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesi dikkate alınmalıdır.

Kurum içi ticari faaliyetlerde uygulanan fiyat emsallere uygun, yani piyasa fiyatları ile örtüşür ise, faaliyetin sonuçları ne olursa olsun bir vergi planlaması yapıldığı tezi kamu otoriteleri tarafından ileri sürülemeyecektir. Yeni transfer fiyatlandırması kuralları ile kurum içi ticari faaliyetlerde uygulanan fiyatların emsallere uygun olduğunun kanıtlanması yükümlülüğünü yıllık belgelendirme raporlamaları yoluyla mükellefe bırakmaktadır. Emsallere uygunluğun kanıtlanması konusu ekonomik analiz gereksinimini pekiştirmektedir.

Bu sonuca bağlı olarak transfer fiyatlandırması belgelendirme raporunun ana içeriğini ekonomik analizler oluşturacaktır. Ekonomik analiz sürecinde, denetim altındaki ilişkili işlemler için aşağıda belirtilen adımlar (Şekil.2) izlenmektedir:



**Şekil 2. Ekonomik analiz adımları**

1 Ocak 2007 tarihinden itibaren yürürlükte olan transfer fiyatlandırması mevzuatına göre kurum içi ticari faaliyetlerde kullanılan fiyatların emsallere uygun olduğunun savunulmasının mükelleflerce yukarıda değinilen asgari standartlara uygun ve yöntemli, iktisadi, istatistiksel ve somut belgelere dayalı olarak yapılması gerekmektedir. Ekonomik analiz çalışması yapılmadan ilişkili işlemlerde kullanılan transfer fiyatlandırması politikasını savunulması mümkün görülmemektedir. Transfer fiyatlandırması analizlerinde kullanılacak piyasa fiyatı referansının dikkatli seçilmesi büyük önem arz etmektedir. Varsayımsal olarak, ilişkili ticari faaliyette kullanılan fiyatlarda her zaman olağan koşulların yanı sıra bir manipülasyon olması riski de vardır. Dolayısıyla, herhangi bir ticarete kullanılan fiyatın piyasa fiyatı olduğu, ancak ticaretin tarafları ilişkisiz olduğu durumda güvenilir sayılmaktadır. Dış emsaller yardımıyla kâr bazlı yöntemlerin uygulanması sırasında kuşkuya yer vermeyecek biçimde analizlerin yapılması transfer fiyatının güvenilirliği açısından önem kazanmaktadır.

Ekonomik analizin önemi transfer fiyatlandırması söz konusu olduğunda her zaman öne çıkmaktadır. Ekonomik analiz çerçevesinde, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaştırılabilir. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı – diğer bir ifadeyle fiyatı etkileyen marjinal getiri düzeyi – dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenmektedir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan kâr var ise, bu kâr üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler – diğer bir ifadeyle marjinal maliyetler düzeyi – nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerinden elde ettikleri kârlar yeniden hesap-

lanmalıdır. Dolayısıyla, gerekli düzeltmelerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat – marjinal getiri-marjinal maliyet dengesi – doğrultusunda tespit edilmektedir.

Görülmektedir ki, ilişkili tarafların kârın oluşumuna yaptığı katkının değeri – marjinal fayda – işlev analizlerine göre yapılmaktadır. İşlev analizinin amacı, ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlerin tarafların üstlendiği riskler ve kullandıkları varlıklar bakımından hesaba katılmasıdır. Buna göre tarafların katkıları dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilmek durumundadır. Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârın bölüşüm sürecinde kalan kârın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir.

Öte yandan benzer bir yöntem olan “İşleme Dayalı Net Kâr Marjı” yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanmaktadır. İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de ekonomik karşılaştırılabilirlik analizi daha da önem taşımakta olup, işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir. Net faaliyet kâr marjının belirlenmesinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınmaktadır. Bunun

mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınmaktadır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmektedir.

### 6- Emsale Uygunluk İlkesinin Ekonomik Analizde Kullanılması

Gerek kâr bölüşümü gerekse işleme dayalı net kâr marjı yönteminde ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı düzeyleri referans olarak alınmaya çalışılmaktadır. Vergi matrahının hesaplanması ve doğrulanması sürecinde transfer fiyatlandırması raporlaması makul ve en iyi emsal bulunması konunun can alıcı noktasıdır. Makul ölçütlerin tanımlanmadığı koşullar altında kabul görmüş ve güvenilir emsallerin seçilmesi zorluklar içermektedir. Bir çok ülkede vergi idarelerinin mükellefleri güvenilir emsallere yönlendirmek konusundan uzak kaldıkları gözlenmektedir. Beyan sorumluluğu altında iyi niyetle seçilen makul emsaller bile ihtilaflara konu olmaktadır.

Türkiye’de transfer fiyatlandırması uygulamalarına bahsi geçen yöntemlerde ilişkisiz referansların bulunması yönünde sıklıkla yurt dışı kaynaklı veri tabanlarından faydalanılmaktadır. Görece benzer ekonomik dinamiklerin ve piyasa davranışlarının bulunmasından ötürü ulusal uy-

gulamalarda, en yaygın başvuru kaynakları Avrupa menşeli 13 milyon şirketin finansal verilerinin saklandığı Amadeus<sup>17</sup> adlı veri tabanının yanısıra 60 milyon küresel firmanın verilerini barındıran Orbis<sup>18</sup> ve Global Compustat<sup>19</sup> gibi yurt dışı kaynaklı veri tabanlarıdır. Ülkemizde de İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’sının Kamuoyu Aydınlatma Platformu benzer bir işlev görmekle birlikte derinliğini doğal olarak sınırlıdır. Yurtdışı veri tabanlarındaki mali verilerin Türkiye piyasası ve ekonomisi dışında faaliyet gösteren şirketlere ait olması nedeniyle ulusal şirketlerin ilişkili işlemlerini analiz etmek için kullanılmaları ve genel anlamda ulusal şirketleri ile kıyaslanabilir nitelikleri doğal olarak sorgulanmaktadır. Bu bağlamda, sadece Türkiye pazarına ait verilerin kullanılmasında pratikte şu zorluklar karşımıza çıkmaktadır.<sup>20</sup>

- Türkiye’de halka açık şirketlerin sayısının azlığı nedeniyle kamuoyuna açık mali veri yetersizliği: Ulusal piyasalarda ilişkili işlemlerinin incelenmesinde, hem ulusal hem de aynı sektörde faaliyet gösteren tüm şirketlerin mali verileri halka açık olmadığından, mevcut gelir tablosu ve bilanço verileri referans kâr düzey göstergelerinin hesaplanmasında kullanılamamaktadır.
- Endüstri ortalamalarının emsal olarak kullanılamaması: Doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın tebliğinde ortaya konan “Düzeltilme yapılmamış şekliyle ortalama endüstri getiri oranları hiçbir şekilde emsallere uygunluk ilkesini karşılayan koşulları oluşturamaz” hükmü endüstri ortalamalarının referans kâr oranları olarak kullanılmasına izin vermemektedir.

17 <http://www.bvdep.com/be-nl/AMADEUS.html>

18 <http://www.bvdep.com/be-nl/ORBIS.html>

19 <http://www.compustat.com/default.aspx>

20 Dr. Özgür Toros, *a.g.e.* Vergi Dünyası - Şubat 2011

- c. Kontrol altındaki tek bir işleme odaklanmanın uygulamadaki zorluğu: Tebliğe göre işleme dayalı net kâr marjı yönteminde tek bir kontrol altındaki işleme dair kâr marjı dikkate alınmaktadır. Bu nedenle aynı sektör içerisinde faaliyet gösteren ancak üstlendiği işlevler, aldığı riskler ve kullandığı varlıklar konusunda farklılıklar gösteren şirketlerin topyekûn kârlılıklarının karşılaştırılması mümkün olmamaktadır.
- d. İlişkili ve ilişkisiz işlemlerin mali sonuçlarının ayrılmasının güç olması: Emsallere uygunluk ilkesinin işletilebilmesi için şirketlerin gelir tablosu ve bilançosuna ulaşılsa dahi, ilişkili ve ilişkisiz işlemlerinin birarada olması kâr marjına dayalı bir transfer fiyatlandırması analizinde kullanılması sakıncalı olabilecektir.

## 7- Sonuçlar

Transfer fiyatlandırması uygulamalarında kurumsal faaliyet temelli fiyatlandırma ile vergisel temelli spekülatif fiyatlandırmaların ayrı ayrı ele alınması daha uygun görülmektedir. Ekonomik analizin özünü oluşturan, kurum içi işlemlerde uygulanan fiyatları emsal bedel ilkesine uygun belirlemek zorunluluğu bu tür ayarlamalara gerek kalmadan, gerçekte hangi birimlerin gerçekten gelir yaratan ve kâr eden birim olduğunun tespit edilmesi açısından gerekli olduğu ifade edilebilir. Ekonomik açıdan tutarlı bir transfer fiyatlandırma stratejisi iç ve dış etkenlerin dikkate alınarak belirlenmesine bağlıdır. İç etkenler; maliyetlerin ve giderlerin dağıtımını, performans hedefleri ve yönetim ölçütleri iken dış etkenler ise; yasal düzenlemeler ve hukuki yapı, talep ve ekonomik durum, piyasa yapısı ve rekabet durumu; pazarlama-dağıtım altyapısı, enflasyon

ve döviz kurları ve tüketici davranışları olarak açıklanabilecektir. Ancak, tüm etkenler ve hedefler dikkate alınarak başarılı bir fiyatlandırma stratejisi belirlenmesi ve uygulanması kuruluşların karşılaşılabilecekleri riskleri azaltacaktır. Bu anlamda bir grup içindeki şirketlerin stratejik planlamada yer aldıkları önem sırası ve iş modellemesi aynı zamanda fiyatlandırma yönteminin seçiminde etkili olacaktır. Bunun yanında, uygun fiyatlandırma yönteminin seçiminde de ekonomik analizlerin yapılması bir zorunluluk olarak görülmelidir.

Bir bütün olarak transfer fiyatlandırması uygulamaları değerlendirildiğinde, çok uluslu ve çok şirketli kuruluşlar yönünden “ortodoks” nitelikli transfer fiyatlandırma yaklaşımlarının sınırlı kaldığı gözlenmektedir. Özellikle makul ve güvenilir emsal belirlenmesi yönündeki sıkıntılar, kurumsal değer zincirleri üzerinden 2009 Nobel İktisat Ödülü sahibi ekonomist Oliver Williamson tarafından önerildiği biçimiyle “işlem maliyetleri ekonomisi”<sup>21</sup> tabanında yeni fiyatlandırma yaklaşımlarını düşündürmektedir. Şirketleri kurum içi ticari faaliyetlere yönelten ana etkenin işlem maliyetlerinin belirleyici unsurları olan yoğunluk, özgünlük, belirsizlik, sınırlı rasyonelite ve fırsatçı davranışlar<sup>22</sup> olabirliği bu nedenle transfer fiyatlandırmalarında araştırılmalıdır. Kurum içinde ticari faaliyetler açısından çeşitli yönetim gerekçelerine bağlı olarak oluşan fiyatlamaların açık biçimde piyasa fiyatlarından değişiklik göstereceği olasılığı değerlendirmelerde hesaba katılmalıdır. Doğal olarak, bu özellikteki yönetim gerekçelerinin piyasaya uygunluğundan önce örgütsel hedeflere uygunluğu öne alınmalı ve ekonomik analizlerde bu yönde raporlanmalıdır. İşlem maliyetleri ekonomisinin ürettiği ilişkili ve ilişkisiz taraflar ara-

<sup>21</sup> Oliver E. Williamson, *The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach*. The American Journal of Sociology, 87(3), 1981.

<sup>22</sup> Oliver E. Williamson, a.g.e. 1981..

sında faaliyetin gerçekleştirilmesi kararları yönetim stratejileriyle örtüşmesi koşulu araştırılmalıdır. Yapılacak ekonomik analizlerde fiyatlandırmaların ve fiyatlandırmalara temel olan maliyetlerin tutarlılığında aşağıda verilen örnek ölçütler kullanılabilir.

- Ticari faaliyete konu olan varlıkların özgünlüğü, işlem yoğunluğu, ticari belirsizliklerin kurum içi alışveriş kararlarına olan etkisi
- Gayri maddi haklar başta olmak üzere entelektüel haklara bağlı sınırları koştulların kurum içinde alışveriş yapılması gereği doğurması
- Kuruluş içindeki şirket yönetimleri itibarıyla

la güvenilir kararlardan çok fırsatçı kararlara hazır ortamların bulunması

- Dış ve iç ekonomik dinamiklerin değer zinciri süreçlerinin “örgütlenme” yoluyla maliyet etkin oluşumlara yönetmesi

Niteliksel verilerden niceliksel emsale uygunluk raporları üretilebilmesi sağlayacak bilgi sistemleri yetenekleri (Şekil.3) kullanılarak, doğru kurum içi fiyatlandırma düzeylerinin hesaplanması ve vergi beyanlarının bu nitelikteki kanıtlarla desteklenmesi, çok uluslu şirketlerin ana stratejisi olan “faaliyetlerin değer zincirleri katmanında yeniden ve dinamik örgütlenmesi” kuralı ile gerçekçi bir zeminde buluşacaktır.



Şekil 3. Transfer Fiyatlandırması Bilgi Sistemi Kavramsal Modeli



Değer zinciri katmanında örgütlenen faaliyetler arasında tutarlı fiyatlandırmaların denetim otoritelerince kabul görmesi, emsale uygunluk ilkesinin pratikte dayattığı kısıtları belli ölçüde bertaraf edecektir. Değer zinciri modeline göre örgütlenen kuruluşlarda gözlendiği gibi, kar maksimizasyonu hedeflerini yadsımadan ilişkili taraflar ve süreçler sıralamasında kurumsal koordinasyon ilkesine uygun fiyatlandırmaya dair raporlamalar, vergi matrahının daha adil ölçülmesine hizmet edecektir. Bundan öte, varsayım olarak örgütlerin iktisadi yapılanma gerekçelerini ve gözetmeden “piyasa” ile “örgüt” kutupları

açısından ekonomiklik mantığını dışlayan, bu nedenle ekonomik olarak örgüt çıkarına kazanç getiren fiyatlandırmaları üçüncü taraflarla kıyaslamayı kabul eden “emsale uygunluk ilkesi” tutarlılık ve derinlik kazanacaktır. Neo-klasik iktisatın, işletmeler açısından her kararın en akılcı biçimde verildiğini öngörmesi nedeniyle vergi avantajları yaratmak konusunda fırsatçılığı öncelikli olduğu kabulüne dayanan “emsale uygunluk” ilkesinin çözemediği kazanç adil paylaşımı ile örgütsel performansın doğru yönetilmesi ikilemine yeni bir bakış kazanılacaktır.

**KAYNAKÇA**

*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı* Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> içinden

*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı* Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 2) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> içinden

*Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı* hakkında Rehber [http://www.muhasabe-net.net/2010\\_transfer\\_fiyatlandirma2010.pdf](http://www.muhasabe-net.net/2010_transfer_fiyatlandirma2010.pdf) içinden

Namık Kemal Uyanık, *Transfer Fiyatlandırma*, TÜRMOB Yayınları – 278, 2006.

Ramazan Biçer, *Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi*, TÜRMOB Yayınları – 365, 2009.

Dr. Mehmet Aktaş, *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004.

Dr. Özgür Toros, *Transfer Fiyatlandırması Analizlerinde Neden Yurt Dışı Kaynaklı Veri Tabanları Kullanılıyor?* Vergi Dünyası - Şubat 2011 (Sayı: 354)

Namık Kemal Uyanık, *Operasyonel Transfer Fiyatlandırmanın Muhasebe Sistemi Ve Finansal Raporlama İle İlişkisi*,

A.Turina, N. Zingales, *Economic Analysis and Evaluation of Fair Prices: Can Antitrust and International Taxation Learn from Each Other?*, *Comparative Research In Law And Political Economy*, Vol. 5, No.10. N. 2009

Serdar Pehlivan, Ali Rıza GÖKBUNAR, *Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı*, Yönetim ve Ekonomi Yıl:2010 Cilt:17 Sayı:1 Celal Bayar Üniversitesi , İ.İ.B.F.

Markus Brem and Thomas Tucha, *Transfer Pricing: Conceptual Thoughts on the Nature of the Multinational Firm*, Vikalpa , Volume 31, No 2, 2006

Alfredo J. Urquidi, “*An introduction to transfer pricing*”, *New School Economic Review*, Volume 3(1), 2008, 27-45

OECD, *Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*, 2009

Peter Meenan, et al, *Is Europe One Market? A Transfer Pricing Economic Analysis of Pan European Comparables Sets*, Deloitte White Paper, Brüksel, 2004

Ernst Young, *Precision Under Pressure : Global Transfer Pricing Survey 2007–2008*

Toshiro Hiromoto, *Transfer Pricing : Goal Congruence vs. Divisional Autonomy*, *Hitotsubashi Journal of Commerce and Management*, 18(1): 21-36,1983-10

Bert Steens, *How Managerial Transfer Pricing Can Help Create Economic Value*, Ernst Young white paper, 2008

Robert F. Göx, Ulf Schiller, *An Economic Perspective on Transfer Pricing*, *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 2). Oxford., 2006

Deloitte, *Türkiye Transfer Fiyatlandırması Kuralları Matrisi*, Cep Rehberi 2009



# MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

## YAYIN KOŞULLARI

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

## YAZIM KURALLARI

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

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

Lucey, Terry, **Costing**, 4<sup>th</sup> 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, T.C.Kimlik no, telefon ve banka hesap numarası bilgileride 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