



Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir

Cilt/Volume : 1 Sayı/Issue : 1 Ocak/January 2018 ISSN 2618-5679

İda

Academia

Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

Balıkesir SMMMO Adına Sahibi

Owner on Behalf of Balıkesir Chamber of Certified Public Accountants

SMMM Metin YALÇIN

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - Balıkesir Üniversitesi

Editör Yardımcıları

Vice Editors

Prof. Dr. Hakan AY - Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Özgür BİYAN - Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK - Gazi Üniversitesi

Yrd. Doç. Dr. Çağatay AKARÇAY - Yeditepe Üniversitesi

Yrd. Doç. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi

Öğr. Gör. Şahin ZENGİN - Balıkesir Üniversitesi

Yayın Sekreteri

Editorial Staff

Hasan SEZGİN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Maliye alanında Türkçe yayın kabul eden, yılda 2 kez (Ocak ve Temmuz aylarında) yayınlanan ulusal, hakemli, bilimsel süreli yayın.

National, peer-reviewed scientific and periodical journal which accepts articles in Accounting and Public Finance in Turkish and publishes twice a year.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Maliye alanlarındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Public Finance depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi / Headquarter and Inquiry Address

☎ 0.266 221 31 10 (Pbx)
0.266 221 34 40
0.266 221 35 50
0.266 221 35 95

☎ 0.266 221 31 55
☎ 0.543 892 51 31
0.533 925 65 21
🌐 www.blksmmmo.org.tr

✉ idari@blksmmmo.org.tr
balikesirsmmo@hotmail.com
✉ Kasaplar Mahallesi Soma Caddesi
No. 123 Altteylül/BALIKESİR

Kapak Tasarımı : Hasan SEZGİN

Baskı : Taner Ofset San.Tic.Ltd.Şti. Hacı İlbey Mh. M.Akif Ersoy Cd. No. 25/B Altteylül/BALIKESİR
Tel. : 0266 239 77 92 E.Posta : tanerofset@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na aittir.

All copyrights of this journal are reserved by Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir.

Telif: Tüm hakları saklıdır. Bu derginin tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal cannot be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanichal, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

ISSN 2618-5679

Bu dergide ileri sürülen fikirler, makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler Balıkesir SMMMO'nun görüşlerini yansıtmaz.

Views expressed in this journal are those of authors.
Those views do not reflect the opinions of Balıkesir CCPA.

İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, Ulakbim Dergipark
arşivinde taranmaktadır.

İda Academia Journal of Accounting and Public Finance is indexed by
Ulakbim Dergipark archive.

Makale Gönderme Adresi
For Manuscript Submission
www.idaacademia.org

Danışma Kurulu Advisory Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN - Başkent Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ - Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Ümit ATAMAN - İstanbul Arel Üniversitesi
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN - Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI - Ankara Üniversitesi
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU - Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ - Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi
Prof. Dr. Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU - Galatasaray Üniversitesi
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU - Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP - Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Mustafa Kemal Üniversitesi
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN - Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Yakup SELVİ - İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Elif SONSUZUOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ - Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ - Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Hanife Dilek YILMAZCAN - Maltepe Üniversitesi
Dr. YMM Masum TÜRKER

Yayın Kurulu Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - Balıkesir Üniversitesi
Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi
Doç. Dr. Mahmut KARGIN - Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Doç. Dr. Musa GÖK - Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - İzmir Demokrasi Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi
SMMM Ertuğ ASLAN

Bu Sayıda Görev Alan Hakemler Referees for This Issue

Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Selçuk Üniversitesi

Prof. Dr. Suphi ASLANOĞLU
Kırıkkale Üniversitesi

Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN
Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi

Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ
Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Ayten ÇETİN
Marmara Üniversitesi

Doç. Dr. Mahmut KARGİN
Manisa Celal Bayar Üniversitesi

Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK
Gazi Üniversitesi

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
İzmir Demokrasi Üniversitesi

Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU
Marmara Üniversitesi

Sunuş

Yayın Hayatına Başlarken,

Sizleri İDA (Kazdağları) eteklerinden candan ve sıcak bir Merhaba ile selamlarım...

Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak, “İda Academia-Muhasebe ve Maliye Dergisi” isimli, hakemli süreli yayın nitelikli yeni akademik bir dergi çıkarıyor olmaktan büyük gurur ve mutluluk yaşıyoruz. Mesleki camiamızda akademik niteliklere sahip TÜBİTAK ULAKBİM-DergiPark üzerinde dergi yayınlayan üç odadan birisi olmaktan da ayrıca kıvanç duyuyoruz.

Balıkesir SMMM Odası'nın en önemli önceliklerinden birisi meslek mensuplarımızın nitelikli, yüksek standartlara sahip mesleki bilgilerle donatılmasına imkân sağlamaktır. Bu bakış açısıyla İda Academia bu önceliğimizi hayata geçirmede bizim için eşsiz bir araç olacaktır. Bunun yanında bilginin paylaşıldıkça çoğaldığına olan inancımızla; bilimsel hayatı desteklemek, bilimsel araştırmaların daha nitelikli hale gelmesinde ilgili taraflara destek olmak, akademik bir meslek odası olarak bizlerin bir diğer önemli görevlerinden birisidir. Akademik camia içerisinde alanında uzman kişilerin araştırmalarını yayınlamada, onların akademik gelişiminde destekçi olmada bu dergi bizim için etkili bir yardımcıdır. .

Biraz evvel üzerinde durduğum öncelikler kapsamında İda Academia'ya gelen makalelerin özgün, irdeleyen, sorgulayan ve içinde bulunduğu ekonomik-mesleki-akademik çevre için önerilerde bulunan yazılar olması öncelikli hedeftir. Muhasebe ve maliye alanında özellikle akademik altyapıya sahip meslek mensuplarımızın uygulamaya dönük araştırmaları ise bizler ve dergimiz için ayrıca önemlidir. Bu doğrultuda ülkemiz kıymetli akademisyenleri ve meslek mensuplarından gelecek araştırma, değerlendirme ve önerilere her zaman için kapımızın açık

olduğunu bildiririm. 2018 yılı Ocak ayı itibariyle ilk sayısını yayımladığımız dergimizin bir fikir olmaktan çıkıp adeta ete kemiğe bürünmesinde bizlere eşlik eden kıymetli editörümüz Prof. Dr. Hüseyin AKAY'a teşekkür ederim. Akademik Dergi projemizin hayata geçme sürecinde bilim-hakem ve yayın kurullarının oluşmasında kendisine gösterdiği ilgi ve gayret için ayrıca müteşekkirim. Onun nezdinde dergimizin tüm bilim-hakem-yayın kurullarına da destekleri için ayrıca teşekkür ederim.

İda Academia dergimizin muhasebe ve maliye dünyasında yeni ufuklar açacak, kalıcı, nitelikli bir yayın olmasını gönülden dilerim.

SMMM Metin YALÇIN

Balıkesir SMMM Odası Başkanı

Editörden

Çok değerli akademisyenler ve meslek mensubu meslektaşlarım,

İlkler her zaman özeldir ve unutulmazdır. Bu dergi, şahsım için her zaman özel ve unutulmaz olacaktır. Çünkü yirmi beş yıllık meslek hayatımda akademik ve idari anlamda pek çok vazifelerde bulundum. Ancak, ilk kez bir dergi çıkarma ve bir dergiye editörlük yapma vazifesini yerine getirmeye çalışıyorum.

Balıkesir SMMMO'nun Değerli Başkanı Sayın Metin YALÇIN, bana böyle bir vazifeyi yerine getirmeyi teklif ettiğinde çok heyecanlandım, farklı bir deneyim yaşama ve farklı bir hizmette bulunma adına seve seve kabul ettim. Ancak işin içerisine girdikçe bu görevin emek, zaman, bilgi ve deneyim isteyen ve layıkı veçhilesiyle yapılmasının çok zor bir görev olduğunu idrak ettim. Bu denli çetin ve zorlu bir görevi yerine getirme fırsatını bana verdiği için, böyle bir dergiyi akademi ve uygulama camiasına kazandırma noktasında maddi ve manevi desteğini ortaya koyduğu için ve en önemlisi de ekip olarak bizlere güvendiği için oda başkanımız Sayın Metin YALÇIN'a sonsuz şükranlarımı sunarım.

Bu derginin hayata geçirilmesi fikrinin ortaya çıkmasında, derginin vücuda getirilmesinde ve faaliyetlerinin yürütülmesinde yakın destek ve ilgilerini gördüğüm Yrd.Doç.Dr. Zafer YALÇIN, Öğr. Gör. Şahin ZENGİN, Arş.Gör. Mustafa OĞUZ ve dergimiz yayın sekreteri Hasan SEZGİN'e sonsuz teşekkürler ederim.

Bu derginin hayata geçirilmesinde kalplerini, bilgilerini, tecrübelerini, zamanlarını ve emeklerini bizlere sunan birbirinden değerli danışma kurulu üyelerine, yayın kurulu üyelerine, editör yardımcılara ve hakemlerimize sonsuz teşekkürler eder, kendilerine en derin şükranlarımı sunarım.

Dergimizin emekleme aşamasında olduğunun idraki içerisinde olduğumuzu ve dergimizin önümüzdeki dönemlerde sizlere layık

olabilmesi için elimizden gelen çabayı göstereceğimizi bilmenizi isterim.

Dergimizin özellikle genç akademisyen ve uygulamacılar ile akademisyen olmayı hedefleyen lisansüstü öğrencilerine özel bir önem verdiğini bilmenizi ve onların yayınlarını yayınlamayı da özel bir misyon olarak gördüğümüzü ifade etmek isterim.

Elinizdeki bu ilk sayıda, beğeneceğinizi umduğumuz beş adet yayınlı karşınızda olmaktan mutluluk duymakta ve Temmuz 2018'de yayınlanacak olan ikinci sayımızda çok değerli yayınlarınızı yayınlamaktan memnun olacağız.

Dergimizin camiamıza hayırlı ve uğurlu olmasını dilerken, sevgiyle ve hoşça kalmanızı temenni ederim.

Saygılarımla,

Prof.Dr. Hüseyin AKAY

Balıkesir Üniversitesi

İçindekiler / Contents

Duygu CELAYİR

Derleme

DENETİM KOMİTELERİNİN KURUMSAL YÖNETİMİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

An Evaluation of Audit Committees in Terms of Effectiveness
of Corporate Governance

1

Günay Deniz DURSUN, Birdem GÜÇLÜ DAL

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN BELİRLENMESİ VE BİR TEKSTİL İŞLETMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

Determination Of The Efficiency Of The Internal Control System
And Investigation Of Internal Control System In A Textile Business

17

Abitter ÖZULUCAN, Dursun KELEŞ

Derleme

TMS 12: GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA ERTELENMİŞ VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI

Accounting Principles of The Deferred Taxes in The Scope of
IAS 12: Income Taxes Standard

27

Mustafa ÖĞÜZ

Teorik İnceleme

SÜPER DEĞİŞKEN MALİYETLEME

Super Variable Costing

49

Ayşenur İBİŞ

Derleme

ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİNİN OLUŞMASINDA GAYRİMÜSLİMLERİN ROLÜ

The Role Of Non-Muslims On The Formation Of The National
Accounting System

60

DENETİM KOMİTELERİNİN KURUMSAL YÖNETİMİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

An Evaluation of Audit Committees in Terms
of Effectiveness of Corporate Governance

Derleme

Duygu CELAYİR*

Gönderim Tarihi: 13.11.2017

Kabul Tarihi: 08.12.2017

ÖZ : Dünya genelinde büyük şirketlerde yaşanan hile ve usulsüzlükler, muhasebe ve denetim mesleğinin sunduğu hizmetlerin sorgulanmasına neden olmuştur. Ortaya çıkan muhasebe hileleri uluslararası finans piyasaları açısından da problemler yaşanmasına neden olmuş, ortaya çıkan başarısızlıklar, toplumun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu gelişmeler üzerine kurumsal yönetimin yeterliliği tartışılır hale gelmiş ve kurumsal yönetimin güçlendirilmesi için ilkeler oluşturularak çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. Ortaya çıkan gelişmeler, yasal mevzuatın yeniden düzenlenmesini ve “vekalet” konusunun yeniden incelenmesini gerekli hale getirmiştir. Bu süreçte yine güçlü bir kurumsal yönetimin şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve bununla birlikte kurumsal yönetimin etkinliğini hedefleyen Sarbanes-Oxley (SOX) Kanunu çıkarılmıştır (Yazıcı ve Yanık, 2010). Kanun, borsada işlem gören şirketlerin muhasebe bilgi sistemlerinin, finansal raporlama süreçlerinin ve bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve piyasada güvenin ve şeffaflığın sağlanması amacıyla, şirketlerin “denetim komitelerine” ilişkin hükümler getiren ilk yasal düzenleme olmuştur. Denetim komiteleri, kurumsal yönetim kapsamında şirketlerin yönetimi, denetimi ve hesap verebilirliği üzerinde önemli bir rol üstlenmiştir. Çalışmada, denetim komiteleri genel olarak ele alınmış, komitenin fonksiyonu, kurumsal yönetim ile ilişkisi ve kurumsal yönetimin etkinliği açısından denetim komiteleri değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Komitesi, Kurumsal Yönetim, Finansal Raporlama.

Jel Sınıflandırması: M10, M41, M42

* Dr. İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü,
dcelayir@ticaret.edu.tr

ABSTRACT : Accounting fraud cases across large companies around the globe have led people to question the services offered by accounting and auditing professionals. Upon revealed, accounting frauds caused issues in terms of international financial markets as well, while the resulting failures damaged society's trust in financial reports and corporate disclosure, which raised a controversy over the efficiency of corporate management. Therefore, a series of principles were built and an array of procedures were followed so as to enhance corporate governance. The resulting incidents required amendments in legal regulations as well as revision on the issue of "power". In this process, the Sarbanes–Oxley Act was enacted. The act is considered an effort that aims to further improve a powerful corporate governance and improve control over financial reporting of companies, while supporting effective corporate governance (Yazıcı and Yanık, 2010). It is the first legal regulation that stipulates provisions as to "**audit committees**" of companies in order to enhance quality of accounting services, financial reports and independent audit for publicly-traded companies and build trust and transparency in the market. Audit committees have assumed a major role in company management, auditing and accountability as part of corporate management. This study addresses audit committees with an overview and evaluation of audit committees in terms of function, their relationship with corporate governance and the effectiveness of corporate governance.

Key Words: Audit Committee, Corporate Governance, Financial Reporting.

Jel Classification: M10, M41, M42

GİRİŞ

2000'li yıllardan itibaren Enron, Worldcom, Parmalat gibi büyük şirketlerde yaşanan finansal skandallar, muhasebe ve denetim mesleğinin sunduğu hizmetlerin sorgulanmasına neden olmuştur. Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin/başarılı kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen, "Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası" ya da diğer adıyla **Sarbanes Oxley** Yasası, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002'de imzalanmıştır (PWC). Denetimde bağımsızlık ve etkinlik sağlayarak yatırımcıların korunmasını amaçlayan bu yasa, menkul kıymetler yasalarına yeni hükümler getirmekte, denetçi bağımsızlığının engellenmesine ve yatırımcıları yanıltmaya yönelik suçlara ilişkin ağır yaptırımlar getirmiştir. Yasanın 302 ve 404 numaralı maddeleri çerçevesinde şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen bu risklere ilişkin

kontrollerin belgelendirilerek değerlendirilmesi zorunlu tutulmuş, kontrollerin etkinliğinden de şirket yöneticileri sorumlu tutulmuştur (PWC; Celayir, 2010).

Sarbanes Oxley ile bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin de sağlanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda, bağımsız denetim hizmetlerinde iç kontrol sistemlerinin varlığı ya da etkinliğinin daha sıkı denetimi ön plana çıkmıştır. Yasa, iç kontrol sistemlerinin yapılandırılmasında şirket yönetimlerine önemli sorumluluklar getirmesinin yanı sıra, iç ve dış denetçilerin denetim hizmetinin verilmesi esnasında yakın işbirliği içinde olmalarını da şart koşturmuştur. Ayrıca, yasanın 301 no.lu maddesinde, borsaya kayıtlı şirketlerin iç kontrol ve iç denetimden sorumlu “Denetim Komitesi” kurması zorunluluğu getirilmiştir (Aksoy, 2007).

Günümüzde şirketlerin finansal durumu ve maruz kaldığı riskler konusunda bilgi kullanıcılarının şirket yönetimlerinden tam, doğru ve zamanlı bilgi talebine ilişkin ihtiyaçları artmış, bu nedenle de düzenleyici otoriteler tarafından yapılan yasal düzenlemelerle birlikte, yönetim kurullarında Denetim Komiteleri'nin oluşturulması sağlanmıştır. Kurumsal yönetim alanında yaşanan gelişmelerle birlikte, Denetim Komiteleri başta Amerika, Kanada, İngiltere olmak üzere pek çok ülkede, şirket yapıları içerisinde yer almakla birlikte etkin bir biçimde faaliyetlerini devam ettirmiştir (Uyar, 2004). Kanuna göre Denetim Komitesi, “*bir şirketin muhasebe, finansal raporlama ve finansal tablolarının denetimi süreçlerinin takibi/izlenmesi amacıyla yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasında oluşturulan bir yapı*” olarak tanımlanmaktadır (SOX). Türkiye’de de SPK ve BDDK tarafından yapılan düzenlemelerle Denetim Komitesi uygulaması başlatılmış ve bilgi kullanıcılarının finansal bilgiye olan güvenlerini yeniden sağlama amacı ile **Denetim Komitesi** önemli bir unsur olarak görülmüştür. *Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Haziran 2006’da Seri X, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” 22 numaralı tebliğe göre hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da isteğe bağlı olarak denetimden sorumlu komite oluşturabilir ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler.*

DENETİM KOMİTESİ - KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bağımsız denetim komitesi, iyi bir kurumsal yönetimin temel unsurlarından biridir (CPAB). Yönetim kurulunun temsilcisi ve kurumsal yönetimin temel yapısı olarak denetim komiteleri, şirketin hem iç denetim hem de bağımsız dış denetim süreçleri ile iç kontrol, finansal raporlama ve risk yönetimi süreçlerinin izlenmesinden/gözlemlenmesinden sorumlu olan idari bir komisyondur (Al-Baidhani, 2014). Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'ne (The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) göre Denetim Komitesi, *halka açık şirketlerin dışarıdan bağımsız yöneticilerinden oluşmuş, bağımsız denetim sürecinde, denetçileri görevlendirerek, denetçilerin yapacağı işleri birlikte görüşmek/ tartışmak amacıyla oluşturulan bir yapıdır (AICPA).*

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA) göre ise Denetim Komitesi, *şirketin denetim ve kontrol işlevlerinin gözetiminden ve denetiminden sorumlu bir komite* olarak da tanımlanabilir (IIA, 2003). *Denetim Komitesi, kurumsal yönetim ilkelerine göre şirket performansları ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf şekilde yapılmasını sağlamaktadır (TUSİAD, 2002).*

Yapılan tanımlamalara göre, *Denetim Komiteleri* finansal raporlama sürecini izleyen, gerçeğe uygun finansal raporların üretilmesine olanak sağlayan, olası hata ve hilelere, yönetim başarısızlıklarına engel olarak paydaşların çıkarlarını koruyan, bağımsız dış denetim ve iç denetim çalışmalarını izleyerek kontrol sürecine yardımcı olan birimlerdir (Uyar, 2004). Özellikle 1990'lardan sonra ABD'de halka açık büyük şirketlerde yaşanan muhasebe hileleri çeşitli yasal düzenlemeleri beraberinde getirmiştir (Pehlivanlı, 2010). Bu düzenlemeler başta şirket yönetiminin şirket paydaşlarına karşı sorumlulukları olmak üzere, finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu göstermesi, hesap verebilirlik ve bağımsızlık gibi konulara odaklanmıştır. O dönemde denetim komitesinin en önemli fonksiyonu, şirketlerin finansal raporlarının ve kamuya açıklanan bilgilerin izlenmesi olmuştur (Huang and Thiruvadi, 2010).

Finansal tablolarda ortaya çıkan hata ve hileler, işletme başarısızlıkları ve yasal olmayan faaliyetler finansal raporların kalitesini sorgular hale getirmiştir. Bu gelişmelerle birlikte Denetim Komiteleri'nin raporlama sürecindeki rolüne yönelik birtakım düzenlemeler yapılmıştır (Demirbaş ve Uyar, 2006). İngiltere'de yayımlanan Cadbury ve Smith raporları da tüm şirketlerin Denetim Komitesi oluşturmasını önermiş, özellikle söz konusu raporlarda komitenin gözetim ve bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarının sağlanması üzerindeki rolü vurgulanmıştır.

Günümüzde Denetim Komitesi'nin önemi, şirketlerin finansal yapılarını güçlendirmesi bakımından giderek artmıştır. Etkin ve etkili bir Denetim

Komitesi, ortaya çıkabilecek riskleri belirlemede ve kontrol altına almada işletmelerde önemli sorumluluklar üstlenmektedir. Bununla birlikte şirketlerin finansal yönetiminde, kontrol ortamının sağlanmasında, hileli finansal raporların önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında da etkin olarak faaliyet gösterebilmektedir (Gerekan ve Pehlivan, 2009). Denetim komitesi; muhasebe, denetim ve kontrol süreçlerini yönetim kurulu adına izleyerek ve gözetimini yaparak, paydaşlar açısından da güvence sağlayıcı rolü üstlenmektedir.

Halka açık şirketlerde, yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak bir Denetim Komitesi'nin oluşturulması görüşü 1970'li yıllardan itibaren tavsiye edilmekle birlikte, bu komitelere yönelik ilk düzenleme ABD'de Blue Ribbon Komitesi'nin Şubat 1999 tarihinde Denetim Komiteleri'nin etkin ve bağımsız olarak çalışabilmeleri için sahip olmaları gereken şartlarla ortaya koyduğu, on adet tavsiyeden oluşan rapordur. İkinci önemli düzenleme ise Sarbanes –Oxley yasasıdır. Blue Ribbon Komitesi Raporu, yatırımcı haklarının korunması konusunda daha etkin çalışması düşünülen Denetim Komiteleri'nin eksikliklerini azaltmaya ilişkin önlemlerin alınmasına yönelik oluşturulan bir rapordur (Pehlivanlı, 2010).

Komitenin yayınlamış olduğu tavsiyeler özetle şöyledir (Akarkarasu, 2000: 67-69):

- New York Borsası (NYSE) ve Menkul Kıymet Yatırımcılar Derneği'ne (NASD) kayıtlı şirketlerin Denetim Komiteleri bağımsız yöneticilerden oluşmalıdır. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketleri Denetim Komitesi üyelerinin bağımsızlığına ilişkin tanımı kabul etmelidirler.
- Denetim Komiteleri en az üç üyeden oluşmalı, bu üyelerden en az biri finansal konularda uzman olmalı, diğer üyeler de bu alanda kendini yetiştirmelidir.
- NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin yönetim kurulu tarafından onaylanmış denetim komitesinin yapısını, sorumluluklarını ve işleyişini içeren bir yönetmeliği olmalı ve bu yönetmelik uygunluk ve yeterlilik açısından yıllık olarak gözden geçirilmelidir.
- SEC'e rapor sunan her şirketin Denetim Komitesi'nin yönetmeliğe sahip bulunup bulunmadığı, yönetmeliğe sahip ise buna uygun davranıp davranmadığı, yönetmelikte önemli değişiklikler olması durumunda, bunun en az üç yılda bir genel kurula ve hissedarlara sunulan raporda belirtilmesi gerekmektedir.
- Denetim Komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını sağlamak için yönetim kuruluna tavsiyede bulunmalıdır.

- Denetim komitesi, bağımsız denetçi ile denetlenen şirketin finansal raporlaması hakkında tartışmalıdır.
- Şirketlerin ortaklara sundukları yıllık raporda, Denetim Komitesi'nin sorumluluklarını ne şekilde yerine getirdiği veya getirmediği ile ilgili bir mektup da yer almalıdır.

Günümüzde Denetim Komitesi kavramı, gerek özel sektör gerekse kamu sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin finansal yapılarını sağlamlaştırması bakımından giderek artan bir öneme sahiptir.

SPK md.3 te yer aldığı biçimde, şirketin muhasebe ve iç kontrol sistemi ve bağımsız denetimiyle ilgili olarak, şirkete ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, şirket çalışanlarının muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler, komite tarafından belirlenmektedir (SPK, 2002, md.3.).

Genel olarak komitenin görevleri şu şekilde özetlenebilir (Dağlı, 2000: 30-31):

- Finansal raporlamanın izlenmesine ilişkin olarak, üçüncü kişilere sunulan raporların adil, tarafsız ve muhasebe standartlarına uygunluğunun sağlanmasında yönetim kuruluna yardımcı olmak,
- Yönetim kurulu adına yönetimle bağımsız denetçi arasında mutabakat sağlamak,
- Bağımsız denetçilerin sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getirmediği konusunda gözetim yapmak ve yönetim kuruluna raporlamak,
- Yönetim kuruluna bağımsız denetimin kapsamı ve detaylı olup olmadığı yeterli olduğu konusunda güven vermek,
- Bağımsız denetçinin yeniden atanması veya görevden alınması konularında yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmak,
- Bağımsız denetçiye ödenecek ücret konusunda yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmak,
- Şirketin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve sistemin zayıf noktalarına ilişkin yönetim kurulu adına gözetim yapmak,
- İç kontrole ilişkin belirli konularda özel araştırmalar yapmak üzere görevlendirme yapmak,
- Yönetimin risk olarak nitelendirdiği denetim bulguları hakkında iç denetim birimi başkanından bilgi almak,

- İç denetim planını uygunluk açısından incelemek,
- İç denetim biriminin yeterli ve uygun kaynağa sahip olup olmadığı konusunda yönetim kurulunu bilgilendirmek şeklinde sayılabilir.

Denetim Komitesi'nin Kurumsal Yönetimdeki Rolü

Halka açık şirketlerde yaşanan hile ve usulsüzlükler finansal raporlama ve denetim sürecinin güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olmuş ve bu durum Denetim Komitesi'nin görev ve sorumluluklarına ilişkin yeni birtakım düzenlemeler yapılmasını ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda Denetim Komiteleri, iç kontrol sistemi, şirketin muhasebe bilgi sistemi, bağımsız denetim, şirket tarafından kamuya açıklanacak finansal tablolar gibi konular dahil olmak üzere, genel olarak şirketin denetimini ilgilendiren pek çok konuda sorumluluk üstlenmiştir. Kurumsal yönetim mekanizmasının bir parçası olarak denetim komiteleri; şirket ile ilgili tarafların/paydaşların hak ve çıkarlarının korunması açısından şirket yönetimi, iç denetçi ve bağımsız denetçilerin gözetimi görevini üstlenmiş, ancak bunun da ötesinde kurumsal yönetimin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmeye çalışmıştır. Kurumsal yönetimin gözlemcisi olarak Denetim Komitesi, bilgi kullanıcılarına doğru, gerçek ve güvenilir bilginin sağlanmasına yardımcı olarak, bilgisi olmayan kullanıcıların beklentilerinde de yani beklenti boşluğunun oluşmasının da önüne geçmiş olmaktadır (Al-Baidhani, 2014).

Komitenin kurumsal yönetimdeki rolü günümüzde oldukça artmakla birlikte, genel olarak iç kontrole, finansal raporlama sürecine, yasal düzenlemelere, iç denetim sürecine, bağımsız denetim sürecine ve risk yönetim sürecine ilişkin rolü olmak üzere 6 başlık altında incelenebilir.

İç Kontrole İlişkin Rolü

Önceleri iç kontrol sistemi, büyük ölçüde bağımsız denetim için gerekli bir unsur olarak düşünülürken, son yıllarda gördüğü artan ilgi ile birlikte, daha çok şirket yönetimine yönelik bir süreç şeklinde düşünülmeye başlanmıştır.

Bugün iç kontrol sistemi (PwC, 2004):

- Zamanlı, güvenilir ve doğru bilgiye ulaşılması,
- Finansal raporlamalardaki hata riskinin en aza indirilmesi,
- İşin güven içinde yapılabilmesi,
- Faaliyetlerin herhangi bir aksamaya uğramasına engel olunması konularında yönetime yardımcı olmaktadır.

İç kontrol sistemi, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi amaçları için

kullandığı bir araçtan öte, şirket yöneticilerinin şirket amaçları ve bilgi sistemleri açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir konu olması yönü ile de önem kazanmaktadır. Bu durumda iç kontrol, şirketin başarısına katkı sağlayarak ve şirketin temel amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olarak, şirketin devamlılığını sağlamaya önem vermektedir (Yılancı, 2001). Finansal bilgilerin karar almada kullanılabilirliği, bilginin güvenilir olmasına bağlıdır. Bu bağlamda bilginin güvenilir olmasını sağlayan ise güçlü bir iç kontrol sistemidir.

Etkin bir iç kontrol sistemi hata, hile, yasa ve yönetmeliklere aykırı düşen eylemlerin önlenmesinde temel koşuldur. İç kontrole ilişkin Denetim Komitesi'nin rolü, iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirmek ve şirketin finansal raporlama sürecindeki önemli risklerin anlaşılmasını sağlamaktır. Komite, bu alandaki kontrol prosedürlerini denetlemektedir (Demirbaş ve Uyar, 2006). Denetim Komitesi'nin iç kontrole ilişkin bir diğer rolü de, yönetimin etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmasını ve yürütmesini sağlamaktır (Terrel ve Redd; 2003). Denetim Komitesi, iç kontrol yapısının şirketin gereklerine uygun bir biçimde işleyip işlemediği konusunda inceleme yaparak sonuçları yönetim kuruluna aktarmalıdır. Bu kapsamda Denetim Komitesi, iç kontrole ilişkin *gözetim ve raporlama* işlevlerini üstlenmekte ve böylece yönetim kurulu da zamanında aksaklıklara müdahale edebilmektedir (Bozkurt, 2000).

Muhasebe ve Finansal Raporlama Sürecine İlişkin Rolü

Denetim komitesi, finansal raporlama sürecinin kalitesini güçlendirmek adına, şirketin raporlama sürecini yönetim kurulu adına izlemekle sorumludur. Finansal tablo kullanıcıları genel olarak karar alma sürecinde ara finansal tabloları kullanmaktadırlar. Bu tabloların Denetim Komitesi tarafından izlenmesi son derece önemlidir. Denetim Komitesi, finansal raporların hazırlanmasından ve finansal raporlarla ilgili detaylardan sorumlu değildir, fakat finansal raporlama sürecinin izlenmesinden ve gözetiminden sorumludur (Pehlivanlı, 2010). Komite, aynı zamanda, şirketin muhasebe politikaları, ilke ve uygulamalarının da izlenmesinden sorumludur (Song and Windram, 2004).

Komite, yönetim tarafından yapılan finansal açıklamaların şirketin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, planlarını ve uzun dönemli taahhütlerini makul ölçüde yansıttığı konusunda güvence sağlamaktadır. Bunu yaparken de Denetim Komitesi finansal tabloları ve bu tabloların kamuya açıklanmasını izlemekte, yönetime raporlamayla ilgili sorular sorarak, şirketin kazanç sistemini ve hileli finansal raporlama riskini değerlendirmektedir (Demirbaş ve Uyar, 2006).

Yasal Düzenlemelere İlişkin Rolü

Denetim komitesi, şirketin kamuya açıklama sürecinin takibinden sorumludur. Bu kapsamda yasal düzenlemelere uyum paydaşlar açısından önemlidir. Yasal düzenlemelere, etik standart ve ilkelere uygun olarak hareket edildiğinin gözetim sorumluluğu Denetim Komitesi'ne aittir.

Denetim komitesi ilgili ulusal/uluslararası yasa ve düzenlemelere uyum konusunda oluşturulan kontrol sistemlerini ve süreçlerini incelemektedir. Ayrıca, finansal tabloların hazırlanmasında yasaların ve düzenlemelerin göz önünde bulundurulup bulundurulmadığını değerlendirerek, düzenleyici kurumlar tarafından yapılan teftişlerde çıkan bulgulara ilişkin incelemeler yapmaktadır. (Al-Baidhani, 2014; PWC, 1999).

İç Denetim Sürecine İlişkin Rolü

İç denetim fonksiyonunun çerçevesi denetim komitesi tarafından belirlenmektedir. Denetim komitesinin sorumluluklarından biri de iç denetçi bağımsızlığının korunması ve güçlendirilmesi olmakla birlikte, bu sayede iç denetçilerin sorumluluklarında başarıya ulaşmasını sağlamaktır (Al- Baidhani, 2014). Dünyada ve ülkemizde kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili var olan düzenlemeler ve bundan sonraki muhtemel gelişmeler dikkate alındığında, şirketlerin yönetim kurullarında, denetim komitelerinde ve iç denetim birimlerinde büyük sorumluluklar bulunmaktadır. Yönetim kurulları denetimle ilgili sorumluluklarını Denetim Komiteleri aracılığı ile yapmaktadırlar ve Denetim Komiteleri de iç denetim biriminin gerçekleştirdiği faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yönetildiğinin gözetimini üstlenmektedir (Uzun, 2005). İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir (Pehlivanlı, 2010).

Denetim komitesi *gözetim* işlevini iç denetim faaliyeti aracılığıyla etkili olarak gerçekleştirebilir. Bu amaçla, iç denetim bölümleri işlevsel olarak Denetim Komiteleri'ne raporlama yapmaktadır. Komite de, iç denetim faaliyetinin belirlenen ilke ve standartlara uygun yapıp yapılmadığını izleyerek, iç denetimin iyileştirilmesi ya da güçlendirilmesi için önerilerde bulunur (TÜSİAD, 2008).

Bağımsız Denetim Sürecine İlişkin Rolü

Denetim şirketinin ve bağımsız denetçinin seçimi, denetim sözleşmesinin yapılarak bağımsız denetim sürecinin başlaması ve bu süreçte, gerek denetim şirketinin gerekse denetçinin çalışmaları Denetim Komitesi'nin takibinde ya da gözetiminde gerçekleştirilmektedir (Deloitte, 2007). Komite aynı zamanda, bağımsız denetçilerin performansını bağımsızlığı konusunda

değerlendirmektedir.

Bağımsız denetçinin seçimi için teklif götürülmeden önce Denetim Komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını zedeleyebilecek tarzda mesleki veya finansal olarak şirket, şirketin icracı organları, bu organların başkan ve üyeleri ile bir ilişkisi bulunup bulunmadığı varsa ne şekilde olduğunu belirten bir beyan almalıdır (Geray, 2003).

Denetim Komiteleri'nin bağımsız denetim sürecine ilişkin rolleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Braiotta, 1999):

- Şirkete bağımsız denetçi adaylarını önermek, bağımsız denetçinin başlangıçta bağımsızlığını, ücretini, sözleşme şartlarını gözden geçirerek, gerektiğinde görevine son vermek,
- Seçilen bağımsız denetçi veya bağımsız denetim şirketi ile birlikte denetim planını hazırlamak,
- Denetçilerin kritik denetim noktalarını ve muhasebeleştirme politikalarını denetleyip denetlemediğini sorgulamak,
- Bağımsız denetim performansını sorgulamak,
- Bağımsız denetimin ücretlendirilmesinin yeterliliğini sorgulamak.

Bu kapsamda, Denetim Komiteleri, bağımsız denetimin daha etkin olarak gerçekleştirmesine katkıda bulunacaktır.

Risk Yönetimine İlişkin Rolü

Kurumsal yönetim kapsamında, denetim komitesinin sorumluluklarından biri de şirket yönetiminin risklerin tespiti, önceliklendirilmesi, risklere karşılık cevaplarıyla ilgili uygulama ve politikalarının incelenmesidir (Al-Baidhani, 2014). Özetle, risk tespit programının ve yönetimin şirketin karşısına çıkan finansal ve finansal olmayan önemli risklere verdiği cevabı düzenli olarak incelemektir. Denetim Komitesi, şirket faaliyetlerinin oluşturacağı riskleri ve bunların derecesini yönetimle birlikte her yıl belirlemeli, buna göre, yönetimin amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesinde risk oluşturan konuları en riskli olanlarından başlanılarak, sistematik ve sürekli bir yaklaşımla denetime tabi tutmalıdır. Bununla birlikte, Denetim Komitesi, risk yönetimi ve iç kontrol mekanizması ile ilgili sorunları ve çözüm önerilerini Yönetim Kurulu'na raporlamalı ve risklerin olumsuz etkilerinden şirketin arındırılmasını, risklerin avantaja dönüştürülmesini sağlamaya hizmet etmelidir. Görülmektedir ki, Denetim Komitesi, risk yönetimi konusunda katkıları aracılığıyla gözetim ve raporlama işlevini yerine getirmektedir (Gürsu, 2010).

KURUMSAL YÖNETİM İLE DENETİM KOMİTESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Bugün artık küreselleşmeyle birlikte, dünyanın ekonomik şartları içerisinde meydana gelen gelişmeler yalnızca o ülkeyi değil, beraberinde o ülkeyle bağlantılı olan tüm ülkelerin ekonomilerini etkilemektedir. Gerek ABD'de gerekse bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan küresel muhasebe skandalları Enron, Worldcom, Parmalat bunların başında gelmektedir. Yaşanan bu muhasebe skandallarına karşılık kurumsal yönetim anlayışı gündeme taşınmış ve skandallar bu anlayışla kontrol altına alınmaya çalışılmıştır (Erol, 2005). Kurumsal yönetim kavramı, şirketlerin faaliyetlerinin taraflara karşı sorumluluklarının bilincinde olarak, şirketin değerini ve verimliliğini arttıran, şirketin ortaklarına, hissedarlarına ve çalışanlarına karşı önceden planladığı hedefleri tutturarak, bunu yaparken söz konusu taraflarla yasalara uygun, etik değerler çerçevesinde çalışmalarda bulunan bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009). Kurumsal yönetim sorumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık ve adil olmak gibi etik kavramları öne çıkaran bir yönetim biçimidir (Öztürk ve Demirgüneş, 2008).

Başarılı bir kurumsal yönetim anlayışı öncelikle şirketlerin performansını etkileyecek, sermaye piyasalarına güven aşılayacak, finansal şeffaflığın, şirketin kontrol edilebilirliğinin ve yatırımcıların korunmasının garantisi olarak görülecektir. Komiteler, yönetim kurulunun daha profesyonel bir yaklaşımla çalışmasını ve böylelikle yönetim kurulunun kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak işlemlerini sağlar. Her komite için, üyelerin çoğunluğunun bağımsız olması ve şeffaf bir şekilde seçilmesi kurumsal yönetimin işlemesi açısından zorunludur. İşletme faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak yürütülmesinde komitelere dayalı çalışma sistemi fayda sağlamaktadır. Komiteler, profesyonel bir yaklaşımla, şirket faaliyetleri hakkında yönetim kurulunun en iyi şekilde bilgilendirilmesine ve çalışmasına yardımcı olmalıdır (Demirbaş ve Uyar, 2006). Önerilen bu komitelerden en önemlisi ise, denetim komiteleridir. Denetim Komitesi, kurumsal yönetim ilkelerinin bir gereği olarak, pek çok ülkede şirketlerin bünyesinde kurulması zorunlu hale gelmiştir.

Kurumsal yönetim anlayışının temel yapılarından olan Denetim Komiteleri; şirkette kurumsal yönetim politikalarının uygulanmasına ve geliştirilmesine, pay sahiplerinin haklarının korunmasına, daha güvenilir finansal raporların oluşturulmasına ve güvenilir bilgi akışının sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Denetim Komitesi, şirketin şeffaflık ve hesap verebilirliğinin bir göstergesidir (Uyar, 2004).

Şirketlerde güçlü bir kurumsal yönetim anlayışı yoksa yönetim, finansal

tabloların güvenilirliği ve kalitesine olumsuz etki yapabilir. Bu bağlamda, Denetim Komitesi kurumsal yönetimin önemli bir parçası ve en büyük yardımcısıdır.

İç denetim ile denetim komitesi arasındaki ilişki, şirketin hesap verebilirlik yolunda aldığı sorumluluğu güçlendirecektir. Çünkü komite üyeleri farklı bilgi, beceri ve deneyime sahip kişiler olarak kurumsal yönetimin gelişmesine yardımcı olacaktır. Komitenin şirket içinde kurumsal yönetim anlayışı geliştirme sorumluluğuyla ilgili atabileceği adımlar; şirketin yasa, yönetmelik, etik değerlere uygunluk, düzensizlik, hilelere ilişkin politikalarını incelemek, çalışanlarla ilgili önemli hile, yolsuzluk ve etik olmayan davranışları incelemek, iç denetçiden dönemselsel olarak kurumsal yönetim incelemeleri ve bulgularını içeren yazılı bir rapor istemektir (Demirbaş ve Uyar, 2006).

KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARI AÇISINDAN DENETİM KOMİTESİ'NİN ETKİNLİĞİ

Şirket ile ilgili çıkar grupları/ paydaşlar finansal raporların sunmuş olduğu bilgilere dayanarak karar almaktadırlar. Bu kapsamda, karar alırken temel dayanak olarak kullanılan finansal tablolar mevcut durumu doğru ve güvenilir biçimde yansıtmalıdır. Bu açıdan bakıldığında, kurumsal yönetimin hedefine ulaşabilmesi için kullanılan en önemli araçlardan biri finansal tablolardır (Arı, 2008). Etkin bir kurumsal yönetim, iyi biçimde hazırlanmış finansal raporlamaya bağlıdır. Etkin bir denetim komitesi, kaliteli finansal raporlama sisteminin kurulması için önemli bir role sahiptir. Komitenin finansal raporlama ve denetim sürecindeki gözetim rolü etkin olursa, bu sürecin verimliliği artacak ve kurumsal yönetimin uygulanmasında başarı sağlanacaktır. Komite etkin çalıştığı sürece kurumsal yönetimden istenilen fayda elde edilmiş olacaktır.

Etkin bir denetim komitesi, şirketin muhasebe ve finansal raporlama politikaları ve uygulamalarını izlemede aktif bir rol oynayacaktır. Ayrıca komite; bağımsız denetimin yürütülmesinde karşılaşılan zorlukları, iç kontrolün tasarlanmasında ve uygulanmasındaki eksiklikleri ve yanlışlıkları, yönetimle yaşanan anlaşmazlıkların ve ihtilaflı muhasebe konularının tartışılmasında önemli görevler üstlenebilecektir (Uzay, 2003).

Bu bağlamda Denetim Komiteleri'nin görev ve sorumluluklarının, yönetim kurulunun onayından geçecek yazılı bir yönetmelik ile belirlenmesi önemlidir. İlgili yönetmeliğin gözden geçirilerek revize edilmesi, daha önceden belirlenmiş ve komite üyelerine bildirilmiş gündemlerle düzenli olarak toplantı yapılması ayrıca Denetim Komiteleri'nin görevlerini yerine getirmeye yetecek kaynağa ve yetkiye sahip olmaları gereklidir (Akarkarasu, 2000).

İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Vakfı'nın 1993 yılında yayınlamış olduğu rapora göre Denetim Komiteleri'nin etkin hale gelmelerinde en önemli husus, komite üyelerinin sorumluluklarını tam olarak anlamalarını ve bunları etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak geçmişe ve eğitime sahip olmaları gereğidir.

Bir denetim komitesinin etkinliğinin sağlanabilmesi için aşağıdakilerin gerekliliği önerilmektedir (Uzun, 2004):

- Denetim komitesinin, finansal raporlama işleminin etkili bir şekilde denetlenmesinin temelini oluşturan bağımsızlık ve tarafsızlık içinde çalışması için, yeterli yetki ve otoriteye sahip olması gereklidir.
- Komitenin görev ve sorumlulukları yazılı olmalı ve detaylı bir şekilde açıklanmalıdır.
- Komite, farklı bakış açılarını içine alan verimli görüşmeler sağlayacak ölçüde büyük, fakat etkili kararları makul hızda alacak ölçüde küçük olmalıdır.

§ Komite üyeleri mesleki yargıya sahip olmalıdır.

SONUÇ

Şirketlerin faaliyetleri ile ilgili pek çok kişi ve kurum bulunmaktadır (ortaklar, borç verenler, yöneticiler, çalışanlar, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve tüketiciler vb.) Bu kişi ve kurumların şirket faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgileri bulunmaktadır. Söz konusu ilgililer, finansal tabloları kullanarak bilgi edinir ve kendi çıkarları doğrultusunda karar verirler (Kaval, 2007). Alınacak kararların doğru ve isabetli olması finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Ancak, hileli finansal raporlama, finansal raporlama sürecinin güvenilirliğine ve şeffaflığına zarar vermektedir. Enron, Worldcom, Xerox gibi şirketlerde ortaya ortaya çıkan hile ve yolsuzluklar toplumun güvenini zedelemiştir. Şirketlerin dürüstlüklerinin sorgulanmasına neden olmuştur. Bununla birlikte yaşanan hile olayları, sermaye piyasalarının da etkin çalışmasını azaltmış, katılımcılar açısından da yanıltıcı bilgiler yanlış kararlara neden olmuştur (Kranacher, Riley and Wells, 2011).

Denetim komitelerinin kurulması; finansal tablolara temel teşkil eden finansal bilgi sisteminin, kamuya yapılan açıklamaların, şirkette işleyen iç kontrol sisteminin etkinliğini bağımsız olarak izleyerek, şirketteki hileli finansal raporlama ihtimalini azaltmaya yardımcı olacak bir sistem olarak görülmüş ve bu sistemden elde edilen bilgilerin daha doğru, güvenilir ve şeffaf olmasına katkı sağlaması amaçlanmıştır.

Özetle, yaşanan gelişmeler sonucunda finansal raporlamanın güven kaybetmesi önemli bir sorundur. Bu sorunun çözümünde etkin kurumsal

yönetim uygulamaları öne çıkmıştır. Kurumsal yönetim kapsamında, şirketlerde en etkili kontrol ve gözetim mekanizması ise, denetim komiteleridir. Denetim komiteleri sorumluluklarını yerine getirdiklerinde, hem şirket varlıklarını koruyacak hem de finansal bilgilerin doğru, güvenilir ve şeffaf olmasına katkıda bulunarak, bilgi kullanıcılarının daha doğru biçimde bilgilendirilmelerini sağlayacaklardır. Denetim Komitelerinin şirketlerde etkin biçimde yapılandırılması ise, komitelerin görev ve sorumluluklarının açıkça ortaya konulması ve bağımsızlıklarının desteklenmesi ile mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Akarkarasu, N. (2000). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler. SPK Yeterlik Etüdü.

Aksoy, T. (2007). Basel II ve İç Kontrol. Ankara. ASMMMO. Ağustos.

Al-Baidhani, A.M. (2014). The Role of Audit Committee in Corporate Governance: Descriptive Study. Universiti Putra Malaysia.

Arı, M. (2008). Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi. Ekim. 3(2).

Blue Ribbon Committee, Reports and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. New York.

Bozkurt, N. (2000). Muhasebe Denetimi. 3.Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım.

Braiotta, L. (1999). The Audit Committee Hand Book. 3rd Edition, John Wiley&Sons Inc. New York.

Dağlı, K. (2000). Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. SPK Yeterlik Etüdü.

Deloitte. (2007). Denetim Komitesi: Rol ve Sorumluluklar, SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Uygulamalar. Kurumsal Yönetim Serisi. No: 1. Kasım.

Demirbaş, M. ve Uyar, S. (2006). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi. GüncelAkademi, İstanbul.

Diñç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi, İMKB 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt:12. Sayı:21. Haziran.

Erol, M. (2005). Muhasebe Skandalları ve Kurumsal Yönetim. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. s: 20.

- Geray, D. (2003).SPK Düzenlemeleri Çerçevesinde Denetimden Sorumlu Komiteler. s.27. 20.05.2003 tarihli sunum, www.deloitte.com (Çevrimiçi).
- Gerekan, B. ve Pehlivan, A. (2009). Kamu Kurumlarında Denetim Komitelerinin Kompozisyonu ve Çalışma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi. C:XI. S:I.
- Huang, H. W. and Thiruvadi, S. Audit committee characteristics and Corporate Fraud. International Journal of Public Information Systems. 6(1).
- IIA (2003).Uygulama Önerisi- 2060-2: Denetim Komitesiyle İlişkiler.
- IIA (2003). Issues and Answers, Internal Auditing and The Audit Committee Working Toward Common Goals .
- Kranacher, M, Riley, R. and Wells, J. (2011).Forensic Accounting and Fraud Examination. Wiley.
- Öztürk, M, B. ve Demirgüneş, K. (2008). Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entellektüel Sermaye. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 19.
- Pehlivanlı, D. (2010). Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları. Beta Yayınları: İstanbul.
- PWC . (2004). Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu. III. PwC Çözüm Ortaklığı Platformu İstanbul, 22 Aralık.
- PWC. (1999). Audit Committees: Best Practices for Protecting Shareholder Interests. NY.
- Song, J. and Windram, B. (2004). Benchmarking Audit Committee Effectiveness in Financial Reporting, International Journal of Auditing.
- SPK. (2002). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Ser:x. No,19. Kasım. md:3.
- Terrel, M.C. and Reed, S.A. “Audit Committee- A More Visible and Demanding Role”. (Çevrimiçi) www.kpmg.com
- TÜSİAD. (2002). Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, Yayın No: 336. İstanbul. Aralık.
- TÜSİAD. (2008).Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru. Mayıs.
- Uyar, S. (2004). Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Nisan.

Uzay, Ş. (2003). İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesi'nin Rolü ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Ocak.

Uzun, A.K. (2004). Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Uzun, A.K. Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası:Denetim Komitesi. Deloitte Makaleleri (Çevrimiçi) .

Yazıcı, S. Ve Yanık, S. (2010). “Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetimin Rolü”, İktisat Fakültesi Mecmuası. Cilt 60. S:2.

Yılandıcı, M. (2001). Muhasebe Bilgi Sistemi. İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.

www.kpmg.com

www.denetimnet.net

www.istanbulsmmmmodasi.org.tr

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN BELİRLENMESİ VE BİR TEKSTİL İŞLETMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

Determination Of The Efficiency Of The Internal Control System
And Investigation Of Internal Control System In A Textile Business

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili

Günay Deniz DURSUN*, Birdem GÜÇLÜ DAL**

Gönderim Tarihi: 04.12.2017

Kabul Tarihi: 21.12.2017

ÖZ: İç kontrol sisteminin varlığının ve etkinliğinin işletmelerin yaşadığı finansal problemlerin, önlenmesinde ve işletme hedeflerine ulaşmadaki önemi tartışılmazdır. Etkin bir iç kontrol sistemi, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlama, hata, hile ve yolsuzlukları önleme, işletme faaliyetlerinin verimliliğini artırma amacı taşımaktadır.

Bu çalışmada, bir iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçümü, köklü bir tekstil işletmesinin tüm fonksiyonları üzerinde çalışanlar ile yapılan mülakat yöntemi ile belirlenmeye çalışılmıştır. Söz konusu firmadan yola çıkarak aynı sektördeki diğer işletmelere etkin bir sistem oluşturulması için öneriler geliştirmek ve yol göstermek de araştırmanın amaçları arasındadır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi.

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M42

ABSTRACT: The financial problems experienced by the operator of the existence and effectiveness of the internal control system in the prevention of the achievement of business goals and the importance is indisputable. An effective internal control system ensuring the reliability of financial reporting, error, fraud and corruption prevention, is intended to increase the efficiency of business operations. In this study, the measurement of the effectiveness of the internal control system, textile interview with staff on all functions of a business rooted with the method determined. From the companies in question to other businesses in the same industry and to develop recommendations for

* Yrd.Doç.Dr., İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, gunaydenizdursun@aydin.edu.tr

** İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Öğrencisi, birdguclu@gmail.com

establishing an effective system are among the objectives of research and show them the way.

Key Words: Internal Control, Internal Control System.

Jel Classification: M40, M41, M42

GİRİŞ

İşletmelerin hedeflerine ulaşmasında, varlıklarını korumasında, kaynaklarını verimli kullanmasında, etkin bir üretim sistemine sahip olmasında, mevcut uygulama ve mevzuata uygun davranmasında ve finansal tablolarının doğru hazırlanmasında etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmasının büyük bir önemi vardır.

Yaşanan muhasebe skandalları sonucu 2002 yılında Amerika'daki hileli finansal raporlamanın önüne geçilmesi amacı ile çıkarılan Sarbanes Oxley yasası ile işletme yönetimleri iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkinliğinin sağlanmasından sorumlu tutulmuşlardır. Ülkemizde ise kamu kurumları ile Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler, iç kontrol sistemi kurmak ve etkinliğini sağlamak zorundadırlar. Bu çalışmalar aynı zamanda bağımsız denetime sahip işletmelerin, denetim faaliyetlerinin de temelini oluşturmaktadır.

İÇ KONTROL SİSTEMİ

Kontrol, işletme amaçlarına ulaşmak için alınan önlemleri; denetim kavramı ise önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğun belirlenmesi olarak ifade edilmektedir. Denetim ve kontrol kavramları çoğu defa aynı anlamda kullanılmaktadır; ancak kontrol süreci kurumda faaliyetlerin yürütüldüğü sırada gerçekleştirilir ve içinde bulunulan zamandaki işlemleri esas alır. Denetim ise geçmiş zamandaki işlemleri kapsar. Denetim iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından, kontrol ise sistem içinde ve sürece dâhil olan personel tarafından yürütülür (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 221).

Muhasebe denetimi ise belli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve buna ilişkin bir rapor yazmak amacı ile bağımsız bir denetim ekibi tarafından yürütülen kanıt toplama ve kanıt değerlendirme işlemi olarak tanımlanmaktadır (Rittenberg, Johnstone ve Gramling, 2010: 7).

İç Denetçiler Enstitüsü'ne (The Institute of Internal Auditors - IIA) göre kurum yönetiminin ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dâhil

olmak üzere diğer tüm raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan ve kurum faaliyetlerinde devamlılık esaslı eylem ve faaliyetler bütününden oluşan bir sistemdir (Uzay, 1999: 7).

The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) Raporu'nda iç kontrol; kurumun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlama, güvenilir finansal raporlama ve ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma hedeflerine ulaşmak amacıyla oluşturulan bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Kayyım, 2006: 29).

2002 yılında Amerika'daki işletmeler için çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası, kamuya açık şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetimin açıklama sorumluluğunun artırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir. Bu hükümler ilgili yasanın 302, 401, 404, 409 gibi maddelerinde düzenlenmiştir (<http://www.soxlaw.com>)

İç kontrol, kurumun amaçlarına ve belirlenmiş politikalara uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere, kurum tarafından oluşturulan organizasyon, yönetim, süreç ile mali ve diğer kontroller bütünüdür diye tanımlanabilir (Kurnaz ve Tansel, 2010: 39).

Tanımlardan yola çıkarak, iç kontrolün muhasebe ve yönetsel kontrol olarak iki yönü olduğu kabul edilmektedir. Varlıkların korunması, doğru ve güvenilir finansal raporlama muhasebe kontrolünü, verimliliği ve çalışanların bağlılığını artırma yönetsel kontrolün temel amaçlarını ifade etmektedir.

İç kontrol sistemi hata ve hileleri önleyerek kurumların hedeflerine ulaşmasında, varlıklarının korunmasında başarılı olmasını amaçlamaktadır. İç kontroller, hile incelemecilerine göre hilelerin ortaya çıkarılmasında (%23,30) ihbarlardan sonra ikinci en etkili araç konumundadır (Kandemir ve Kandemir, 2012: 43). Günümüzde gelişen teknolojiler, işlemlerin karmaşılaşması, ekonominin evrensel bir boyuta gelmesi ile işletmeler geçmiş yıllara göre iç kontrol sistemine daha çok ihtiyaç duymaktadırlar. Evrensel boyutta yaşanan finansal skandallar, yolsuzluklar iç kontrolün işletmeler için ne kadar elzem olduğunu kanıtlayan gelişmeler olarak literatürde kabul edilmektedir.

İç kontrol sistemi işletmede meydana gelen her faaliyetle ilgili olup işlem yapan yöneticilerden personellere, işletmedeki bütün çalışanları ilgilendirmektedir. Etkin bir iç kontrol için, sisteme dahil herkesin iç kontrol kültürüne, prosedürlerine hakim olması ve etik değerlere önem vermesi beklenmektedir.

İç Kontrol Sistemi Bileşenleri

İç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olmak üzere beş bileşenden oluşan bir sistem olarak kabul görmekte olup dünyada ve ülkemizde yaygın olarak kullanılan bir türü olan ve COSO (The Committee Of Sponsoring Organisations Of The Treadway Commission) modeli temel alınmaktadır.

Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı iç kontrol sisteminin yönetilmesi en güç fakat en önemli bileşenidir. Etkin bir iç kontrol için etkin bir kontrol ortamı şartı olduğu kabul edilir. Diğer bileşenlerin doğru işlemesi kontrol ortamının verimliliğine bağlıdır. Zayıf bir kontrol ortamı, süreci başarısız kılarken güçlü bir kontrol ortamı modeli destekler ve başarı sağlar. Kontrol ortamının verimli olabilmesi özellikle işletmelerin yöneticilerine bağlıdır. Yöneticilerin iç kontrol sistemi ile uyumu, personelin sisteme karşı tutumunu etkiler. Yönetici ve personelin iç kontrol sistemine bakış açıları, farkındalıkları, ahlaki ve etik değerleri, işletmenin uyguladığı prosedürler kontrol ortamını oluşturur (Yereli ve Özdoğan, 2009: 60).

Risk Değerleme: İşletmeler iç kontrol sistemi içerisinde riskli alanlarda kontrol faaliyetlerini yoğunlaştırırlar. İşletmelerin iç kontrollerini başarılı kılmaları, varlıklarını korumalarını, hedeflere ulaşmasında başarılı olmalarını engelleyecek riskleri önceden tespit ve analiz etmesi ve bunlara karşı mekanizmalar oluşturması gerekir. Risk değerlendirme belli aralıklarla yapılmalı ve sistem bu değerlendirmelere göre güncellenmelidir. Risk değerlendirme sonucunda sistemin zayıf yanları tespit edilir, kontrol faaliyetleri bu alanda yoğunlaştırılır (Uzay, 2009: 98). Günümüzde şirketlerin karşılaştıkları olumsuz olaylar –iflas, şirketin gerilemesi, hata ve hileli işlemlerin önlenememesi- şirket içerisindeki risklerin tespit edilmesinin, değerlendirilmesinin ve bu risklerin önlenmesinin çok önemli bir konu olduğunu su yüzüne çıkarmıştır. İş hayatı içerisindeki tüm riskler tanımlanmalı ve yönetilerek engellenmelidir. Şirket içerisinde finansal riskler olabileceği gibi çevresel ve etik riskler de tehlike oluşturmaktadır.

Kontrol Faaliyetleri: COSO iç kontrol modeline göre kontrol faaliyetleri şirket yönetiminin emirleri doğrultusunda gerçekleştirilir. Bu emirler, tüm kurum içinde tüm faaliyetleri kapsar. Sürekli yapılan mutabakatlar, onaylama, görevlerin ayrılığı, ön mali kontrol belli başlı kontrol faaliyetleri arasından

bazılarıdır. Firma kontrol faaliyetleri ile amaçlarına ulaşması sırasında oluşacak engelleri ortadan kaldırmayı amaçlar. Kontrol faaliyetleri beş kategoride ele alınmaktadır. Bunlar; işlemlerde ve faaliyetlerde doğruluk, görevlerin ayrılığı, yeterli bilgi ve belgelerin kullanımı, varlıklara ve belgelere erişimde yeterli korumanın sağlanması, performans üzerinde bağımsız kontrollerdir (Atmaca, 2012:197).

Bilgi ve İletişim: İşletmelerin tüm birimlerinde en aşağıdan en yukarıya kadar bütün hiyerarşi içinde, tüm çalışanlar zamanında ve uygun formatta ihtiyaç duydukları bilgiye ulaşabilmelidirler. Birimler arasında meydana gelecek iletişim kopukluğu zaman kaybına yol açacağı gibi mali kayıplara da yol açabilir. İşletmede iletişim tek yönlü değil, tüm birimlerde hakim ve çok yönlü olmalıdır. Bu şekilde üretilen raporlar sayesinde işletme kontrol sürecinde başarılı olabilir ve hedeflerine ulaşabilir. İşletmede süreçlerin doğru şekilde işleyebilmesi için herkesin zamanında ve aynı dilde konuşması gerekir. Doğru ve vaktinde ulaşılan bilgi ile işletme faaliyetlerini yürütmek mümkündür. Aksi durumda; hatalı ve geç gelen bilgi ile alınan kararlar ile ortaya konan raporların yanlış olması hem zaman kaybına hem de maddi kayıplara yol açmaktadır (Erdoğan, 2001: 62).

İzleme:İç kontrolün son bileşeni olan izleme, iç kontrolün diğer ana bileşenlerinin yani; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişimin etkinliğini, kalitesini, işleyişini gözden geçirme işlemidir. Diğer bileşenler oluşturulduğu günün koşulları için mükemmel işleyişte olsa dahi koşulların değişmesi ile birlikte bileşenlerin hem işletmeye uygun olup olmadığı hem de zamanın koşullarına uyup uymadığı denetlenerek takibi gerçekleştirilir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 225-226).

İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi

Ülkemizde kamu işletmeleri, bankalar, sigorta şirketleri, halka açık şirketler, özel finans kurumları, kamuya yararlı işletmeler olmaları sebebi ile iç kontrol sistemi kurmak zorunda olan kurumlar olarak belirlenmiştir. Bütün bu kurumlarda iç kontrol sistemi, temelde risk ve maliyet unsurları dikkate alınarak üst yönetimin sorumluluğunda olup işletmeye makul güvence vermesi amaçlanan politikalardan ibarettir.

Zorunlu ya da isteğe bağlı kurulan bu iç kontrol sisteminden beklenen; makul güvencenin sağlanması olup, söz konusu makul güvencenin elde edilmesi bazı unsurlar ile sağlanmaktadır. Bu unsurlar; görevlerin ayrılığı ilkesi, yetkilendirme, belge ve kayıt düzeni, fiziki koruma ve bağımsız mutabakatlardır.

İşletmede yapılacak işin parçalara ayrılıp, her parçasından sorumlu başka birinin olmasını ifade eden görevlerin ayrılığı ilkesi; hata sayısını azaltmakta ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığı arttırmaktadır. Bu nedenle işletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevler, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek ve en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağılmalıdır (Bozkurt, 2000).

Yetki; kişinin iş yapabilme gücü olarak (Güney, 2017:10) düşünüldüğünde, işletme de yetki ve buna bağlı olarak sorumluluk sahibi kişilerin belirlenmesi ve diğer çalışanlar tarafından da bilinmesi, etkin bir iç kontrol sistemi için önemlidir. Yetkili kişiler tarafından gerçekleştirilen işlemlerde hata olma olasılığı azalırken, hatanın olması durumunda sorumlunun tespiti de kolaylaşmaktadır.

Etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirir. Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde incelenir. Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanda raporlanabilmesi için işletmede bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Bu aynı zamanda iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun da varlığını göstermektedir (Güredin, 2007).

Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü fiziksel önlem alınması da etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı için gerekliliktir. Yangına karşı korumalı kasalar, iyi bir arşivleme ve özel saklama sistemi, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, özel elektronik veri saklama üniteleri, fiziksel korumaya yardımcı araçlar fiziki korumada kullanılabilir araçlardandır.

İç kontrol unsurlarının uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirlemek için bağımsız mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişiler tarafından, belirli aralıklarla önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uygunsuzluklar yönetime raporlanarak sistemin etkinliği sağlanmalıdır.

TEKSTİL SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu araştırmanın amacı; tekstil sektöründe 1992 yılından itibaren faaliyet gösteren 140 çalışanlı bir iplik üretim işletmesinin iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesidir. Bu temel amaç ile söz konusu işletmenin üretim ve yönetim süreçlerinde iç kontrol sistemine ne derece ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymak, bu süreçlerde etkin bir sistem oluşturulması için öneriler geliştirmek ve söz konusu firmadan yola çıkarak aynı sektördeki diğer işletmelere yol göstermek araştırmanın diğer amaçları arasındadır.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlemek için mülakat tekniği kullanılmıştır. Bilimsel çalışmalarda veri toplama amacı ile yaygın olarak söz konusu yöntemde açık uçlu ve önceden yapılandırılmış sorulardan yararlanılmıştır.

Çalışmada, söz konusu işletmenin yönetim, muhasebe, finans, pazarlama, üretim, depo-sevkiyat birimleri ile ayrı ayrı olmak üzere, COSO iç kontrol modelinin bileşenlerinden yola çıkarak mülakat soruları hazırlanmış ve mülakat gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, tüm departmanların çalışanlarının iç kontrol sistemine genel bakış açıları değerlendirilmeye çalışılmıştır. Mevcut sistemin etkinliğini ölçümlemek için, görevlerin ayrılığı ilkesi, yetkilendirme, belge ve kayıt düzeni, fiziki koruma ve bağımsız mutabakatların kullanılıp kullanılmadığı departmanlar bazında değerlendirilmiştir.

Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında işletmede çalışan 140 personelden 100'üne ulaşılmıştır. Mülakat yapılan tüm personelin %37'si üniversite, %30'u lise kalan kısmı ise ilköğretim mezunudur. Görüşülen personelin %70'i 20 ile 30 yaş aralığında %30'u ise 40-60 yaş aralığındadır.

Çalışanların, %48'i yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere bağlı olduklarını, %78'i işletmede bilgi ve iletişimin sağlıklı bir şekilde gerçekleştiğini, %89'u kendi hatalarını fark ettiklerinde amirleri ile paylaştıklarını, %40'ı arkadaşlarının hatalarını fark ettiklerinde amirleri ile paylaştıklarını, %19'u hata ve hileleri önlemede iç kontrol sisteminin başarılı olduğunu, %19'u mevcut iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir.

Araştırmaya konu olan işletmenin yönetim departmanı ile yapılan mülakatta, bir organizasyon şemasının varlığı, yetki ve sorumlulukların yazılı olarak

belirlendiği, bütçe analizi yapıldığı, çalışanların iş kazalarına karşı bilgilendirildiği, makinaların periyodik bakımlarının yapıldığı, entegre bir otomasyon programının kullanıldığı tespit edilmiştir. Yöneticiler, aynı zamanda şirkette hali hazırda var olan iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığı yönünde görüş belirtmişlerdir.

Muhasebe departmanı çalışanlarının çoğu, kullandıkları otomasyon ve mevzuat değişiklikleri karşısında eğitim aldıklarını belirtmişlerdir. Bir muhasebe işleminin kaydının departmanda tek bir yetkili kişi tarafından yapıldığını, evrakların güvenilir şekilde saklandığını, otomasyon programına hakim olduklarını, üçüncü kişilerle düzenli hesap mutabakatları yaptıklarını ifade etmişlerdir. Departman çalışanlarının çoğu, hataların ortaya çıkması durumunda sistemin uyarı verdiğini, personel devamının kontrol edilmediğini ve iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığını düşündüklerini belirtmişlerdir.

Finans departmanı ile yapılan görüşmelerde, banka ve çek işlemlerinin günlük işlendiği, kullanılan entegre otomasyon programına hakim olunmadığı, sistemin hatalar söz konusu olduğunda her zaman uyarı vermediği, departman çalışanlarının iç kontrol sisteminin etkin olmadığı düşüncesine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Satış, pazarlama ve planlama departmanı ile yapılan mülakatta, teklif ve ön siparişlerin çoğunlukla sistem üzerinden sağlandığı, bir işlemin kaydının çoğunlukla tek bir kişi tarafından yapıldığı, sipariş onayı alınmadan da üretime geçilebildiği, hata durumunda sistemin uyarı verdiğ ve entegre otomasyon programına hakim olunduğu, mülakata katılanların çoğunluğu tarafından işletmenin iç kontrol sisteminin etkin çalıştığının düşünüldüğü belirlenmiştir.

Depo-sevkiyat bölümü çalışanları ile yapılan görüşmelerde, depo dışında da mal giriş çıkışı yapıldığı, irsaliyesiz mal çıkışı olduğu, ürün teslimatında imza ve sayımların yapıldığı, kullanılan entegre otomasyon programına hakim olunmadığı, zaman zaman bir işlemin kaydının tek bir kişi tarafından yapıldığı, hata durumunda sistemin uyarı verdiğ ve iç kontrol sisteminin etkin çalıştığının düşünülmendiği ortaya çıkmıştır.

Üretim departmanı çalışanlarının iş sağlığı ve güvenliği eğitimi aldıkları, vardiya değişimi sırasında makinaların çalışır halde olduğu, fire konusunda çoğunlukla önlem alınmadığı, iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığını düşündükleri belirlenmiştir.

SONUÇ

İç kontrol sistemi öncelikle yöneticilerin ve daha sonra da çalışanların iş birliği ile etkili hale gelen, iş yerinin hedeflerine ulaşmasında stratejilerinin doğru bir şekilde hayat bulmasını sağlayan, iş yerinin kaynaklarını koruyan ve aynı zamanda işletme verimliliği açısından fayda sağlayan bir mekanizmadır. Bir işletmenin hiyerarşik yapısında bulunan en alt kademeden en üst kademeye kadar bu yapı içerisindeki bütün çalışanlar iç kontrolün verimliliğinde etkilidir.

Yapılan araştırmalar, iç kontrol sistemi oturmuş hata ve hileleri önleme mekanizmasına sahip kuruluşların hedeflerine ulaşmada daha başarılı olduğunu göstermektedir. Zamandan tasarruf sağladığı gibi maliyetten de tasarruf sağlayan iç kontrol sistemine sahip işletmelerin bağımsız denetim çalışmalarına da fayda sağladığı bilinmektedir.

Bu araştırma ile araştırmaya konu tekstil firmasının iç kontrol sistemine sahip olduğu ancak sistemin işletmenin bütün departmanları düzeyinde eksiklikleri olduğu ortaya konulmaktadır. Çalışanlar ile yapılan mülakatta, çalışanların büyük çoğunluğunun sistemi yetersiz bulduğunu ve iç kontrol sisteminin henüz etkin çalıştığını düşünmediklerini göstermiştir. Yönetici ve çalışanlar sistemin eksik kaldığı noktalarda bilgi sahibidir. İç kontrol sistemi gelişmekte olduğundan ve sürekli bir etkinlik sağlayamadığından hata ve hilelerin önlenemediği, kayıpların engellenemediği durumlar söz konusudur. Yöneticilerin istek ve arzularının sistemin daha da ileri seviyeye taşınması yönünde olması, sistemin sürekli gözden geçirileceği ve gelecekte etkin bir iç kontrol sistemine sahip olunabileceğini göstermektedir.

Araştırma bulgularından yola çıkarak, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmede üst yönetime bağlı birimin COSO modelinin bileşenlerini dikkate alarak yönetimin belirlediği makul güvenceye ulaşıp ulaşamadığının tespiti konusunda sürekli çalışmalar yapması ve bunları raporlaması ve bu yolla gelişimin sağlanması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 1, 197.

Bozkurt, N. (2000). Muhasebe Denetimi, İstanbul: Alfa Yayınları.

Erdoğan, M. (2001). Denetim, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Güney, S. (2017). Örgütsel Davranış, İstanbul: Nobel Kitabevi.

Güredin, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, İstanbul: Arıkan Yayın.

Kandemir, C, Kandemir, Ş. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler, Mali Çözüm, 113, 41-43.

Kayım, A. (2006). Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları, TİDE İç Denetim Dergisi, 15, 28-32.

Kızılböğ, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, s.220-236.

Kurnaz, N., Tansel, Ç. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Kocaeli: Umutepe Yayınları.

Rittenberg, L. E., Karla M. J., ve Audery A. G. (2010). Auditing A Business Risk Approach, 7th Edition, Nelson Education Ltd., Canada.

Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 132, Ankara.

Uzay, Ş. (2009). Denetim Süreci ve Aşamaları, In: Muhasebe Denetimi, (Edit: Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay), Ankara: Gazi Kitabevi, 65-119.

Yereli, A. N ve Özdoğan, B. (2009). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, Manisa.

<http://www.soxlaw.com> (Erişim Tarihi: 27.11.2017)

TMS 12: GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA ERTELENMİŞ VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI

Accounting Principles of The Deferred Taxes in The Scope of
IAS 12: Income Taxes Standard

Derleme

Abitter ÖZULUCAN*, Dursun KELEŞ**

Gönderim Tarihi: 18.12.2017

Kabul Tarihi: 28.12.2017

ÖZ: Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları gerçeğe uygun bilgi sunumu noktasında önemli düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemelerden biri de kurum kazancı üzerinden hesaplanacak olan vergilere ilişkin esasların yer aldığı TMS 12: Gelir Vergileri Standardı'dır. TMS 12 Standardı, kurum kazancı üzerinden tespit edilecek verginin hesaplanmasında geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergilerin dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ile raporlanmasına ilişkin ilke ve kuralları belirlemektedir. Bu ilke ve kurallar ışığında hazırlanan çalışmanın amacı; TMS 12 Standardı ile vergi mevzuatı arasında geçici fark yaratan durumların ortaya konulması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamalar yardımıyla standardın daha iyi bir şekilde anlaşılmasının sağlanmasıdır.

Anahtar Kelimeler: TMS 12: Gelir Vergileri Standardı, Sürekli Farklar, Geçici Farklar, Ertelenmiş Vergi Varlığı, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.

Jel Sınıflandırması: M40, M41

ABSTRACT: Accounting and Financial Reporting Standards have significant regulations for providing fair value data. One of the regulations is IAS 12: Income Taxes Standard in which regulations with respect to the taxes to be calculated on the income of the institution. IAS 12: Income Taxes Standard regulates principles and rules with respect to the accounting and reporting by considering the deferred taxes, caused by the provisional differences in calculation of the tax to be determined on the income of the institution. The aim

* Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, abitter42@hotmail.com

** Doktora Öğrencisi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi SBE İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, dursun.keles@adalet.gov.tr

of the study which is prepared in the framework of these principles and rules is to set out the circumstances that pave the way for provisional differences between the IAS 12 Standard and tax legislation and ensure better understanding of the standard with the help of the sample applications with respect to the accounting of the deferred tax.

Key Words: IAS 12: Income Taxes Standard, Continuing Differences, Provisional Differences, Deferred Tax Asset, Deferred Tax Liability.

Jel Classification:M40, M41

GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan dönem karı, vergi mevzuatı ve muhasebe ilkeleri açısından farklılık gösterebilmektedir. Bunun nedeni, finansal olayların ortaya çıkış zamanı ile bunların vergi mevzuatı tarafından tanınarak kabul edilme zamanının farklı olmasıdır. Muhasebe ilkeleri, işletmenin mali durumunu doğru bir şekilde yansıtmaya odaklanarak işletme faaliyetleri sonucunda oluşan dönem karını dikkate almaktayken, vergi mevzuatı vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanmasına odaklanmaktadır. Bu durum ise, muhasebe karı (ticari kar) ile mali karın birbirinden farklılaşmasına neden olmaktadır.

Ticari kar ile mali kar arasındaki farklılığa yol açan geçici farkları konu alan TMS 12 Standardı, ticari kar ve mali kar arasındaki geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergilerin ne şekilde ölçülerek muhasebeleştirileceğini ve finansal tablolarda raporlanacağını açıklamaktadır. Böylece, TMS 12 Standardı ile muhasebe ve finansal raporlama standartlarının odak noktalarından biri olan gerçeğe uygun bilgi sunumunun gerçekleştirilmesine önemli katkılar sağlanmaktadır.

TMS 12:GELİR VERGİLERİ STANDARTI

Vergi mevzuatı ile muhasebe ilkeleri arasındaki ilişkilerin nasıl kurulacağına yönelik her ülkenin kendine özgü yasal düzenlemeleri bulunmaktadır. Ancak, bu durum finansal raporlamanın ülkeler arasında farklılık göstermesine neden olmaktadır. Şeffaflığın yanı sıra gerçeğe uygun bilgi sunumunun gerçekleştirilmesi ve finansal raporlamada ülkeler arasında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla bütün ülkelerin ortak bir yaklaşımı benimsemeleri ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi amacıyla yetkili otoriteler tarafından “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları-International Accounting and Financial Reporting Standards (IAS.IFRS)” adıyla birtakım standartlar yayınlanmıştır. Türkiye’de de referans

alınan bu standartlar Türkçe'ye tercüme yapılarak yayınlanmaya başlamıştır. Bu standart seti içerisinde yer alan TMS 12: Gelir Vergileri Standardı, muhasebe ilkeleri ile vergi mevzuatı arasındaki ilişkiyi incelemekte ve bunların kurum kazancı üzerinden hesaplanacak olan vergiler üzerindeki etkilerinin ne şekilde muhasebeleştirilerek raporlanacağına yönelik düzenlemeler içermektedir (Dinç, 2007: 22).

TMS 12 Standardı, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarihinde 26122 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe konulmuştur. Uluslararası otoriteler tarafından hazırlanan ve Türkiye tarafından referans alınan "IAS 12: Income Taxes" isimli standartta günümüze kadar birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, ülkemiz tarafından da dikkate alınarak gerekli güncellemeler yapılmıştır. Uluslararası alandaki gelişmelere paralellik sağlanmasını amaçlayan bu güncellemeler aşağıdaki tebliğler aracılığıyla gerçekleştirilmiştir (TMS 12).

- 28.10.2006 tarih ve 26330 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 39 sıra nolu tebliğ,
- 15.07.2006 tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 53 sıra nolu tebliğ,
- 15.07.2007 tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 64 sıra nolu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 66 sıra nolu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 67 sıra nolu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 71 sıra nolu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 83 sıra nolu tebliğ,
- 27.04.2010 tarih ve 27564 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 181 sıra nolu tebliğ,
- 20.03.2011 tarih ve 27880 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 211 sıra nolu tebliğ,
- 20.03.2011 tarih ve 27880 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 212 sıra nolu tebliğ,

- 28.10.2011 tarih ve 28098 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 217 sıra nolu tebliğ,
- 29.06.2012 tarih ve 28338 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 sıra nolu tebliğ,
- 05.03.2014 tarih ve 28932 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 13 sıra nolu tebliğ.

TMS 12 Standardı'nın Amacı

TMS 12 Standardı'nın amacı, işletmelerin ticari faaliyetleri sonucunda elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden hesaplanacak vergilerin muhasebeleştirilme esaslarını düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu ise, finansal durum tablosunda yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin, gelecekte varlıklar için fayda elde etme, yükümlülükler için ise ödeme yapılmasının cari dönemde oluşan ve sonuçları finansal tablolara yansıyan işlemlerin cari ve gelecek dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir (TMS 12, Paragraf: 1).

TMS 12 Standardı'nın Kapsamı

TMS 12 Standardı, kurum kazancı üzerinden hesaplanacak vergilerin muhasebeleştirilme esaslarını ortaya koymaktadır. Bu standardın uygulanmasında vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan tüm vergiler dikkate alınmaktadır. Ayrıca, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek anlaşmalar çerçevesinde raporlama yapan işletmelerin kar dağıtımında kaynakta kesinti yoluyla ödenecek vergiler de bu standardın kapsamı içerisinde yer almaktadır (TMS 12, Paragraf: 1-2).

TMS 12 Standardı'nda Yer Alan Tanımlar

TMS 12 Standardı'nda bir takım kavramlar hakkında tanımlara yer verilmiştir. Standart hükümlerinin daha iyi anlaşılması bakımından bu kavramların açıklanmasında yarar bulunmaktadır. Bu kavramlara ilişkin tanımlar aşağıdaki gibidir (TMS 12, Paragraf: 5);

- i) Muhasebe Karı (Muhasebe Zararı): Vergi öncesi dönem karını (zararını) ifade etmektedir.
- ii) Vergiye Tabi Kar (Mali Zarar): Vergi otoriteleri tarafından belirlenen ilke ve kurallara göre bir hesap dönemi için hesaplanan ve bu hesaplanan tutar üzerinden verginin ödendiği karı (zararı) ifade etmektedir.
- iii) Vergi Gideri (Vergi Geliri): Dönem karı ya da zararının tespit edilmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi etkisi açısından dikkate alınan toplam vergi tutarını ifade etmektedir.

iv) Dönem Vergisi: Vergiye tabi kar veya zarar (mali kar veya zarar) açısından ilgili dönemde ödenecek veya geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade etmektedir.

v) Ertelenmiş Vergi Varlıkları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden hesaplanarak, gelecek dönemlerde geri kazanılması beklenen gelir vergisi tutarını ifade etmektedir.

vi) Ertelenmiş Vergi Borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden hesaplanarak, gelecek dönemlerde ödenmesi beklenen gelir vergisi tutarını ifade etmektedir.

vii) Vergiye Esas Değer: İşletme varlıklarının ya da borçlarının vergi mevzuatı açısından taşıdığı tutarı ifade etmektedir.

viii) Geçici Farklar: İşletme varlıklarının ya da borçlarının finansal durum tablosundaki defter değeri ile bu varlık ya da borcun vergisel açıdan taşıdığı değerler arasındaki farkları ifade etmektedir. Geçici farklar iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar;

▪ **İndirilebilir Geçici Farklar:** Vergiye tabi kar-zararın hesaplanması sırasında gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahından indirilecek tutardır. Örneğin; kıdem tazminatlarına ilişkin karşılık tutarları ile menkul kıymet değer azalış tutarları indirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir.

▪ **Vergilendirilebilir Geçici Farklar:** Vergiye tabi kar-zararın hesaplanması sırasında gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahına dahil edilecek tutardır. Örneğin; duran varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme artış tutarları ile menkul kıymet değer artış tutarları vergilendirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir.

ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

Ertelenmiş vergi, bir varlıktan fayda elde edilmesi ya da gelecekte bir borcun ödenmesi durumunda, bu varlıkların veya borçların muhasebe kayıtlarındaki değeri ile vergisel açıdan taşıdıkları değer arasında ortaya çıkan geçici farklar dolayısıyla hesaplanan vergi tutarını ifade etmektedir (Tekşen, 2010: 299).

Başka bir ifadeyle, ertelenmiş vergiler mali kar ile ticari kar arasındaki farktan kaynaklanan ve gelecekte varlıkların geri kazanılması veya yükümlülüklerin karşılanması durumunda ortaya çıkacak olan vergiyi temsil etmektedir (Greuning, Scott ve Terblanche, 2011: 175).

Ertelenmiş vergi, ilgili dönem sonunda üzerinden vergi hesaplanacak olan mali kar ile finansal tablolarda raporlanan ticari kar üzerinden hesaplanan vergi

arasındaki olumlu veya olumsuz farklardır. Ertelenmiş vergi kavramı, varlık ve borç kalemlerinde ortaya çıkabilecek farkların geçici olarak gelecek dönemlere taşıma işlemi olarak da ifade edilebilmektedir (Karakaya ve Sevim, 2016: 257).

Muhasebe karının belirlenmesinde vergi mevzuatının kabul edip etmemesi dikkate alınmaksızın döneme ilişkin bütün giderler dönem kar veya zararına aktarılmakta ve dönem gelirinden indirilmektedir. Bununla birlikte vergiden muaf olup olmadığına bakılmaksızın faaliyet döneminde ortaya çıkan gelirler dönem kar veya zararına aktararak dönem giderleriyle karşılaştırılmaktadır. Başka bir ifadeyle, muhasebe ilkelerine göre döneme ilişkin gelir ve giderlerin tamamı karşılaştırılarak ticari kar veya zarar hesaplanmaktadır. Vergi mevzuatına göre ise, birtakım giderlerin dönem karından indirilmesi ve bazı gelirlerin de vergiden muaf ya da istisna tutulması mümkün değildir (Gücenme ve Arsoy, 2007: 2). Bu şekilde vergiye tabi kar hesaplanmaktadır. Ticari kar ile mali kar arasında farklılık meydana geldiğinde ise ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır. Ticari kar ve mali kar arasında oluşan bu farklılık, sürekli farklar ve geçici farklar olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

Sürekli Farklar

Vergi mevzuatı tarafından indirimi kabul edilmeyen giderler (trafik ve vergi cezaları gibi) ile vergi mevzuatı tarafından muaf veya istisna tutulması mümkün olmayan gelirler (iştirak temettü gelirleri gibi) ticari kar ile mali karın farklılaşmasına neden olabilmektedir. Ortaya çıkan bu farklara sürekli farklar adı verilmektedir. Başka bir ifadeyle, ticari karın hesaplanmasında gelecekte vergisel açıdan bir yük getirmeyen temettü geliri, rüçhan hakkı kuponunun satışından sağlanan gelir ve emisyon primum vb. gelirler ile indirilmesi yasaklanan vergi ve para cezaları gibi giderler nedeniyle ortaya çıkan sürekli farklar, vergisel açıdan gider olarak kabul edilmemektedir (Örten, Karapınar ve Aydın, 2014: 159-164).

Sürekli farklara neden olan giderler ve gelirler, aşağıdaki gibi sıralanabilir (Örten vd., 2014: 164-165);

⇒ Sürekli Farklara Yol Açan Giderler

- Vergi zam ve cezaları,
- Trafik zam ve cezaları,
- 6183 Sayılı Kanun kapsamında hesaplanan tazminat ve cezalar,
- Binek otolara ilişkin Motorlu Taşıtlar Vergileri,
- Ödemesi yapılmayan SSK prim tutarları,
- Yasal sınırları geçen yardım ve bağışlar.

⇒ Sürekli Farklara Yol Açan Gelirler

- İştirak temettü gelirleri,
- Ülke dışındaki inşaat onarımı, montajı ve teknik hizmet karşılıkları,
- Uluslararası anlaşmalardaki kurumlar vergisine yönelik istisnalar,
- Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar,
- Risk sermayesi ile gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarına ilişkin kazançlar.
- Yukarıda sayılan bu gelir ve giderlerin yol açtığı sürekli farklar hiçbir zaman ortadan kalkmadığı ve gelecek dönemlerde ortaya çıkacak vergiyi etkilemediği için ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olmamaktadır.

Geçici Farklar

Muhasebe ilkelerince gelir ve giderlerin ortaya çıktıkları faaliyet dönemiyle vergi mevzuatınca bu gelir ve giderlerin tanınma döneminin farklı olması durumunda ortaya çıkan farklar, geçici farklara neden olmaktadır. Bu geçici farklar, gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olan farkları ifade etmektedir (Yıldıztekin, 2013: 299). Geçici farklar, varlık ya da borçların vergi mevzuatına göre belirlenen değerleri ile muhasebe ilke ve kurallarına göre tespit edilen değerlerinin farklılaşması sonucu ortaya çıkmaktadır (İbiş, 2009: 238). TMS 12 Standardı, bu geçici farkların dönem vergisi üzerindeki etkilerinin muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Böylece, hem geçici farkların vergi üzerindeki etkilerinin raporlanmasına imkan tanınmasının yanında muhasebenin temel kavramlarından "tam açıklama" ve "dönemsellik" kavramlarına da uygun hareket edilmekte, hem de muhasebe standartlarının odak noktası olan gerçeğe uygun bilgi sunumunun gerçekleştirilmesine katkı sağlanmaktadır.

Geçici farklara neden olan giderler ve gelirler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Örten vd., 2014: 165-166);

⇒ Geçici Farklara Yol Açan Giderler

- Kıdem tazminatlarına ilişkin karşılık tutarları,
- Diğer borç ve gider karşılığı tutarları,
- Alınan çeklere ilişkin reeskont giderleri,
- Vadesiz alacaklara ilişkin reeskont giderleri,
- Fazla hesaplanan veya geçmiş dönemlere ait amortisman giderleri,

- Alış bedelinin altında bir değerle değerlemeye tabi tutulan hisse senetleri nedeniyle hesaplanan gider tutarları,
- Yasal olarak indirilmesi söz konusu olmayan aktif hesaplara ilişkin karşılık giderleri.

⇒ Geçici Farklara Yol Açan Gelirler

- Hisse senetlerinde ortaya çıkan değer artışlarına ilişkin kazançlar,
- Verilen çeklere ilişkin reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlara ilişkin reeskont gelirleri,
- Varlıklara ilişkin değer artış kazancı tutarları,
- Geliştirme faaliyetlerine ilişkin giderler,
- Duran varlıklara ilişkin yenileme fonu.

Geçici farklar; indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

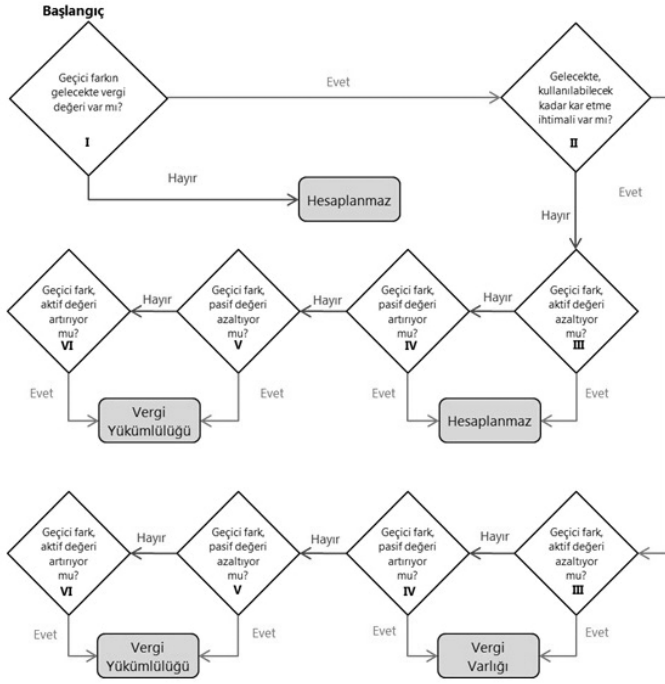
İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahından düşülmek üzere ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmektedir. Aktif hesaplara ilişkin karşılık giderleri, indirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir.

Vergilendirilebilir geçici farklar ise, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahına dahil edilmek üzere ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir. Varlıklara ilişkin değer artış kazançları, vergilendirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir.

TMS 12 Standardı'nın Türkiye'deki mevcut uygulamadan farklı olan yönü; gelecekte indirilebilecek olan giderler için ertelenmiş vergi varlığının, gelecekte vergilendirilecek olan gelirler için ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ayrı hesaplarda muhasebeleştirilerek finansal tablolarda raporlanmasını sağlamaktır (Köse ve Ferhatoğlu, 2009: 63).

Geçici farkların, finansal durum tablosundaki aktif ve pasif kalemler üzerinde hangi durumlarda ertelenmiş vergi varlığına, hangi durumlarda ise ertelenmiş vergi yükümlülüğüne yol açtığı Şekil 1 yardımıyla aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Şekil 1: Ertelenmiş Vergi Akış Diyagramı



Kaynak: (Eflatun, 2012).

İndirilebilir Geçici Farklar ve Muhasebeleştirilmesi

İşletme varlıklarının kayıtlı değerlerinin geri kazanıldığı ya da borçlarının ödendiği dönemlerde mali karın tespit edilmesi sırasında vergi matrahından indirilecek geçici farkları ifade etmektedir (TMS 12, Paragraf: 5). Bu geçici farklar, ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilerek finansal durum tablosunun aktif tarafında raporlanmaktadır. İndirilebilir geçici farklara örnek olarak; şüpheli ticari alacaklar için ayrılan karşılık tutarları, stok değer düşüklüğü için hesaplanan karşılık tutarları, çalışanlar için hesaplanan kıdem tazminatları, menkul kıymetlere ilişkin değer azalış tutarları, sosyal güvenlik kesintilerine ilişkin ödenecek tutarları ve kira ödemelerine ilişkin giderler vb. gösterilebilir.

İndirilebilir geçici farklar aktif ve pasifte farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Bu farkların ne şekilde ortaya çıktığı Tablo 1'de aşağıdaki gibi gösterilmektedir.

Tablo 1: İndirilebilir Geçici Farkların Ertelenmiş Vergi Etkisi

DURUM	FARKIN TÜRÜ	VERGİ ETKİSİ
Aktif Hesaplardaki Durum		
Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Pasif Hesaplardaki Durum		
Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: (Örten vd., 2014: 164)

Tablo 1'de görüldüğü üzere, aktif kalemlerde bir varlığın muhasebe değerinin vergi değerinden düşük olması durumunda; pasif kalemlerde ise bir yükümlülüğün muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması durumunda, indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bu farklar gelecek dönemlerde mali karın hesaplanmasında vergi matrahından indirilmek üzere ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 12 Standardı çerçevesinde indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları için "283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları" hesabının açılması önerilmektedir. Bu hesap, sonraki faaliyet dönemlerinde dönem karı tutarından indirilecek vergi tutarının dönemsellik ilçesi çerçevesinde hesaplanmasını sağlamak amacıyla kullanılmaktadır (Akdoğan, 2007: 60).

Örnek (a): XYZ İşletmesi vadesinde ödenmeyen ve şüpheli hale gelen 1.000 TL'lik senetsiz alacağı için 31.12.2016 tarihinde % 100 oranında karşılık ayırmıştır. Bu karşılık tutarının vergi etkisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir;

31.12.2016		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	1.000	
120 Alıcılar		1.000
<i>Alacak tutarının şüpheli duruma gelmesi</i>		
31.12.2016		
654 Karşılık giderleri	1.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		1.000
<i>Şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılması</i>		

31.12.2016		
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	200	
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları ¹		200
691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gelir Etkisi		
<i>Ertelenmiş vergi varlığının kaydı</i>		
$1.000 \times 0,20 = 200$		

Yukarıdaki örnekte şüpheli ticari alacakların muhasebe değeri 1.000 TL iken, vergisel açıdan taşıdığı değer sıfırdır. Aradaki 1.000 TL'lik fark indirilebilir geçici fark yaratmakta ve ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır.

Örnek (b): ABC İşletmesi 31.12.2016 tarihinde çalışanları için 3.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. Bu karşılık tutarının vergi etkisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir;

31.12.2016		
770 Genel Yönetim Giderleri	3.000	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		3.000
<i>Kıdem tazminatına ilişkin karşılık ayrılması</i>		

31.12.2016		
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	600	
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		600
691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gelir Etkisi		
<i>Ertelenmiş vergi varlığının kaydı</i>		
$3.000 \times 0,20 = 600$		

Yukarıdaki örnekte yer alan kıdem tazminatı henüz ödenmediği için ayrılan karşılık tutarı vergi mevzuatı tarafından kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşımaktadır. Bundan dolayı hesaplanan karşılığın muhasebe değeri 3.000 TL olmasına rağmen, vergisel açıdan taşıdığı değeri sıfırdır. Vergi mevzuatı ile

¹ Bu hesap, literatürde “Vergi Gelir.Gider Etkisi” adıyla kullanılmaktadır. Ancak, 691 nolu hesap kodu “Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” isimli hesaba aittir. Bu hesap, dönem sonunda ödenmesi gereken kurumlar vergisi ve diğer yasal yükümlülüklerin izlenmesi ve dönem net karı ya da zararının bulunması amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, çalışmamızın konusunu oluşturan ertelenmiş vergilerin “691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” isimli hesabın altında açılacak alt hesaplarda (“691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gelir Etkisi” ve “691.02 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gider Etkisi” alt hesapları şeklinde) izlenmesi tarafımızca daha uygun bir yaklaşım olarak görülmektedir.

standart arasındaki bu yaklaşım farkı nedeniyle 3.000 TL'lik bir fark oluşmaktadır. Bu fark, geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Örnek (c): ABC işletmesinin 31.10.2016 tarihinde alım-satım amacıyla 23.000 TL'ye satın almış olduğu hisse senetleri 31.12.2016 tarihi itibarıyla değerlemeye tabi tutulmuş ve gerçeğe uygun değerinin 19.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

31.12.2016 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar 110 Hisse Senetleri <i>Hisse senedi değer azalışına ilişkin kayıt</i>	4.000	4.000
31.12.2016 283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları 691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gelir Etkisi <i>Ertelenmiş vergi varlığının kaydı</i> $4.000 \times 0,20 = 800$	800	800

Yukarıdaki örnekte hisse senetlerinin muhasebe değeri 19.000 TL iken vergisel açıdan taşıdığı değeri 23.000 TL'dir. Muhasebe ilkelerine göre hesaplanan değer vergi değerinden daha düşük olduğu için aradaki 4.000 TL'lik indirilebilir geçici fark ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Vergilendirilebilir Geçici Farklar ve Muhasebeleştirilmesi

Varlıkların kayıtlı değerlerinin geri kazanıldığı ya da borçların ödemesinin gerçekleştirildiği dönemlerde mali karın hesaplanmasında vergi matrahına ilave edilecek olan geçici farkları ifade etmektedir (TMS 12, Paragraf: 5). Bu geçici farklar, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilerek, finansal durum tablosunun pasif tarafında raporlanmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklara örnek olarak; faiz gelirleri, menkul kıymet değer artışları, duran varlık değer artışları, vadeli satışlar ve yenileme fonu vb. gösterilebilmektedir.

Vergilendirilebilir geçici farkların aktif ve pasifte ne şekilde ortaya çıktığı

Tablo 2'de aşağıdaki gibi gösterilmektedir.

Tablo 2: Vergilendirilebilir Geçici Farkların Ertelenmiş Vergi Etkisi

DURUM	FARKIN TÜRÜ	VERGİ ETKİSİ
Aktif Hesaplardaki Durum		
Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasif Hesaplardaki Durum		
Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Kaynak: (Örten vd., 2013: 164)

Tablo 2'de görüldüğü üzere, aktif kalemlerde bir varlığın muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması durumunda; pasif kalemlerde ise bir yükümlülüğün muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olması durumunda, vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bu farklar gelecek dönemlerde mali karın hesaplanmasında vergi matrahına dahil edilmek üzere ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 12 Standardı çerçevesinde vergilendirilebilir geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülükleri için "483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" hesabının açılması önerilmektedir. Bu hesap, sonraki dönemlerde mali karın hesaplanmasında dönem karına dahil edilecek vergi tutarının dönemsellik ilçesi çerçevesinde hesaplanmasını sağlamak amacıyla kullanılmaktadır (Akdoğan, 2007: 60-61).

Örnek (a): XYZ A.Ş'nin 31.10.2016 tarihinde ABC A.Ş'den alım-satım amacıyla 21.000 TL'ye almış olduğu hisse senetleri değerlemeye tabi tutulmuş ve 31.12.2016 tarihindeki gerçeğe uygun değerinin 27.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

31.12.2016		
110 Hisse Senetleri	6.000	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		6.000
<i>Hisse senedine ilişkin değer artış kaydı</i>		

31.12.2016	
691 Denim Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	1200
691.02 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Gider Etkisi	
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	1200
<i>Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı</i> $6.000 \times 0,20 = 1.200$	

Vergi mevzuatı hisse senetlerinin alış bedeliyle değerlendirilmesini öngördüğü için hisse senetlerinin vergisel açıdan taşıdığı değer 21.000 TL'dir. Standarda göre hesaplanan muhasebe değeri ise 27.000 TL'dir. Aradaki 6.000 TL'lik fark vergilendirilebilir geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir.

Muhasebe standartlarında bazı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucunda ortaya çıkan değerlendirme farklarının gelir tablosu ile ilişkilendirilerek kar-zararda muhasebeleştirilmesine izin verilmemektedir. Bu varlıklarla ilgili ortaya çıkan değerlendirme farkları, finansal durum tablosu ile ilişkilendirilerek özkaynaklarda muhasebeleştirilmektedir. Örneğin, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer artışları, gelir tablosunda değil, diğer kapsamlı gelir unsuru olarak finansal durum tablosunun özkaynaklar hesap sınıfında muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle, bu tür varlıklara ilişkin özkaynaklarda meydana gelen artış ve azalışlar dönem karını etkilememektedir. Dolayısıyla, dönem karını etkilemeyen unsurlardan kaynaklanan vergi etkilerinin de vergi geliri veya gideri olarak değil, özkaynaklara ilave ya da indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, meydana gelen değer artış ve azalışları, dönemin gelir ve giderleri arasında raporlanmadığı için bunların vergi etkileri de dönemin gelir ve giderleri arasında izlenmemelidir (Özkan, 2009: 107-108). Bu nedenle, olumlu ve olumsuz değerlendirme farkları diğer kapsamlı gelirlerde (özkaynaklar hesap sınıfında) muhasebeleştirilen varlıklara ilişkin vergi etkilerinin de aynı şekilde diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 307).

Örnek (b): ABC İşletmesi kullanmak amacıyla satın almış olduğu 51.000 TL maliyetli makineyi 31.12.2016 tarihinde yeniden değerlemiş veyeni değerinin 59.000 TL olduğunu tespit etmiştir. Buna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

31.12.2016		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	8.000	
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		8.000
<i>Makinede değer artışı nedeniyle</i>		
31.12.2016		
526 Ertelenmiş Vergi Fonu ²	1600	
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		1600
<i>Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı</i>		
<i>8.000 x 0,20 = 1.600</i>		

Yeniden değerlendirme sonucu makinenin değerinde 8.000 TL'lik bir artış olmuştur. Vergi mevzuatı duran varlıklarda yeniden değerlemeyi kabul etmemektedir. Ancak, makinenin vergisel açıdan taşıdığı değer 51.000 TL iken muhasebe değeri 59.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Aradaki 8.000 TL'lik fark ise, vergilendirilebilir geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda özkaynaklardan indirim şeklinde muhasebeleştirilmektedir.

Örnek (c): XYZ İşletmesi A malının tamamını 01.11.2016 tarihinde 3 ay vadeli olarak 500.000 TL'ye satmıştır. Malın bedeli 31.01.2017 tarihinde tahsil edilecektir. Faiz oranı % 10'dur. (KDV dikkate alınmamıştır)

Öncelikle gelecekte elde edilecek olan satış tutarının bugünkü değerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu işlem aşağıdaki şekilde hesaplanarak muhasebeleştirilmiştir.

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Tutar} \cdot (1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{Vade.Yıl(Süre)}}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 500.000 \cdot (1 + 0,10)^{3.12}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 488.228 \text{ TL}$$

² Bu hesap, (Tekşen, 2010:308)'de önerilmiştir.

31.12.2016		
120 Alıcılar	500.000	
600 Yurtiçi Satışlar		488.228
123 Ertelenmiş Gelirler ³		11.772
<i>Vadeli mal satışının kaydı</i>		

31.12.2016 tarihi itibarıyla, ertelenmiş gelirlerde izlenmekte olan tutarın iki aylık kısmı gerçekleşmiş faiz olarak dikkate alınmakta ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

31.12.2016		
123 Ertelenmiş Gelirler	7.848	
642 Faiz Gelirleri		7.848
<i>Gerçekleşen faiz kaydı</i>		
$11.772 \cdot 3 \text{ ay} = 3.924$		
$3.924 \times 2 \text{ ay} = 7.848$		

Ertelenmiş gelirlerde izlenmekte olan ve 2017 yılına devreden üçüncü aya ilişkin vade farkından kaynaklanan ertelenmiş vergi ise aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

31.12.2016		
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	784.8	
691.02 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		
Gider Etkisi		
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		784.8
<i>Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı</i>		
$3.924 \times 0,20 = 784,8$		

³ Bu hesap kodu, tarafımızca önerilmiştir. Literatürde “Ertelenmiş Gelirler” hesabının “124” nolu hesap kodu ile kullanıldığı görülmektedir. Ancak, 124 nolu hesap kodu TDHP’de yer alan “Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)” isimli hesaba aittir. Bu nedenle, ertelenmiş gelirler için 12 nolu hesap sınıfında boş olarak bulunan ayrı hesap kodunun kullanılması gerekmektedir. Dolayısıyla, örnek uygulamada yer alan vadeli satıştan kaynaklanan vade farklarının neden olduğu ertelenmiş gelirlerin “123 Ertelenmiş Gelirler” isimli hesapta izlenmesi daha uygun bir yaklaşım olmaktadır.

Örnek uygulamada, vadeli malın peşin değeri 488.228 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, vadeli mal satışına ilişkin muhasebe değeri 488.228 TL iken vergiye esas değeri 500.000 TL'dir. Aradaki 11.772 TL'lik vadeye ilişkin farkın iki aylık kısmı (7.848 TL) dönem sonu itibariyle gerçekleşmiş faiz olarak dikkate alınmıştır. 2017 yılına devreden son aya ilişkin vade farkı (3.924 TL) ise vergilendirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olmaktadır. TMS 18: Hasılat Standardı'na göre satışların vadeli yapılması durumunda hesaplanan vade farkları faiz geliri olarak nitelendirilmektedir. Ancak, TMS 18'e göre bu faiz gelirin vade sonuna kadar “ertelenmiş gelirler” olarak ayrı bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Satışa ilişkin tahsilat gerçekleştiğinde, başka bir ifadeyle vade farkını da içeren satış bedeli tahsil edildiğinde vade farkının izlendiği ertelenmiş gelirler hesabı ters kayıtlı kapatılmakta ve bu hesaptaki tutar “642 Faiz Gelirleri” hesabının alacağına kaydedilmektedir.

GEÇİCİ FARKLARDAN KAYNAKLANAN ERTELENEN VERGİLERİN ORTADAN KALKMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Geçici farkların ortadan kalktığı dönemde, zamanlama farkından dolayı peşin ödenmiş vergi niteliği taşıyan ve finansal durum tablosunun aktifinde yer alan ertelenmiş vergi varlığı da ortadan kalkmaktadır. Aynı şekilde vergilendirilebilir geçici farklardan dolayı ertelenmiş vergi tutarının mali kar açısından ödenme zamanı geldiğinde finansal durum tablosunun pasifinde yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü de ortadan kalkmaktadır (Gençoğlu, 2009: 22).

Örnek (a): XYZ A.Ş'nin 31.10.2016 tarihinde ABC A.Ş'den alım-satım amacıyla 25.000 TL'ye aldığı ve gerçeğe uygun değeri 20.000 TL olan hisse senetleri 31.12.2016 tarihinde 20.000 TL'ye satılmıştır. Satış bedeli işletmenin banka hesabına yatırılmıştır. Buna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

31.12.2016			
102 Bankalar		200.000	
110 Hisse Senetleri			20.000
<i>Hisse senedi satışına ilişkin kayıt</i>			

31.12.2016		
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	1.000	
691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları		
Gelir Etkisi		
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları		1.000
<i>Geçici farkın ortadan kalkması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı hesabının kapatılması</i>		
<i>25.000 - 20.000 = 5.000 TL</i>		
<i>5.000 x 0,20 = 1.000 TL</i>		

Hisse senetlerinin satılması sonucunda geçici fark ortadan kalkmakta ve bu geçici farktan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı yukarıdaki şekilde kayıtlara geçirilerek kapatılmaktadır.

Örnek (b): ABC İşletmesi üretim bölümünde kullanmak üzere 50.000 TL'ye satın almış olduğu ve yeniden değerlendirme sonucu 55.000 TL değerinde olduğunu tespit ettiği makineyi 31.12.2016 tarihinde satmıştır. Satış bedeli işletmenin banka hesabına yatırılmıştır (KDV dikkate alınmamıştır). Bu işlem aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmiştir.

31.12.2016		
102 Bankalar	55.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		55.000
<i>Makinenin Satış Kaydı</i>		

31.12.2016		
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	1.000	
526 Ertelenmiş Vergi Fonu		1.000
<i>Geçici farkın ortadan kalkması nedeniyle ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabının kapatılması</i>		
<i>55.000 - 50.000 = 5.000 TL</i>		
<i>5.000 x 0,20 = 1.000 TL</i>		

Bir faaliyet döneminde indirilebilir geçici farkların toplamı vergilendirilebilir geçici farkların toplamından fazla olması durumunda (indirilebilir geçici farklar>vergilendirilebilir geçici farklar), bu fazlalığa ilişkin geçici fark ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmekte ve finansal durum tablosunda raporlanmaktadır. Aynı şekilde, bir faaliyet döneminde vergilendirilebilir geçici farkların toplamı indirilebilir geçici farkların toplamından fazla olması durumunda (vergilendirilebilir geçici farklar>indirilebilir geçici farklar), bu fazlalığa ilişkin geçici fark ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmekte ve finansal durum tablosunda raporlanmaktadır (Özkan, 2009: 107).

Örnek (c): KLM İşletmesinin 01.01.2016 – 31.12.2016 tarihleri arasındaki faaliyet döneminde 20.000 TL vergi öncesi kar, 1.000 TL tutarında indirilebilir geçici fark, 1.500 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark oluşmuştur. Bu işlem, dönem sonunda aşağıdaki şekilde hesaplanarak muhasebeleştirilmiştir.

Dönem Vergi Gideri	: 20.000 x 0,20 = 4.000 TL
Ertelenmiş Vergi Varlığı	: 1.000 x 0,20 = 200 TL
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	: 1.500 x 0,20 = 300 TL
Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	: 300 - 200 = 100 TL

31.12.2016		
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	4.100	
691.00 Dönem Karı Vergi Karşılığı	4.000	
691.02 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Gider Etkisi	100	
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	200	
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		300
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı		4.000

Vergilendirilebilir geçici fark tutarı indirilebilir geçici fark tutarından daha fazla olduğu için aradaki 500 TL tutarındaki vergilendirilebilir geçici farkın vergi etkisi, finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak raporlanacaktır. Gelecek dönemlerde ise bu yükümlülük ortadan kalkacaktır.

SONUÇ

İşletmeler için önemli sayılabilecek bir gider unsuru olan dönem vergisinin hesaplanması noktasında muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı arasında birtakım farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Muhasebe ilkeleri tarafından tanınan gelir ve giderlerin bir kısmı vergi mevzuatı tarafından hiçbir zaman tanınmamakta ve kabul edilmemektedir. Bunun yanında, bir takım gelir ve giderler muhasebe ilkelerince kabul edilen zamandan daha farklı bir zamanda tanınmaktadır. Bu durum ise, muhasebe karı ve vergi karının farklılaşmasına neden olmaktadır. Vergi mevzuatı tarafından hiçbir zaman kabul edilmeyen farklara “*sürekli farklar*” adı verilmektedir. Muhasebe ilkeleri tarafından kabul edilen ancak vergi mevzuatınca daha sonraki dönemlerde tanınan, başka bir ifadeyle vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde tanınacak olan gelir ve gider unsurlarından kaynaklanan farklara ise “*geçici farklar*” adı verilmektedir. Vergi mevzuatına göre geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmazken, TMS 12 Standardı'na göre bu geçici fark tutarlarının dikkate alınarak, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak finansal tablolarda raporlanması zorunludur.

Şeffaflık, kurumsal yönetim ve gerçeğe uygun bilgi sunumu noktasında ortak bir raporlama dili olan TMS.TFRS'ler yakın geçmişte Türkiye tarafından da uygulanmaya başlamıştır. TMS.TFRS standart seti içerisinde düzenlenen TMS 12 Standardı ise, işletmelerin faaliyet dönemi içerisinde elde ettikleri kurum kazancı üzerinden hesaplanacak vergi tutarlarının muhasebeleştirilmesine yönelik ilke ve uygulamalar içermektedir. TMS 12 Standardı, gerçeğe uygun bilgi sunumunun gerçekleştirilmesi amacıyla vergi mevzuatının göz ardı ettiği geçici farkların vergisel etkilerini de dikkate almaktadır. Bu standart, geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin hesaplanmasını ve finansal tablolarda raporlanmasını zorunlu kılmaktadır. Türkiye'de halihazırda kullanılmakta olan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP)'nda ertelenmiş vergilerin izlenebileceği herhangi bir hesap bulunmamaktadır. Literatürdeki çalışmalarda, TMS 12 Standardı kapsamında hesaplanan ertelenmiş vergi varlıklarının “*283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları*” hesabında, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ise “*483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri*” hesabında izlenmesi önerilmektedir. Bu noktada, yetkili otoriteler tarafından gerekli düzenlemelerin yapılarak bu hesapların TDHP'ya dahil edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Sonuç olarak; TMS 12 Standardı kapsamında muhasebe karı ve mali karın farklılaşmasına neden olan geçici farkların vergi etkilerinin hesaplanması ve ilgili hesaplar aracılığı ile finansal durum tablosunda raporlanmasıyla birlikte gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi sunumu gerçekleştirilmektedir. Böylece, finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararların daha sağlıklı ve isabetli

olmasına da katkı sağlanmış olmaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, (84): 29-70.

Diñç, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergisi (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (28): 21-48.

Eflatun, A. O. (2012). TMS 12 Gelir Vergileri (Ertelenen Vergi). 24.05.2017 tarihinde <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aliosmaneflatun/002> ağ adresinden erişildi.

Gençoğlu, Ü. G. (2009). Gelir Vergileri-Geçiş Dönemi Eğitim Dokümanı. Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi.

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.

Greuning, H., Scott, D. and Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards-A Practical Guide*. Washington DC: Office of the Publisher, The World Bank.

Gücenme, Ü. ve Arsoy, A. P. (2007). Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (21): 1-16.

İbiş, C. (2009). TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler). İstanbul: İSMMMÖ.

Karakaya, G. ve Sevim, C. (2016). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(3): 255-270.

Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. (2009). Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (29): 43-65.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar A. (2014). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkan, A. (2009). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32): 97-112.

Tekşen, Ö. (2010). TMS-12 Gelir Vergisi Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2): 297-317.

TMS 12: Gelir Vergileri Standardı.

Yıldıztekin, İ. (2013). TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(1): 295-320.

SÜPER DEĞİŞKEN MALİYETLEME

Super Variable Costing

Teorik İnceleme

Mustafa OĞUZ*

Gönderim Tarihi: 28.11.2017

Kabul Tarihi: 03.01.2018

ÖZ: Süper değişken maliyetleme, maliyet ve yönetim muhasebesi içerisinde maliyetin kapsamını belirleyen maliyetleme yöntemlerinden biri olarak bilinmektedir. Süper değişken maliyetlemeye göre, üretim maliyetinin unsuru olarak yalnızca direkt ilk madde ve malzeme maliyeti esas alınmakta olup, diğer üretim giderleri (direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri) dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu durum, analiz açısından gelir tablosunda birtakım değişiklikler meydana getirmektedir. Bunun yanı sıra, süper değişken maliyetleme, işletmenin kritik yönetim kararlarının alınmasında oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Bunlardan bazıları mamul üretim karmasına karar verilmesi, mamul üretiminin durdurulması veya sürdürülmesi, üretim faaliyetlerinde kullanılmakta olan bir makinenin yenilenmesi veya modernize edilmesi gibi kararlardan oluşmaktadır. Bu çalışmada, bir maliyet ve yönetim muhasebesi unsuru olarak süper değişken maliyetleme, bir işletmenin üretim kararlarını almasına yönelik sayısal bir örnek aracılığıyla ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Süper Değişken Maliyetleme, Kısıtlar Teorisi, Katkı Muhasebesi Oranı.

Jel Sınıflandırması: M41, M49

ABSTRACT: Super variable costing is known as one of the costing methods, which determines the scope of the cost inside cost and managerial accounting. According to the super variable costing, only direct raw materials and supplies expenses are taken into account as an element of production cost while other production costs (direct labor costs and factory overhead) are recognized as period costs. This situation, with regard to analyze, has made some changes on income statement. Moreover, super variable costing plays a key role on making critical production decisions. Some of them are deciding on product mix,

* Arş. Gör., Balıkesir Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/İşletme Bölümü/Muhasebe ve Finansman, mustafaoguz@balikesir.edu.tr

stopping or moving on production of manufacture, renewing or update a machine used for production activities. In this study, as a cost and managerial accounting item, super variable costing will be discussed through a numerical example, in which a business makes a production decision.

Key Words: Super Variable Costing, Theory Of Constraints, Throughput Accounting Ratio.

Jel Classification: M41, M49

GİRİŞ

Bir işletmenin kaynaklarının kullanılmasından veya bu kaynakların bir araya getirilmesinden doğan maliyete ilişkin finansal ve finansal olmayan bilgileri sağlayan muhasebe bilgi sistemi, her işletmenin kendi organizasyon yapısında sağlıklı bir şekilde oluşturmaya ve geliştirmeye çalıştığı bir bilgi sistemidir. Yöneticiler, muhasebe bilgi sisteminden elde ettikleri maliyet muhasebesi bilgilerini işletme stratejisi oluşturma, bütçeleme, üretim planlaması ve fiyatlama gibi konulara ilişkin kararlar alırken kullanmaktadır.

Sanayi Devrimi sonrasında sanayileşmenin hızlanması maliyet muhasebesinin gelişmesini sağlamıştır. Bu dönemde, maliyet muhasebesi alanında çok sayıda maliyet yöntemi ortaya çıkmıştır. Bu yöntemler geleneksel maliyet yöntemleri ve modern maliyet yöntemleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Geleneksel maliyet yöntemleri, özellikle 19. yüzyılda ortaya çıkan maliyet yöntemleri olup, bunlar; standart maliyetleme, tam maliyetleme ve marjinal maliyetleme gibi yöntemlerden oluşmaktadır. Ancak özellikle yaklaşık son otuz yıldır geleneksel maliyet yöntemlerine yönelik eleştirilerin sayısı oldukça artmıştır. Bu eleştiriler, söz konusu yöntemlerinin iş dünyasının dinamizmine ve iş dünyasındaki yeniliklere uyum sağlayamadığı ve ayrıca bu yöntemler sayesinde elde edilen muhasebe bilgilerinin karar almada yetersiz kaldığı yönündedir. Modern maliyet yöntemleri ise, bu eleştiriler neticesinde ortaya çıkmış olan yöntemlerdir. Bunlar; faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, yaşam boyu maliyetleme, tam zamanında üretim sistemi, geriye doğru maliyetleme, kazen maliyetleme ve süper değişken maliyetlemedir. Bu çalışmada modern maliyet yöntemlerinden kısıtlar teorisinin esas alınması suretiyle ortaya çıkan süper değişken maliyetleme ele alınacaktır.

KISITLAR TEORİSİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Kısıtlar Teorisi, 1970'lerde İsraili fizikçi Eliyahu Goldratt'ın işletmelerdeki üretim sorunlarıyla ilgilenmesiyle hayat bulan bir teoridir. Goldratt, işletmelerdeki üretim sorunlarının çözümünde kullanılmak üzere kendine özgü bir üretim programlama yöntemi geliştirmiş olup, bu yöntemin 1980'lerin başında yayımlanmış olduğu “The Goal” (Amaç) adlı roman aracılığıyla yaygınlaşmasını sağlamıştır (Çakıcı, 2006: 105).

Kısıtlar teorisi, satış hasılatının maksimum düzeye çıkarılmasını amaçlarken, malzeme maliyetinin minimum düzeye düşürülmesini amaçlayan bir üretim yönetimi yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır (Ünal, Tanış ve Küçüksavaş, 2005: 434-435). Teorinin süper değişken maliyetleme ile ilişkisi, süper değişken maliyetlemede ortaya çıkacak katkı payının maksimize edilmesini engelleyen darboğazlar (kısıtlar) üzerine odaklanmasıdır. Darboğaz, işletmenin karlılık potansiyelini sınırlayan kısıt olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir deyişle, kar elde etme amacı bulunan her işletmenin, bu amaca ulaşmasını engelleyen her şey darboğaz olarak ifade edilmektedir. Her işletmede küçük ya da büyük boyutta darboğaz bulunmaktadır. İşletmedeki değer zinciri yönetiminin en önemli yönü bu kısıtların tespit edilmesidir. Otomobil üreticisi olan General Motors kısıtlar teorisini Kuzey Amerika'daki bütün üretim tesislerinde uygulamaktadır. General Motors, üretim tesislerinin tam kapasiteyle çalışıp çalışmadığına yönelik çaba harcamak yerine, üretim aşamalarında ortaya çıkan darboğazları düzeltmeye odaklanmanın daha karlı olduğunu tespit etmiştir. Darboğazların düzeltilmesine odaklanması, şirketin müşteri taleplerini karşılarken, fazla mesai saatlerini daha verimli kullandığı tespit edilmiştir (Weygandt, Kimmel ve Kieso, 2012: 755).

Kısıtlar teorisi, işletmenin başarılı olabilmesi amacıyla kısıtların tespit edilmesi ve yönetilmesi için kullanılan özel bir yaklaşımı barındırmaktadır. Bu yaklaşıma göre, işletmenin temel amacı kar elde etmek olup, direkt işçilik giderleri dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Ayrıca her mamul için en az bir kısıt bulunmakta olup, mamul akışının planlanması gerekmektedir (Kaygusuz, 2011: 175).

Goldratt, Kısıtlar Teorisi'nin önemli aşamalarını özetleyen beş adım yaklaşımı geliştirmiştir (ACCA, 2011: 51):

1. Adım: Kısıtın tespit edilmesi,
2. Adım: Kısıttan nasıl yararlanılacağına karar verilmesi,
3. Adım: İşletmedeki her şeyin ikinci adımda verilen karara bağlanması ve bununla

senkronize edilmesi,

4. Adım: Tekrar başa dönülerek yeni kısıtın tespit edilmesi ve yeni kısıtların engellenmesi.

Süper Değişken Maliyetleme Yöntemi

Süper değişken maliyetleme yöntemi literatürde kısıtlar teorisinin muhasebeye uyarlanmış hali olarak karşımıza çıkmaktadır. Süper değişken maliyetleme yöntemi literatürde “throughput accounting” veya “throughput costing” olarak adlandırılmaktadır. Bu noktada yöntemin terimsel olarak ifade edilmesinde açıklığa kavuşturulması gereken iki önemli konu ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki, “throughput accounting” teriminin kullanımına ilişkin olarak ortaya çıkan sıkıntılardır. 1988 yılında kendisi tarafından yayımlanan bir makalede David Waldron, “throughput accounting” terimini danışmanı David Galloway ile birlikte bulduklarını iddia etmiştir. Bu durum, Goldratt Enstitüsü’nün İngiltere şubesinin gözünden kaçmamış ve Enstitü’nün tepkisini çekmiştir. Enstitü’nün İngiltere sorumlusu Oded Cohen “throughput accounting” teriminin, kısıtlar teorisi düşüncesinin yalnızca dejenere edilmiş basit bir uygulaması olduğunu söylemiştir. Hatta Enstitü üyelerinden David Lewis, 1993 tarihinde bu terimi sahiplenen ve İngiltere’de faaliyet gösteren Yetkili Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü’nü (Chartered Institute of Management Accountants - CIMA) “throughput accounting” diye bir şeyin olmadığını ve bu terimin unutulması gerektiğini söylemek suretiyle uyarmıştır. Bu nedenle Enstitü o günden beri “throughput accounting” yerine “muhasebede kısıtlar teorisi” olarak çevrilebilecek “theory of constraints in accounting” terimini kullanmaktadır (Dugdale ve Jones, 1998: 204). Ancak, İngiltere’de faaliyet gösteren Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants - ACCA) tarafından yönetim ve maliyet muhasebesi sınavlarına yönelik olarak yayımlanan eğitim materyallerinde “throughput accounting” terimi kullanılmaktadır. Bu terim Türkçe’ye süper değişken muhasebe, süreç muhasebesi ve benzeri terimler şeklinde çevrilebilir olmasına rağmen, burada incelenen konunun esas itibarıyla finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi gibi bir muhasebe türünden ziyade maliyet ve yönetim muhasebesi tarafından maliyet hesaplamalarında ve karar almada kullanılan maliyetin kapsamını belirleyen bir yöntem olduğu anlaşılmaktadır.

Terimsel ifadeye ilişkin olarak ortaya çıkan bir diğer sıkıntı da “throughput” kelimesine ilişkindir. Her iki terimde de öne çıkan “throughput” kelimesi, esas itibarıyla bir üretim sürecindeki girdi (input) ve çıktı (output) arasında kalan ve hammaddenin mamule dönüşme aşamasında geçirdiği süreci ifade eden bir terim olarak nitelendirilmektedir. Nitekim, kimi maliyet ve yönetim

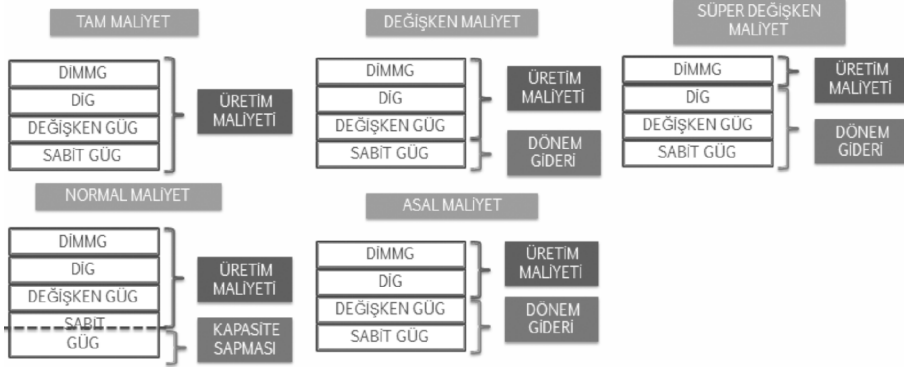
muhasabesi kitaplarında “throughput” olarak nitelendirilen bir terim bulunmakta ve bu “manufacturing cycle”, diğ er bir deyişle üretim döngüsü olarak ifade edilmektedir (Noreen, Brewer ve Garrison, 2011: 388). Bunun haricinde süper değişken maliyetleme  zerine Türkçe yazılmış bilimsel makaleler incelendiğinde aynı kelimenin dönüşüm, süreç, katkı ve nakit girdi şeklinde çevrildiği görülmektedir. Ancak yazılı pek çok yabancı kaynakta “throughput costing” terimi yerine “super variable costing” yani “süper değişken maliyetleme” teriminin kullanıldığı anlaşılmaktadır ( akıcı, 2006: 103, Horngren, Forster ve Datar, 2012: 312). Bu nedenle, “throughput accounting” terimi yerine “throughput costing” teriminin kullanılması ve böylelikle terimin bir maliyet muhasabesi yöntemini ifade edecek şekilde kullanılması daha uygun olacaktır.

Bu terimsel tartışmaları bir kenara bırakacak olursak, süper değişken maliyetleme; direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini değişken maliyet olarak kabul eden maliyetleme yöntemi olarak tanımlanmaktadır ( akıcı, 2006: 103).

Bir işletmede uygulanmakta olan maliyet sistemini oluşturan yöntemler; maliyet kapsamını belirleyen yöntemler, maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemler ve maliyetlendirme şeklini belirleyen yöntemler olmak üzere   e ayrılmaktadır. Bunlardan maliyet kapsamını belirleyen yöntemler de kendi içinde tam maliyet, normal maliyet, değişken maliyet ve asal maliyet olarak dörde ayrılmaktadır. Süper değişken maliyetleme yöntemi, bu yöntemlere ek olarak beşinci bir yöntem olarak ifade edilebilecek modern bir maliyetleme yöntemidir (Büyükmirza, 2016: 238; Yükçü, 2014: 117-118).

Maliyetin kapsamını belirleyen yöntemlerin odak noktası; üretim maliyeti unsurlarından (direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken ve sabit genel üretim giderleri) hangilerinin üretim maliyetine dahil edileceği ve hangilerinin dahil edilmeyeceğidir. Tam maliyet yönteminde üretim maliyeti unsurlarının tamamı mamul maliyetine eklenirken, normal maliyet yönteminde sabit giderlerin kullanılan kapasiteye düşmeyen kısmının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Değişken maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmekte olup, asal maliyet yönteminde ise, değişken ve sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Süper değişken maliyetleme yöntemi, mamul maliyetlerinin hesaplanmasında sadece direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini dikkate alan ve bunun dışında kalan direkt işçilik ve genel üretim giderlerini dönem gideri olarak kabul eden bir maliyetleme yöntemidir. Süper değişken maliyetleme yöntemiyle maliyetin kapsamını belirleyen diğer yöntemler ve üretim maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin olarak bu yöntemler arasındaki farklar şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Yöntemler



Süper değişken maliyetlemede öncelikli hedef, eş zamanlı olarak stok ve faaliyet giderlerinin seviyesini sabit tutmak veya azaltmak ve satış hasılatını arttırmaktır (Tabitha ve Ogungbade, 2016: 6). Bu yöntemde üç farklı kavram ön plana çıkmaktadır. Bunlar; Toplam Fabrika Maliyeti (Total Factory Costs - TFC), Stoklar (Inventories) ve Karlılıktır (Profitability). TFC, kısa dönemde fabrikada madde ve malzeme giderleri haricinde ortaya çıkan giderlerin toplamı olarak kabul edilmektedir. Bu giderler direkt işçilik giderlerini de kapsamakta olup, sabit gider olarak kabul edilmektedir. Stoklar açısından bakıldığında, JIT ortamında tüm stoklar kötü bir şey olarak görülmekte ve ideal stok seviyesinin sıfır olduğu varsayılmaktadır. Bu anlayışa göre, bir müşteri sipariş vermeden önce ürün imalatına geçilmemesi gerekmektedir. Ürün imalatı tamamlandığında, fabrikanın olabilecek en düşük düzeyde faaliyetlerini yürütmesi gerekmektedir. Bu da diğer faaliyetlerde boş kapasitenin kaçınılmaz hale gelmesine neden olmaktadır (ACCA, 2011: 52).

Süper değişken maliyetleme yöntemine göre oluşturulacak katkı tipi gelir tablosunun da aşağıdaki gibi olması gerekmektedir (Çakıcı, 2006: 103):

Satışlar.....	XX
Satışların Direkt Madde Maliyeti.....	<u>(XX)</u>
Katkı Payı.....	XX
Faaliyet Giderleri.....	<u>(XX)</u>
Faaliyet Karı.....	XX

Süper değişken maliyetlemenin geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre çeşitli farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıklar Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 1. Geleneksel Maliyetleme Yöntemleri İle Süper Değişken Maliyetleme Yöntemi Arasındaki Farklar

GELENEKSEL MALİYETLEME	SÜPER DEĞİŞKEN MALİYETLEME
Maliyetler direkt (değişken) ve indirekt (sabit) olarak sınıflandırılır.	Direkt-endirekt sınıflandırması yoktur.
Mamul Karlılığı = SF - Mamul Maliyeti	Karlılık = Para kazanma gücü
Stok bir varlıktır	Stok bir varlık değildir. Senkronize olmayan üretimin bir sonucu olup, kar önünde bir engeldir
Direkt işçilik giderleri, değişken giderlerdendir	Tüm işçilik giderleri Toplam Sabit Giderlerin bir parçasıdır
Maliyet unsurlarının azaltılmasıyla kar artırılabilir.	Kar = f (madde-malzeme maliyeti, toplam fabrika maliyeti ve toplam satış geliri)

Kaynak: (Dugdale ve Jones, 1998: 207; ACCA, 2011: 51).

SÜPER DEĞİŞKEN MALİYETLEME YÖNTEMİNDE PERFORMANS ÖLÇÜLERİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Süper değişken maliyetleme yönteminde kullanılan performans ölçüleri, değişken maliyet olarak yalnızca direkt madde ve malzeme maliyetlerinin görülmesi esasına dayanmaktadır. Süper değişken maliyetleme yöntemi mamul karlılığının belirlenmesi açısından geleneksel maliyetleme yöntemine göre daha iyi bir rehber olarak görülmekte olup, saat başına katkı payı (return per hour) ve katkı muhasebesi oranı (throughput accounting ratio) kullanılmaktadır (Çakıcı, 2006: 106; ACCA, 2011: 54).

Süper değişken maliyetlemede elde edilecek katkı payı, ürünlerin üretimine ilişkin en uygun üretim planının yapılmasıyla maksimize edilebilmektedir. Bunun için de işletmelerin üretimini yapacakları ürünleri saat başına katkı paylarına göre sıralaması gerekmektedir. Saat başına katkı payı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Saat Başına Katkı Payı} = \frac{\text{Satışlar} - \text{Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri}}{\text{Darboğaz Oluşturan Kaynağın Kullanım Zamanı (Saat)}}$$

Katkı muhasebesi oranı ise aşağıdaki gibi hesaplanmakta olup, bu ölçü de saat başına katkı payının kullanıldığı şekilde, ürünler arasında üretim ve satış

önceliği sıralaması yapılmasına imkan vermek suretiyle en uygun üretim planının oluşturulmasına yardımcı olmaktadır. Katkı muhasebesi oranı (throughput accounting ratio – TA) şu şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Katkı Muhasebe Oranı (TA)} = \frac{\text{Saat Başına Katkı Payı}}{\text{Saat Başına Dönüşüm Maliyetleri}}$$

İşletmenin üretim ve satış işlemlerinden dolayı zarar etmemesi için toplam katkı payının toplam fabrika maliyetlerini, diğer bir deyişle faaliyet giderlerini aşması gerekmektedir. Bu da TA oranının 1'den büyük olması anlamına gelmektedir. En uygun üretim planının oluşturulmasında TA oranı 1'den büyük olan veya bir ürün (mamul) karmasında TA oranı en yüksek olanın üretim ve satışına öncelik verilmesi gerekmektedir.

Örnek (ACCA, 2015: 60'tan geliştirilmiştir): DEF Üretim İşletmesi X, Y ve Z olmak üzere üç adet mamul üretmektedir. Bu mamullerin üretim aşamaları kesme, ısıtma ve montaj süreçlerinden oluşmaktadır. İşletmenin üretim tesisinin kapasitesi ısıtma süreci tarafından kısıtlanmaktadır. Isıtma sürecinin günde sekiz saat faaliyette bulunduğu ve saatte 1.200 birim X, 1.500 birim Y ve 600 birim Z üretebildiği düşünülmektedir. Her bir mamule ilişkin birim satış fiyatı, birim direkt ilk madde ve malzeme gideri ile birim katkı payı bilgileri şu şekildedir:

Mamul	Birim Satış Fiyatı (A)	Birim DİMMG (B)	Birim Katkı Payı (A-B)
X	150	80	150 - 80 = 70
Y	130	40	130 - 40 = 90
Z	300	100	300 - 100 = 200

Üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan dönüşüm maliyetleri günlük 720.000 TL'dir.

İstenenler:

- Günlük olarak 6.000 birim X, 4.500 birim Y ve 1.200 birim Z üretilmesi halinde, günlük kar tutarını hesaplayınız.
- Her bir mamul için TA oranını hesaplayınız.
- Söz konusu üç mamule yönelik herhangi bir talep kısıtının olmadığı varsayımı altında, DEF Üretim İşletmesi yönetimine, uygulaması gereken en uygun (optimal) üretim planına ilişkin tavsiyede bulununuz.

Çözüm:

a) Günlük Faaliyet Karı = Günlük Katkı Payı – Günlük Faaliyet Giderleri

$$= [(70 \text{ TL/br.} * 6.000 \text{ br.}) + (90 \text{ TL/br.} * 4.500 \text{ br.}) + (200 \text{ TL/br.} * 1.200 \text{ br.})] \\ - 720.000 \text{ TL} \\ = (420.000 \text{ TL} + 405.000 + 240.000 \text{ TL}) - 720.000 \text{ TL} \\ = 345.000 \text{ TL}$$

b) Her bir ürün için TA oranı şu şekilde hesaplanacaktır:

Ürün	Saat Başına Katkı Payı (A)	Saat Başına Faaliyet Giderleri (B) (720.000 TL / 8 Saat) = 90.000 TL	TA Oranı (A/B)
X	70 TL/br. * 1.200 br. = 84.000 TL	90.000 TL	0,93
Y	90 TL * 1.500 br. = 135.000 TL	90.000 TL	1,50
Z	200 TL/br. * 600 br. = 120.000 TL	90.000 TL	1,33

a) Fabrika çalışma saatinin artırılmasının mümkün olmaması halinde, Y mamulünün üretimine ve satışına öncelik verilmesi gerekmektedir. Çünkü TA oranı en yüksek olan ürün Y mamulüdür. Eğer sadece Y mamulü üretilip satılıyor olsaydı (satışlara ilişkin talep kısıtı olmadığından), günlük 12.000 birim (= 1.500 br. * 8 saat) Y mamulü üretilecek, toplam katkı payı günlük 1.080.000 TL (= 12.000 br. * 90 TL) ve toplam günlük kar 360.000 TL (= 1.080.000 TL – 720.000 TL) olacaktır. Bu tutar, a şıkkında bahsi geçen üretim karmasına ilişkin olarak hesapladığımız günlük kardan 15.000 TL (= 360.000 TL – 345.000 TL) fazla bir tutardır.

Ayrıca, X mamulünün TA oranı 0,93 olarak hesaplanmış olup, bu oran 1'den küçüktür. Bu durum, X mamulünün saat başına fabrika maliyetlerinden daha az saat başına katkı payı yarattığını ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, X mamulünün birim maliyeti, birim katkı payından daha fazladır. Yönetimin X mamulünün TA oranını arttırmaya yönelik yollar araması veya bu ürünün üretimini tamamen durdurması gerekmektedir. Yönetimin TA oranını arttırmayı seçmesi durumunda, saat başına katkı payını arttırması veya saat başına fabrika maliyetlerini (faaliyet giderlerini) azaltması gerekmektedir. Bunu sağlamak için de X mamulünün satış fiyatının arttırılması, direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin azaltılması, faaliyet giderlerinin azaltılması, verimliliğin arttırılması ve darboğazın (kısıtın) ortadan kaldırılması gerekmektedir.

SONUÇ

Süper değişken maliyetleme yöntemi modern maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinden biri olup, maliyet hesaplamalarını basitleştirmek suretiyle işletme yönetimine daha satış odaklı bir üretim karması oluşturmaya yardımcı olmakta ve yönetimin daha çabuk ve doğru karar vermesini sağlamaktadır.

Bu maliyetleme yöntemine göre düzenlenecek katkı tipi gelir tablosunda değişken gider olarak yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri kabul edilmektedir. Direkt işçilik giderleri, değişken ve sabit genel üretim giderlerinin tamamı sabit gider niteliğinde kabul edilip, gelir tablosunda faaliyet gideri olarak raporlanmaktadır. Bu nedenle, işletmenin karını arttırabilmesi için satışları arttırması veya yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderlerini azaltması gerekmektedir.

Maliyetin kapsamını belirleyen yöntemlerden biri olan bu yöntemde birden fazla mamul üretimi yapan işletmelerde, hangi ürünün daha fazla katkı payına sahip olduğu ve işletmeye daha fazla kar getirdiği tespit edilebilmektedir. Bu katkı paylarının tespit edilebilmesi, işletmenin optimal bir mamul karması oluşturmaya sağlamaktadır. Bu durum, yöntemin yönetim muhasebesi açısından oldukça kullanılabilir olduğunu göstermektedir.

KAYNAKÇA

Association of Chartered Certified Accountants - ACCA (2011). Paper F5 Performance Management Study Text For Exams In 2011. BPP Learning Media.

Association of Chartered Certified Accountants - ACCA (2015). Paper F5 Performance Management Study Text For Exams In 2015. BPP Learning Media.

Büyükmirza, K. (2016). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Gazi Kitabevi: Ankara.

Çakıcı, C. (2006). Süper Değişken Maliyetleme (Throughput Costing). Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 30. s. 102 – 111.

Dugdale, D., Jones, T. C. (1998). Throughput Accounting: Transforming Practices? British Accounting Review. 30. pp. 203-220.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, M. V. (2012). Cost Accounting A Managerial Emphasis. 14th Edition. Prentice Hall: New Jersey.

Kaygusuz, S. (2011). Kısıtlar Teorisi ve Maliyet Hacim Kar Analizi. Muhasebe ve Finansma Dergisi. Ekim 2011. s. 171-188.

Noreen, E. W., Brewer, P. C., Garrison, R. H. (2011). Managerial Accounting For Managers. Second Edition. McGraw-Hill: New York.

Tabitha, N., Oluyinka I. O. (2016). Cost Accounting Techniques Adopted By Manufacturing And Service Industry Within The Last Decade. International Journal Of Advances In Management And Economics. Vol. 5. Issue 1. pp. 48 - 61.

Ünal, E., N., Tanış, V., N. ve Küçüksavaş, N. (2015). Kısıtlar Teorisi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 14. Sayı 2. ss. 433-448.

Weygandt, J., Kimmel P., Kieso D.. (2012). Intermediate Accounting. 14th Edition. John Wiley&Sons: New Jersey.

Yükçü, S. (2014). Herkes İçin Yönetim Muhasebesi. 2. Baskı. Altın Nokta: İzmir.

ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİNİN OLUŞMASINDA GAYRİMÜSLİMLERİN ROLÜ

The Role Of Non-Muslims On The Formation
Of The National Accounting System

Derleme

Ayşenur İBİŞ*

Gönderim Tarihi: 16.01.2018

Kabul Tarihi: 18.01.2018

ÖZ: Osmanlı toplumu; müslümanlar ve gayrimüslimler (müslüman olmayanlar) olmak üzere iki temel unsurdan oluşmaktaydı. Ermeniler, Rumlar ve Yahudiler başta olmak üzere müslüman olmayan birçok toplum dilini, kültürünü ve benliğini korumak suretiyle yüzyıllarca Osmanlı hakimiyeti altında yaşamıştır. Sosyal ve hukuki statüleri 19. yüzyıla kadar İslam anlayışı ve padişah iradesi çerçevesinde şekillenen gayrimüslimler önemli bir toplumsal yükümlülük olarak belirli vergilerin ödenmesi karşılığında Osmanlı toprakları üzerindeki varlıklarını devam ettirmiştir. Elbette ki bu toplulukların devlete karşı yükümlülükleri vergi ödemekle sınırlı değildir; ancak birey olarak devletle en önemli temas noktaları ödedikleri vergiler olmuştur. Gayrimüslimlerin mükellef kılındığı bu vergiler içerisinde kaynağını İslam'dan alan cizye vergisi önemli bir yere sahiptir ve gayrimüslimlerin muhasebeye olan katkıları hakkında bizi bilgilendirmektedir. Bu çalışmada, Osmanlı Devleti'ndeki gayrimüslimlerin ulusal muhasebe sistemine etkileri üzerinde durulacak ve muhasebeye katkısı olan Ermeni ve Yahudi kökenli akademisyenler ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Osmanlı Devleti, Gayrimüslimler, Cizye.

Jel Sınıflandırması: M41, M49

ABSTRACT: Ottoman society has two basic items as muslims and non-muslims. As being in the first place Armenians, Rums and Jews are various non-muslim societies, which had lined under Ottoman era for centuries without losing their culture and self-respect. Non-muslims, whose social and legal status were shaped under the framework of Islamic sense and Sultan's will, continued their existence on condition that they paid some taxes as an important

* Doktora Öğrencisi, Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü/Muhasebe ve Finansman, ayse.nur90@hotmail.com

social liability. Of course, these societies' liabilities against the government were not only paying taxes, but as an individual, paying taxes was the only contact with the government. Among these taxes non-muslims were to pay, jizya based on Islam had an important place and informs us about the contribution of non-muslims to accounting. In this study, the effects of non-muslims in the Ottoman State on national accounting system will be investigated and Armenian and Jew origin academicians will be discussed.

Key Words: Ottoman State, Non-muslims, Jizya.

Jel Classification: M41, M49

GİRİŞ

Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti dönemine kadar gayrimüslümlerin muhasebeye pek çok katkısı olmuştur. Bu katkılar zaman zaman devletin en önemli gelir kalemlerinden biri olan ve gayrimüslim halktan alınan cizye vergisi sayesinde gün yüzüne çıkmış olup, zaman zaman da özellikle gayrimüslim bilim insanlarının Türkiye'ye gelmesi ve buradaki üniversitelerde muhasebe biliminin gelişmesine doğrudan katkıda bulunması suretiyle kendisini göstermiştir.

Devletlerin temel gelir kaynaklarından biri toplanan vergilerden elde edilen vergi gelirleridir. Vergi gelirleri, verginin uygulanış ve toplanma biçimi, vergi türleri gibi konular yalnızca iktisadi konular olmayıp, muhasebe işlemleri açısından oldukça önem arz eden konulardır.

Türk devletlerinde yürürlükte olan vergi düzenine bakıldığında, vergiyi veren açısından tek kayıt düzeni unsuru olarak, egemenlik altına alınan topraklarda yaşayan halkın erkek nüfusundan alınan cizye vergisinin olduğu anlaşılmaktadır. Cizye vergisi esas itibarıyla, egemenlik altına alınan topraklarda yaşayan erkeklerin askere alınmaması neticesinde ortaya çıkmış olan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Askere alınmama karşılığında, söz konusu erkeklerden bu vergi alınmıştır. Selçuklular'da ve daha sonraki Osmanlı'da cizye adı ile uzun süre alınan bu vergi, Tanzimat'tan sonra askerlik bedeli biçiminde adını değiştirerek devam edebilmiştir. Egemenlik altına alınan topraklarda yaşayanların sayımının yapılması ve bu sayımın sık sık tekrarlanması şeklinde bir uygulamayla cizyenin toplanması gerçekleştirilmiştir. Cizye, yalnızca cizye defterlerinde kayıtlı olan kişilerden alınmış olup, bu kişiler vergilerini, o bölgenin vergisini toplamaktan sorumlu olan sipahiye ödemek, sipahi de kendi payına düşeni almak ve kalanı da merkezi yönetime vermek şeklinde bir akış içerisinde bu vergiden yararlanıldığı anlaşılmaktadır. Bütün bu akış içerisinde, verginin tüm aşamaları

kayıt düzeni içinde yer almıştır. Bahsi geçen bütün bu kayıtların da devlet muhasebesi niteliğinde olduğu gözlemlenmektedir.

Türkiye'de muhasebe biliminin bir disiplin olarak gelişim sürecine bakıldığında, bu sürecin geçmişten bugüne uzanan taşlarını gayrimüslim bilim insanlarının döşediği görülmektedir. Muhasebenin defter tutma anlayışından bir bilim dalı ve önemli bir meslek alanı olarak doğmasında ve gelişmesinde gayrimüslimler oldukça önemli bir rol üstlenmişlerdir.

Buçalışmada, gayrimüslimlerin Osmanlı Devleti döneminde ödedikleri çeşitli vergiler tanıtılacak olup, bu vergilerin muhasebeleştirilmesi ve merdiven yöntemi incelenecektir. Ayrıca gayrimüslimlerin muhasebe uygulamaları ile muhasebe öğreti kitaplarının yapısı, niteliği ve muhasebeye çok önemli katkıları olan Ermeni kökenli Serkiz Nihad ve Kırkor Kömürcüyan ele alınarak, Nazi Almanyası'nın baskısı ile Türkiye'ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim adamlarının muhasebeye olan katkılarından bahsedilecek ve bunlara ilişkin çeşitli konular ele alınacaktır.

GAYRİMÜSLİMLERDEN ALINAN BİR VERGİ OLARAK CİZYE

İslam hukukunda, insanlar inançlarına göre sınıflandırılmakta *müslim* ve *gayrimüslim* olarak ikiye ayrılmaktadır. Bir İslam ülkesinde sürekli yaşayan gayrimüslimlere, aynı anlama gelen *ehl-i zımmet*, *zımmî* veya *gayrimüslim tebaa* gibi adlar verilmektedir. Osmanlı Devleti'nde de ehl-i zımmet için *gayrimüslimtebaa* ya da *reaya* tabirleri kullanılmıştır. *Reaya* başlangıçta Müslüman olsun olmasın bütün halkı ifade ettiği halde sonraları sadece gayrimüslimler için kullanılan bir kavram haline gelmiştir (Kazancıoğlu, 2016).

İslam devletlerinde müslüman olmayan anlamına gelen gayrimüslim kavramı, hakim olduğu toprakların kapsamından ötürü farklı etnik özelliklere, dinlere ve dillere sahip heterojen bir demografik yapılanmayı içeren Osmanlı İmparatorluğu'nda, Müslüman olmayan toplulukların genel adı olarak kullanılmıştır. Osmanlı kayıtlarında müslüman olmayanları tanımlamak için kullanılan tek kavram gayrimüslim kavramıdır. Kanunname, ferman, fetva, mali kayıtlar gibi resmi belgelerde genel olarak zimmi(ler), kefare tarifesi, kafirler, haraç-güzar kefare, ehl-i zımmet, zimmi taifesi, kefare reayası, ehl-i zımmet reaya gibi adlandırılmalarına da çeşitli kaynaklarda rastlanmaktadır. Eğer belli bir topluluğun işaret edilmesi söz konusu ise Rum taifesi, Rum keferesi, millet-i Rum, ehl-i zımmet Rum reayası, ehl-i zımmet Rum reayası, ehl-i zımmet Ermeni reayası, taife-i Ermeni, millet-i Ermeniyan, Yahudi taifesi, taife-i Yehud gibi belirli bir din ya da milleti betimleyen kavramlar kullanılmıştır (Akkuş, 2010).

Osmanlı toprakları üzerinde yaşayan gayrimüslimler, dinî açıdan bağlı oldukları bir topluluğun üyesi olup inanç merkezli bu siyasî oluşuma genel olarak “millet” denmiştir. İnançlarına göre gruplandırılmış olan gayrimüslimler Osmanlı Devleti'nin neresinde yaşarlarsa yaşasınlar, hangi dili konuşurlarsa konuşsunlar, hangi ırka mensup olurlarsa olsunlar yönetim merkezi İstanbul'da olan bir milletin üyesi olarak Osmanlı siyasî ve idarî sistemine bağlanmışlardır (Kazancıoğlu, 2016).

Millet sisteminde din ve mezhep esasına göre tasnif edilen zimmiler, Rumlar, Ermeniler ve Yahudiler üç ayrı millet olarak kabul edilmiştir. Böylece gayrimüslimlerin devletle olan ilişkileri yeni bir yapıya kavuşturulmuştur. 18.yüzyıldan itibaren Katolikler ve Protestanlar da millet sistemi içerisindeki yerlerini almışlardır. Bu sistemle gayrimüslimlerin idare edilmesi daha kolay hale gelmiştir. Zira daha önce devlet bir bütün olarak gayrimüslimler ile muhatap iken, şimdi bölümlere ayrılmış ve her birinin başında devlete karşı cemaatinden sorumlu olan liderlerle muhatap olmaya başlamıştır. Bu sistemle, gayrimüslimler bakımından İslâm hukukunun kendilerine tanıdığı haklarda bir kayıp olmamışken, devletin zimmi tebaayla olan ilişkilerinin düzene girmesi sağlanmıştır (Karataş, 2006).

İslam hukukunun egemen olduğu bu erken dönemden itibaren toplumun içinde bulunan gayrimüslimlerin, içten ve dıştan gelebilecek her türlü tehdide karşı Allah adına korunması ve himayesi, devlet tarafından taahhüt edilmiştir. Bu bağlamda, Arapça'da himaye (koruma), sahip çıkma, birisinin güvenliğini taahhüt etme gibi anlamları olan zimme kelimesi, İslam dininin toplumsal yaşamın örgütlenmesinde fonksiyonel olduğu devletlerin tamamında olduğu gibi Osmanlı İmparatorluğu'nda da gayrimüslimlerin hukuki statülerini gösteren bir olguya işaret etmektedir (Akkuş, 2010).

Öncelikle belirtmek gerekir ki, muhasebe tarihi; iktisat tarihi ve vergi tarihi ile yakından bağlantılı olup, bu üç tarih de birbiriyle ilişkili olarak gelişme göstermiştir. Devlet muhasebesi öncelikle vergi düzeni ile ilişkili olduğundan, Türk devletleri muhasebe tarihi de, bu devletlerin vergi düzenleri ile yakından bağlantılı olmuştur. 19. yüzyıla kadar, hemen hemen tüm Türk devletlerinde vergi verenin kayıt düzenini gerektirir bir vergi düzeninin varlığından söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle de, devletin muhasebe düzeni ile vergi düzeni arasındaki ilişkilerin incelenmesi söz konusu olmakta; ancak vergiyi verenin kayıt düzeni ile vergi düzeni arasındaki ilişkilerin araştırılması olanağı bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle girişimcinin, vergi alan devlete karşı bir kayıt tutma ihtiyacı hissetmediği anlaşılmaktadır. İşletmelerin muhasebeye ihtiyaç duyması, Batı Avrupa'da Luca Pacioli ile birlikte 15. yüzyılda, karın hesaplamasına doğru gelişme gösterirken, henüz yeterli sermaye birikimi olmadığından Osmanlılar'da aynı dönemde ne üretim ne de yönetim açısından

ticaret birimleri muhasebe kayıtlarına ihtiyaçduymamıştır. Böylece Türk girişimcisi ne devlete hesap vermek için ne de kendi yönetimi için muhasebe kaydını tutma zorunluluğu hissetmemiştir. Alışverişten doğan borç ve alacak ilişkileri için de, işletme sahibi, küçük işletmesinin fazla olmayan ticari alışveriş hareketlerini kendine özgü basit hesaplarda yürütmüştür. İlhanlılar ve Selçuklular'da Türk girişimciler iktisadi yaşamda giderek daha etkin duruma gelmişlerse de, Osmanlılar'da her zaman ticarete gayrimüslimler egemen olmuştur. Batı Avrupa'da yukarıdaki gelişmeler olurken, Osmanlılar'da muhasebede aynı doğrultuda gelişme olmamasının nedenlerinden birisinin bu durum olduğu anlaşılmaktadır. Türk devletlerinde muhasebe; vergi almaya ve harcamaya dayalı devlet muhasebesi biçiminde gelişme göstermiştir (Güvemli, 1995).

Ermeniler, Rumlar ve Yahudiler başta olmak üzere müslüman olmayan birçok toplum dilini, kültürünü ve benliğini korumak suretiyle yüzyıllarca Osmanlı hakimiyeti altında yaşamıştır. Sosyal ve hukuki statüleri 19. yüzyıla kadar İslam anlayışı ve padişah iradesi çerçevesinde şekillenen gayrimüslimler önemli bir toplumsal yükümlülük olarak belirli vergilerin ödenmesi karşılığında Osmanlı toprakları üzerindeki varlıklarını devam ettirebilmiştir. Aile hukuku, eğitim, ibadet gibi birtakım konularda kendi içlerinde serbest olmak kaydıyla özerk bir statüye sahip olmuşlardır. Elbette ki bu toplulukların devlete karşı yükümlülükleri vergi ödemekle sınırlı olmamıştır ancak birey olarak devletle en önemli temas noktaları ödedikleri vergiler olmuştur. Gayrimüslimlerin mükellef kılındığı bu vergiler içerisinde kaynağını İslam'dan alan cizye vergisi önemli bir yere sahiptir(Eken ve Şen, 2016).

Osmanlı Devleti'nin fethettiği bölgelerde oturan gayrimüslimler İslam Hukuku'na uygun olarak vergilendirilmiştir(Bozkurt, 1996). Gayrimüslim denince ilk akla gelen vergi türü haraç ve cizyedir. Cizye, gayrimüslim halk içinde belirli birtakım koşulları taşıyan kimselerden, kişi başına alınan verginin adı olarak karşımıza çıkmaktadır(Ercan, 2001).

16. yüzyıla kadar bu vergiye “haraç” denilmiştir. Bu vergiyi toplayanlara ise önceleri “haracı” ya da “haracı” daha sonraları ise “cizyedar” denildiği görülmektedir. Cizye, Osmanlılar için toplanması ve harcanması “özel bir itina” isteyen şer'i bir vergi olarak ifade edilmektedir(Elitaş vd., 2008).

Daha önceden hüküm sürmüş olan İslam devletlerinden, Osmanlı'ya kadar uzanan süreçte şer'i orana bağlı kalınmak kaydıyla cizye miktarında, mükellefiyet koşullarında, tahsil usullerinde çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Osmanlı döneminde ise cizye, geniş bir coğrafyada oldukça uzun bir süre uygulandığı için çok çeşitli değişim ve uygulamalara tabi tutulmuştur. Fakat söz konusu değişimin büyük ölçüde şer'i kurallar

çerçevesinde gerçekleştirildiği söylenilebilir (Eken ve Şen, 2016).

Osmanlı İmparatorluğu'nda bir bölgeye veya kişiye cizye veya haraç konulacağı zaman verilen ferman, berat, hüküm, nişan ve benzeri belgelerle konunun kökeninin İslam Hukuku'ndan geldiği ve İslamiyet'in ilk yıllarında cizye ve haracın dinselliği gösterilmeye çalışılmıştır. Bu dinsel gerekçe bir yana bırakılsa bile, Osmanlı İmparatorluğu'nun gayrimüslim halktan aldığı cizye ve haraç vergisinde, müslümanlara kıyasla bir yasadışılık hatta bir eşitsizlik görülmemektedir. Cizyeyi zekat ve askerlikten bağışlanmış olmanın karşılığı olarak kabul edilmesi halinde, haraç da müslümanların ödediği “çift resm-i” ve “resm-i dönüm” de denilen toprak vergisinin karşılığı olarak düşünülebilecektir. Ancak müslümanların ödediği toprak vergisi ile gayrimüslimlerin ödediği haraç vergisi arasında kimi zaman, müslüman lehine bir fark ortaya çıkmıştır (Ercan, 2001). Cizye vergisi ilk başta gayrimüslim tebaanın ekonomik açıdan zararına gibi görünüyorsa da müslümanlar, ülkenin korunması için askere giderlerken, gayrimüslimler sahip oldukları bu rahat ortamda ticaretle meşgul olup, kar ve kazanç elde etmişlerdir. Pek fazla gelir sağlamayan devlet memurluğunun ve hemen hiçbir getirisi olmayan askerlik görevinin gayrimüslimlere kapanmış olması, onlara ticaretin kapısını açmıştır ki bu durum pek çok İslam devletinde ve son olarak Osmanlı İmparatorluğu'nda maddi gücün hatırı sayılır bir ölçüde gayrimüslimlerin eline geçmesine neden olmuştur. Ehl-i zimmet, her türlü tehlike ve gelir getirmeyen görevlerden uzak olarak büyük bir güven içinde ticaret ve sanatla uğraşmış ve imparatorluğun ekonomik yaşamını hemen hemen bütünü ile ele geçirmiştir (Önder, 2005).

Cizye'nin sözlük anlamı “*kafî gelmek, karşılığını vermek*”tir (Şafakçı, 2016). Cizye, Müslüman olmayan bülûğ çağına ermiş erkeklerden alınan vergi olarak tanımlanmaktadır (Güvemli, 1995). Cizye kelimesi ceza kelimesiyle ilgilidir ve iyi veya kötü bir şeyin karşılığı, tazmini anlamını taşımaktadır. Bu vergi, bir yandan müslümanların gayrimüslimlerden üstün olduklarını sembolize eden ideolojik bir vergi vasfını taşıırken, bir yandan da gayrimüslimlerin devlet tarafından can, mal, ibadet güvenliklerinin sağlanmasının ve askerlik yükümlülüğünün dışında tutulmalarının bir bedeli olarak ifade edilmektedir (Bekçi, Apalı ve Apalı, 2014). Gayrimüslimlere bahsedilen “himaye” ile “askerlik hizmetinden muafiyet”in karşılığı olarak konulan bu vergi din adamları, çocuklar, kadınlar, ihtiyarlar, sakat ve iş yapamaz halde olanlarla devlet hizmetinde bulunan bazı kimselerden alınmayan bir vergi olarak nitelendirilmektedir (Elitaş vd., 2008).

Cizyenin miktarı İmparatorluğun her bölgesinde aynı olmamıştır. Bunun yanında cizyenin toplanması hususundaki yöntem ve usuller bütün memleket için aynı olmamıştır. Cizye gelirlerinin bazı yerlerde (mesela Kıbrıs) kişi üzerinden değil, hane üzerinden belirlenmiştir (Elitaş vd., 2008). Fakat

özellikle 1689-1691 tarihleri arasında tekrar eski sisteme dönmüştür (Dündar ve Aydın, 2012). Cizye vergisi hasta, sakat, işsiz ve din adamı olmayan 14-75 yaş arasındaki faal bütün gayrimüslim erkeklerin iktisadî durumları dikkate alınarak zengin (âlâ), orta (evsat) ve fakir (ednâ) olmak üzere üç sınıfa ayrılmıştır. Sözü edilen oranların nakit karşılığı her zaman aynı olmamakla birlikte üç gruba ayrılması ilkesi, Osmanlı yöneticileri tarafından da kabul edilmiştir (Yörük, 2014).

Verginin kimi yerlerde kişi başından 15 akçe, kimi yerlerde 30-35 akçe olarak alındığı görülmektedir. Devletin mali durumunun bozuk olduğu dönemlerde bu verginin de artırıldığı anlaşılmaktadır. Bu vergi, 1855'te bedel-i askeriyeye dönüşene kadar devam etmiştir. Cizye ödeyeceklerin öncelikle Cizye-i Gebran denilen bir deftere kayıtları yapıldığı ve tahsilat zamanının Muharrem Ayı olduğu bilinmektedir (Güvemli, 1995). Ayrıca, cizye resminin alınma zamanı olarak bazı kanunnamelerde Nevruz'da, bazılarında da yarısı Nevruz'da, yarısı Kasım'da olmak üzere iki taksit olarak alındığı zikredilmektedir (Dündar ve Aydın, 2012). Çeşitli kurumlara yapılan tahsilat konusunda Köprülü Fazıl Mustafa Paşa zamanında önemli düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. 1689'da önce cizyenin tek elden toplanmasına karar verilmiş, uygulama için, yukarıda sözü edilen üç ayrı vergi yükümlüsü sınıf için üç ayrı mühür kullanılmaya başlanılmış, ayrıca üç ayrı renk kağıt kullanımı da söz konusu olmuştur. Bu kağıtlar üzerinde cizyenin hangi yıla ait olduğu ve sınıfı yazılı olup, kağıtta ayrıca cizye muhasebecisinin adı, baş hazinedar ve genel cizye mülteziminin, yani cizyeyi toplayacak olanın adı yer almaktadır. Birkaç sancak birleştirilerek, cizye cibayeti yani cizyenin toplanması tek kişiye iltizam usulü verilmeye başlanmıştır. Ancak, bu kişinin daha küçük yerleri küçük memurlara iltizama verilmesine izin verilmiştir (Güvemli, 1995).

1856'da ismen kaldırılışına kadar, tahsilat biçimindeki bazı değişikliklerle cizye uygulaması devam etmiştir. Kırım Savaşı'nda asker ihtiyacı nedeniyle, cizyenin kaldırıldığı ve gayrimüslimlerin de nüfusları oranında askere alınacakları belirtilmiştir. Ancak Hristiyanların tepkileri üzerine bu uygulama durdurulmuştur. 1856 Islahat Fermanı ile yürürlükten kaldırılmış cizyenin yerine isim olarak farklı, özellikleri itibarıyla cizyeye benzeyen "*bedel-i askeri*" getirildi. Bedel-i askerinin miktarı bile bazı yerlerde cizyeye kıyasla belirlenmiştir. Kişi başına ortalama 28 kuruş olan bedel-i askeri, 15-75 yaş arasındaki gayrimüslim erkeklerden tahsil ediliyordu. Bu uygulama da 1909 yılında kaldırılmış ve herkes için mecburi askerlik sistemi kabul edilmiştir (Şafakçı, 2016).

CİZYE MUHASEBESİ

Osmanlı Devleti'nde, bürokrasinin genişlemesi, iktisadi ve sosyal alandaki gelişmeler neticesinde klasik tahrir geleneğinin değişimine paralel olarak merkezde de yeni bürolar oluşturulmuştur. Nitekim 1570'ten sonra Defterhane-i Âmir'e de Hristiyan ve Yahudiler'den alınan cizyenin her türlü idari ve mali işlemlerine, bu arada cizye kağıtlarının hazırlanıp dağıtımına ve özellikle cizye vergisinin tahsiline bakan Muhasebe-i Cizye Kalemi ortaya çıkmıştır. Ayrıca, defterhanenin birçok bürosu ortadan kalkarken, yüzyılın ikinci yarısında sultan ve vezir vakıflarındaki cizye, âdet-i ağnâm ve avârız türünden bazı gelirlerle ilgilenen Cizye Ziyâdesi Kalemi kurulmuştur. Bu Kalem 1691 cizye reformundan sonra feshedilerek Cizye Muhasebesi Kalemi'ne devredilmiştir (Dündar, 2012).

Cizye Muhasebe Defterleri, her yıl cizye vergisini toplamaya memur edilmiş olan tahsildarların hesap vermek için tanzim ettikleri, devlet merkezine dönüşlerinde tetkik ve tasdik edilmek üzere, belgeleriyle birlikte, Cizye Muhasebesi Bürosu'na vermiş oldukları muhasebe bilançolarıdır. Bu bilançolarda bölgedeki cizye tahsilatının taksit sayısı ve miktarları yer aldığı gibi tahsildarların bu iş için muhtelif tarihlerde yapmış oldukları masraflara ait hesaplar da bulunmaktadır. Her cizye tahsil bölgesi için ayrı ayrı ve teferruatlı bir şekilde tanzim edilmiş olan bu bilançolar incelenip tasdik edildikten sonra merkez maliye idaresinin ana defterlerinden birine kaydedilmektedir. Cizye Muhasebe Defterleri, cizye vergisinin Osmanlı ülkesinin çeşitli bölgelerinde nasıl belirlenip toplanacağını, vergi yükünün her bölge için ortalama değerini ve miktarını hesaplamaya yarayacak rakamları içermektedir. Ayrıca; tahsildarlarla hesapları tutanların ve kontrol edenlerin kimliğini; tahsil edilen cizye malının hazineye teslim taksitlerinin miktar ve tarihlerini, Cizye Muhasebesi Bürolarının defter ve hesap tutma usullerini açık ve kesin şekilde gösteren resmî vesikalardır. Bu itibarla, Cizye Muhasebe Defterleri Türk iktisat tarihi için büyük bir önem taşımaktadır (Dündar, 2012; Bozkurt, 1996).

Cizye Muhasebe Kalemi Defterleri 1551-1862 yılları arasındaki döneme aittir. Defterlerde yalnız gayrimüslimlere özgü olan cizye vergisinin kayıtları vardır. Defterler dört grupta toplanmıştır. Bu grupların içerdiği yıllar şunlardır (Ercan, 2001):

- A grubu, 1690-1781,
- B grubu, 1551-1848,
- C grubu, 1587-1862,
- D grubu, 1715-1845.

Gayrimüslimlerle ilgili vergilerin toplanmasına bakan cizye muhasebesinde defterler son derece düzenli ve itinalı tutulmuştur. Önce merkezden görevlendirilen bir memur vergi toplanacak bölgeyi yazmakta ve cizye muhasebesinde buna dayanılarak vergi yükümlülüklerine ait bir defter hazırlamaktadır. Her cizye toplama bölgesi için bu işlem ayrı ayrı yapılmaktadır. Padişah tuğrası ile onaylanan bu defterler cizyedarlara verilerek, ilgili bölgelere gönderilmektedir. Bu arada o bölgenin kadısına da bir ferman gönderilmekte ve cizye toplamada yardımcı olması istenmektedir. Cizye, cizyedarın elindeki deftere dayanılarak toplanmakta ve bu toplanırken de ayrıca bir defter cizyedar ve bir defter de kadı tutmaktadır. Cizye toplandıktan sonra defterler birbiriyle karşılaştırılarak kontrol edilmektedir. Bundan sonra defter, kadı tarafından imzalanır, mühürlenir ve bir torba içine konduktan sonra tekrar torbanın ağzı mühürlenir ve cizyedar eliyle cizye muhasebesine gönderilmektedir. Bu sıkı kayıtlarla hem devletin hem de gayrimüslimin herhangi bir zarara uğraması önlenmektedir. Gerektiğinde cizye defterine vergi yükümlüsünün özelliklerini gösteren belirtiler de deftere yazılmaktadır (çatık kaşlı, kara gözlü, uzun boylu gibi). Bu kayıtlar bugünkü fotoğraf yerini tutmaktadır(Ercan, 2001).

Kanunnameye göre, Rumeli muhasebe kalemi olarak adlandırılan bir muhasebe kaleminde, İstanbul ile Rumeli'de olan Padişah ve Vezir vakıflarının hesapları ile bütün cizye defterlerinin tutulduğu anlaşılmaktadır. Bu kalemin amiri Muhasebeci-i Rumeli olarak adlandırılmaktadır. Bütün cizye gelirlerinin kaydedildiği bu muhasebe kalemine, bu gelirlerin kayıt biçimi kanunnamenin iki ayrı yerinde belirtilmektedir. Bu açıklamalara göre, cizye gelirlerini haraccılar getirmektedir. Muhasebeci rakamları görmekte, eski muhasebe rakamları ile karşılaştırmakta, her yönden incelemekte, kendi şakirdlerine kayıt için verimekte ve kayıt ettirmektedir. Bu muhasebecinin, kalem içinde yer alan cizye muhasebecisi olduğu anlaşılmaktadır. Kaydının suretini Ruzname'ye göndererek, paranın hazineye alındığı da bilinmektedir. Suret yeniden muhasebeciye gelmekte, (cizye muhasebecisi) muhasebeci cizyeyi fihrist edip, sene sonunda muhasebeyi oradan okumaktadır. Cizye muhasebesinin kimi özelliklerinin olduğu da bilinmektedir. Bu özelliklerine göre, gayrimüslimlerin hanelerinden ve kişi başından alınan cizyenin önce sayım işleri olup, sonra geçen yılla kıyaslamalı tahakkuk işleri bulunmaktadır, en sonunda da yine kıyaslamalı olarak tahsil işlemi yapılmaktadır. Defterler bu işlemleri kapsamakta olup, yukarıdaki anlatımda bu kayıt işlemlerinin sonuncusunu, yani tahsil işlemlerinin kayıt aşamalarını göstermektedir (Güvemli, 1998).

Buradaki ifadelerle göre, Hazine-i Amire'de bir Ruzname bulunmaktadır. Ruzname, hazineye giren ve çıkan gelir ve giderlerin tamamının günlük olarak kaydedildiği defterdir. Ruznameci-i Evvel, Ruznameci-i Sani tarafından

tutulmaktadır. Merkezi yönetimindeki cizye kayıtlarını daha iyi anlamak için cizye defterlerini tanımak gerekmektedir. Bu defterler; cizye sayım defterleri, cizye tahakkuk defterleri ve cizye tahsil defterleridir. İdari örgütlemenin sırası ile karye (köy), nahiye, kaza, sancak (liva) ve eyalet biçiminde olduğu, XVI. yüzyılda büyük sancaklar için ve küçük eyaletler için vilayet sözcüğünün kullanıldığı bilinmektedir. Sayımların karyeden başlayarak yazıldığı ve sancak ya da eyalet olarak tahrir defterlerinin bulunduğu görülmektedir. Cizye tahakkuk ve cizye tahsil defterlerinin ise vilayet ya da eyalet düzeyinde hazırlandığı bilinmektedir. Bu sayım, tahakkuk ve cizye tahsil defterlerinin merkezi yönetime geldiği ve ilgili yasa hükümlerine göre değerlendirildikleri anlaşılmaktadır. Asıl cizye kayıtlarının ilgili yörede tutulan bu üç deftere göre yürütüldüğü anlaşılmaktadır. Osmanlı Devleti'nden kalan Başbakanlık Arşivi'ndeki cizye defterlerinin sayısının çok fazla olduğu bilinmektedir. Ancak, Avrupa'da birçok devletin arşivinde Osmanlı'nın cizye defterleri bulunmaktadır. Sadece, cizye defteri değil, mukataa defterleri gibi çok sayıda defterin de bulunduğu bilinmektedir. Bu defter örneklerine L. Fekete, Almanca olarak yayınladığı kitabında yer vermiştir (Güvemli, 1998).

Tepedelen Vilayeti'nin 1588-89 Dönemine ait cizye sayım defteri, “Defter-i Cizye-i Gebran Vilayeti-i Depedelen” adını taşımaktadır. Cizye vergisi hesaplamalarının yapıldığı cizye tahakkuk defterinin başlangıcında “muhasebe-i cizye-i gebran...” kaydı görülmekte ve hesaplamaların hane sayımından soyutlanması için olsa gerek, kaydın başında “erkam” yani “rakamlar” deyimine yer verilmiştir. Cizye vergisinde bir üçüncü aşama olan cizye tahsili ile ilgili defterin başlangıcında ise yine “muhasebe-i cizye-i gebran –ı vilayet-i ...” kaydı görülmektedir. Bu açıklamalardan cizye gelirinin tespiti için yapılan kayıtları içeren defterin bir muhasebe defteri değil, bir tespit defteri olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Defterin başlangıcında tuğra bulunmaktadır. Defterin içeriğinde vilayetin çeşitli yerleşim birimlerinin sayımları ayrı ayrı yapılmıştır. Elli sayfalık olan defterin son sayfasında bölge kadısının mührü ve tarihi vardır. Mührün altında da merkezi örgütte yüksek seviyeli bir memurun, belki de defterdarın olması muhtemel imza bulunmaktadır. Ayrıca, bölgedeki sayımın kadı tarafından onaylanarak, defterin tahakkuk işlemi yapılmak üzere merkeze gönderildiği, merkezdeki kontrolden sonra üst düzey yetkilinin onaylanarak tahakkuka izin verdiği anlaşılmaktadır (Güvemli, 1998).

Tamaşvar Kazası'nın 967 (Miladi 1359) yılına ait cizye tahakkuk kayıtlarını içeren defter, dönem başındaki tespiti göre dönem içinde cizye vergisi yükümlülerinin sayısındaki değişimler ayrıntılı olarak incelenmekte ve bu değişimlere göre söz konusu yılda alınması gereken cizye vergisi ile aynı yükümlülüklerden alınan bir başka vergi olan resmi-i hanenin hesaplanış biçimleri açıklanmaktadır. Defter bir bölgeyi tümü ile kapsamakta ve bölgede

yer alan yerleşim birimlerinde ayrı ayrı yer vermektedir. Son sayfada da bölgenin toplam vergi geliri gösterilmektedir. Defterin tamamı on bir sayfadır. Defterde siyakat değil arap yazısı rakamları kullanılmıştır. Defterde çok sayıda dört işlem yapılmasının buna neden olduğu tahmin edilmektedir. Ayrıca, Manastır Vilayeti'nin 996 (Miladi 1587-88) dönemine ait bir yıllık cizye tahakkuk kayıtlarını içeren defter, 22 sayfadır. Her sayfasında bir vilayetin cizye tahsil durumu belirtilmektedir. Son iki sayfa olan 21. Sayfada Kroye Vilayeti'nin, 22. sayfada da Manastır Vilayeti'nin Cizye gelirleri tahsiline yer verilmiştir. Kaydın başlangıcında, bu tahsilatta görev alanlara yer verilmiş, geçen yılsonunda devreden yükümlü sayısı ve yükümlülük tutarının açıklanması ile kayıtlara başlanmıştır. Rakamlar siyakat yazısı ile yazılmıştır (Güvemli, 1998).

Bu verginin muhasebe kaydını önemli kılan husus, birbirini izleyen yıllarda Müslüman olmayan halktan ne ölçüde vergi alındığının kişi olarak takip edilmesi gerekliliğidir. Ayrıca bir sonraki yıl kimden ne kadar vergi isteneceğinin belirlenmesi de (tahakkuk esası) muhasebe kaydının önemini artırmaktadır. Bu durum muhasebe kaydının ayrıntılı olması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Cizyenin kişilerden para olarak tahsil edilen bir vergi olduğunu da belirtmek gerekmektedir (Elitaş vd., 2008).

MERDİVEN YÖNTEMİ

Zamanımıza kadar gelen defterlerin çoğu cizye defteridir ve bu kayıtlar da devlet muhasebesi niteliğindedir. Osmanlı İmparatorluğu'nun devlet muhasebe kayıt yöntemi Merdiven Yöntemi olarak adlandırılmakta olup, Orta Doğu'da doğmuş ve gelişmiş olan aynı zamanda Osmanlı tarafından 500 yıl kullanılan bir devlet muhasebesi kayıt yöntemidir. Yöntem yaklaşık olarak 1100 yıl kullanıldıktan sonra yerini batı ülkelerinde kullanılan çift taraflı muhasebe kayıt yöntemine bırakmış ve ömrünü tamamlamıştır. Merdiven Yöntemi'nin doğduğu ve geliştiği üç devlet, Abbasi Devleti (750-1258), İlhanlı Devleti (1251-1353) ve Osmanlı Devleti (1299-1922) dir (Güvemli, 1995; Aydemir ve Erkan, 2011; Akçay, 2017).

Cizyenin toplanmasında Osmanlı'da tahakkuk esasına dayalı muhasebeden yararlanılmıştır. Çünkü devlet yıl başında tahsil edilecek vergi tutarını ilgili mükellefe bildirmekte ve tahsil edilecek olan bu vergi alacağı, konusuna göre ilgili deftere (büyük defter) kayıt edilmekteydi. Yıl içinde vergi tahsilatı yapıldıkça ilgili mükellefin borç tutarı mahsup edilirdi. Bu yöntemle göre, devletin yapmış olduğu giderler de, yıl başında ilgili hesaplara kayıt edilir ve yıl içerisinde de ödemeleri yapıldı. Büyük defter niteliğindeki bu defterlerden toplanan bilgiler yıl sonu itibarıyla de bir araya getirilirdi. Böylece devletin yıl sonu gelir ve giderlerinin toplam tutarları saptanmış olurdu. Böylece bütçe

gerçekleşmesi ortaya konulmuş olurdu. Devletler tarafından kullanılan bu yöntemde, mali işlemle ilgili asıl tutarın yazılması ve onu oluşturan tutarların alt alta merdiven basamağı biçiminde sıralanması Merdiven Yöntemi isminin kullanılmasına neden olmuştur. Osmanlı Devleti'nde bu yöntemden 1879 yılına kadar yararlanılmıştır. Sözü edilen yılda, çıkarılan bir Padişah Fermanı ile bu yöntem terk edilerek çift taraflı kayıt yöntemi kabul edilerek kullanılmaya başlanmıştır. Bu yöntemle ilgili bir diğer önemli konu da yöntemin uygulanmasında siyakat harf ve rakamlarının kullanılmasıdır. Bu yazı türü noktasız Arap harfleri ile yazılan bir yazı türü olup, herkesin okuyamayacağı ancak konu ile ilgili uzmanların okuyabileceği çoğunlukla mali işlerde kullanılan kimilerine göre şifreli bir yazı kimilerine göre ise bir meslek dili olarak tanımlanmaktadır (Aydemir ve Erkan, 2011; Küçükler ve Can, 2016).

Merdiven Yöntemi'nin temel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Elitaş vd., 2008):

- Devletçiliğin egemen olduğu ülkelerde devlet muhasebesi için kullanılmıştır.
- Devletin gelirleri ve giderleri açısından vergi gelirlerinin toplanması ve harcanması esasına dayanır.
- Vergi gelirlerinin eyaletlerden alınması, her eyaletin toplam vergi gelirlerinin ve vergi türlerinin alt alta yazılarak toplanması şeklinde gerçekleştirilir.
- Harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanması esastır.
- Sistemin muhasebenin tahakkuk esasına göre çalışması esastır. Ancak tahakkuk maddesi yapılmadan işlemlerin yürütüldüğü bilinmektedir. Tahakkuk tutarı ise başka bir yerde takip edilmektedir.
- Sistem hem miktar ve hem de tutar yazmaya müsait bir özelliğe sahiptir.
- Devletin bir yıllık gelirlerinin tek bir kayıt ile yapılabilmesini sağlar.

TÜRKİYE'DE ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİNE KATKISI OLAN GAYRİMÜSLİMAKADEMİSYENLER VE ÇALIŞMALARI

XV. ve XVI. yüzyıllarda gayrimüslimlerin üretim ve iç ticarete hakim olmalarının nedenleri arasında, Osmanlı ile ticari ilişkide bulunan yabancıların dillerini konuşan ve çoğu aynı dinden olan bu kişilerle ilişki kurmak istemelerinin bulunduğu ve Türkler'in ticaretten genel olarak hoşlanmamakta oluşları gösterilmektedir. Sözü edilen yüzyıllarda, Galata'daki gayrimüslimlerin uluslararası ticaret deneyimlerinden de yararlanarak, özellikle gelişen kayıt düzeninden esinlenerek muhasebe defterleri tuttukları bilinmektedir. Ne var ki, değişik ırkların, değişik diller ve yazılar ile tutulan bu defterlerden bugünlere gelen örnekler yoktur. Bugünlere gelen örnekler de daha sonraki yüzyıllara ait bulunmaktadır (Güvemli, 1998). Muhasebe eğitimi ile ilgili bu dönemde özellikle Ermeni okullarının programlarında muhasebe dersine yer verildiği görülmektedir (Arıkan, 2004).

Osmanlı'da kitap ve dergi basımı daha çok devlet tarafından yapılmıştır. Tüm Osmanlı İmparatorluğu boyunca muhasebe öğretimiyle ilgili kitap sayısının az olduğu bilinmektedir. Devletin gelişmiş muhasebe düzenine rağmen, devlet muhasebesiyle ilgili de olsa muhasebe öğreti kitabının yazılmamış olmasının nedeninin, Hazine-i Amire'de muhasebe öğretiminin usta-şakird (çırak) ilişkisi içinde yapılması olduğu düşünülmektedir. Bu durum aynı zamanda çift yanlı kayıt yönteminin Türkiye'de uygulanmasını da geciktirmiştir (Güvemli, 2000). XIX. yüzyıl boyunca Türk toplumunda özel kesim kuruluşların bulunmadığı bir ortamda, özel kesim muhasebesine ait herhangi bir doküman bugüne kadar ortaya çıkarılmış değildir. Ancak Ege bölgesinde, yörenin tarımsal ürünlerinden olan kuru incir, kuru üzüm ve pamuk gibi ürünlerin dışsatımı ile uğraşan kimi Ermeni ve Rum tüccarların çift yanlı kayıt yöntemini muhasebelerinde denediklerine dair izlere rastlamak olanağı bulunmaktadır (Çabuk ve Saygılı, 2012).

Dünyada çift yanlı kayıt yönteminin anlatıldığı yaygın olarak kabul edilmiş olan ilk kitap Luca Pacioli'nin 1494 yılında yayımlanan "Summa de Arithmetica" adlı yapıtıdır. Osmanlı'da çift yanlı kayıt düzenine ilişkin ilk yapıt ise, 1828 yılında Ermenice olarak hazırlanmış olup, kitap bulunamamış olmakla beraber, kitabın varlığını Ermenice kaynaklardan öğrenmek mümkündür. Bu alanda yazılan ikinci kitap 1830 yılında basılmış olup, Ermeni bir papaz tarafından Osmanlı topraklarında ticaretle uğraşan Ermeni tüccarlar için yazıldığı anlaşılan "Hesap Defteri Prensipleri" adını taşır. Toplam kırk üç sayfa olan kitabın kapağında; "Hesap defteri prensipleri, ilk başlayanların gerekmesini karşılamak için halk diliyle yazılmış özet, Venedik, Aziz Gazar Ruhban Okulu 1830" gibi bilgiler yer alır. Kitabın giriş bölümünde hesap defterinin tanıtımı yapılır. Kitabın tanıtım bölümünde hesap defteri özetile

ilgili konulara yer verilirken bu hususların ticaretle uğraşan kişilere dönük bir anlatım özelliği taşıdığı görülür. Kitapta tanıtım bölümünün ardından “Hatırlatma Defteri” başlığı taşıyan bölüm gelir. Bu bölümde 1 Ocak 1830 – 30 Ocak 1830 tarihleri arasındaki ticari olaylar açıklanıyor. Kitabın 13-17. sayfalarında günlük defterine ilişkin bilgiler bulunmaktadır (Arıkan, 2004; Güvemli, 2000).

XIX. yüzyıl başındaki muhasebe ile ilgili Ermenice kitaplar yerini yüzyılın ortasında Fransızca ya da Fransızca'dan tercüme edilmiş Türkçe kitaplara bırakmış olup, Fransızca kaynakların etkinliği uzun süre devam etmiştir. Fransız kültürü ağırlıklı muhasebe öğretiminin XIX. Yüzyılın ilk yarısı sonlarından XX. Yüzyılın ortalarına kadar yaklaşık yüzyıl boyunca devam ettiği ileri sürülebilir (Gücenme Gençöğlu, 2009). Bu tercümeleri yapanlar arasında Ermenilerde yerini almıştır (Güvemli, 2000). Özellikle Cumhuriyet döneminde Ermeni profesörlerin çokluğu dikkat çekmektedir. 1928-1940 yılları arasında muhasebe eğitim dünyasının muhasebe düşünce seviyesini ortaya koyabilmek için Serkiz Nihad'ın “Devlet Muhasebesi Usulü” adlı eserinin oldukça önem taşıdığı görülmektedir. Ermeniler'in muhasebe öğretimindeki etkinliklerinin 1952 yılında Serkiz Nihad'ın emekli olması ile son bulduğu anlaşılmaktadır (Güvemli, 2001).

Serkiz Nihad

XX. yüzyılın başlarında sürekli savaşlar nedeniyle muhasebe düşüncesinde fazla bir gelişme sağlanamamış ve bu gelişmeler, Ticaret Mekteb-i Alisi'nde kümelenen hocaların mesleği geliştirme çabaları ile sınırlı kalmıştır. Bu hocalar arasında Serkiz Nihad, Kirkor Kömürcüyan gibi Ermeni asıllı eğitimciler de vardır. Cumhuriyet ile birlikte muhasebe kayıtlarından ve mali tablolardaki veriler üzerinden vergi alınmaya başlanması muhasebe düşüncesinin hızlı bir gelişim sürecine girmesini temin etmiştir. Bu süreç içinde muhasebe düşüncesinin gelişme düzeyini Serkiz Nihad'ın eserlerinden izlemek olanağı bulunmaktadır (Küçük, 2012). Serkiz Nihad'ın kitaplarının, Türk muhasebe literatürüne mesleki kelimelerinin girişi ve muhasebenin gelişmesine büyük katkıları olmuştur. Bu kitaplar (Sözbilir, Yılmaz ve Demirel, 2008):

Usul-i Muhasebe-i Maliye	1914 Serkiz Nihad
Defter-i Kebirli Yevmiye Yahud Amerikan Usulü	1914 Serkiz Nihad
Muhasebe-i Tüccariye Mebadisi	1920 Serkiz Nihad
Sigorta Muhasebesi-Harik, Nakliyat, Hayat	1926 Serkiz Nihad

Serkiz Nihad başlangıçta “Muhasebe-i Maliye” şeklinde yazarken daha sonra “Sigorta Muhasebesi” şeklinde ifadede bulunduğu görülmektedir. Deyimlerin de giderek Arapça'dan Türkçe'ye kaydığı, dayin, medyun yerine alacaklı, borçlu deyimlerinin ya yalnız ya da Arapça ve Türkçesi birlikte kullanılmaya başlandığı görülmektedir (Güvemli, 2001).

Serkiz Nihad'ın kitaplarının yazar kısmına, Ulum-ı Aliye-i Ticariye Mektebi Müderrisi olarak kendisini tanıtmaları dikkati çekmektedir. Serkiz Nihad'ın adı, soyadı yasasından sonra Serkiz Nihad Kiver olarak değişmiştir. Ermeni asıllı bu muhasebe hocası hakkında fazla bir bilgi yoktur. Fransızca ve Almanca bildiği, bu ülkelerde yayımlanan muhasebe kitaplarından yararlanmasından anlaşılmaktadır. Serkiz Nihad, 1920'li yıllardan 1950'lere kadar İstanbul Yüksek Ticaret Mektebi'nde muhasebe hocalığı yapmıştır. Bu okulun öteki hocaları gibi o da, hocalığı yanında büyük işletmelerde danışman olarak görev almıştır. Bu durum Yüksek Ticaret Mektebi'nde genellikle uygulanan bir yoldur. Okul, muhasebeci yetiştiren başlıca yüksek eğitim kurumudur. Muhasebe uygulamacısı yetiştiren okulun hocalarının da uygulama içinde olmaları doğal karşılanmakta idi. Serkiz Nihad'ın da kitaplarında uygulama deneyimlerini görmeimkanı bulunmaktadır (Küçük, 2012).

Serkiz Nihad, Usul-i Muhasebe-i Maliye adlı yapıtında, işletmede tutulacak defterleri tanıtmaktadır. Ama kitabın asıl özelliği zamanının bankaları hakkında geniş bilgi vermesidir. Kitapta ayrıca sigorta muhasebesi de örneklerle tanıtılmaktadır. Aynı yazarın Amerikan usulü defter tutmayı tanıtan kitabı ise, Alman muhasebe yazarlarının eserlerinden yararlanarak hazırlanmıştır. Yazar Amerikan usulü muhasebeyi anlatırken bu usul fazla iş gücüne ihtiyaç göstermemekte, yasalara uygun defter tutmaya elverişli durumda bulunmakta ve muhasebe ilmini en uygun bir biçimde uygulamaya olanak sağlamaktadır demektedir. Muhasebe-i Tüccariye Mebadisi, yani tüccarın muhasebesine giriş adını taşıyan eseri ötekilerden farklıdır ve zamanının muhasebe öğretisinde önemli bir yeri vardır. Yazar kitabın önsözünde çağdaş yazarların muhasebe kitaplarını Batı Ülkelerinden tercüme ettiklerini belirterek, bunun zararlarından söz etmektedir (Güvemli ve Güvemli, 2006).

Kitapları arasında 1926 yılında yayınlanan *Sigorta Muhasebesi'nin* yanında, ticaret matematiği öğretilmesine dönük 1915 yılında yayınlanmış 176 sayfalık *Faizli Hesabat-ı Cariye* ve 1926 yılında yayınlanmış *Nazari ve Ameli Muhasebe* adlı kitapları da bulunmaktadır. Türk muhasebe düşüncesine hem genel muhasebe eğitimcisi ve yazarı olarak hem de uygulamacı olarak önemli katkılarda bulunmuştur. Ama asıl katkısını, uzlanım muhasebeleri kavramını ülkeye getiren öncüler arasında yer alması ile sağlamıştır. Eğitimciliği yanında, yukarıda belirtildiği gibi, İstanbul'daki büyük şirketlerde muhasebe

danışmanlığı yapması muhasebe bilgisini genişletmede her zaman yardımcı olmuştur. Bunlar arasında sigorta şirketleri de vardır. Serkiz Nihad'ın 1926 yılında yazdığı *Sigorta Muhasebesi - Harik, Nakliyat, Hayat* adlı kitabı, 1920'lerde Türkiye'de muhasebe düşüncesinin seviyesini göstermesi, çift yanlı kayıt yönteminin uygulanış durumunu ortaya koyması, sağdan sola yazı tekniği ile çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasındaki güçlükleri göstermesi ve nihayet uzlanım muhasebesi uygulama örneklerine yer vermesi açısından önem taşımaktadır (Küçük, 2012).

Bu kitap incelendiğinde, hem defterlerin hem de mali tabloların, sağdan sola yazıyı esas alan Osmanlıca'nın kullanımı nedeni ile borç tarafına (aktif) sağda, alacak tarafına (pasif) solda yer verildiği görülmektedir. Bu ters uygulamaya rağmen, bilançonun varlık ve kaynak taraflarının kavramsal olarak uygun yapıda olduğu, ancak varlık ve kaynak unsurlarının sıralanmasında bir düzen bulunmadığı dikkati çekmektedir. Kar ve zarar tablosunun ise, gelir tablosu anlayışına uygun bir nitelik taşıdığı ve özellikle sigorta türleri itibarı ile gelir ve giderlere ayrı ayrı yer verildiği gözlenmektedir. Cumhuriyet'in ilk yıllarında çift yanlı kayıt yöntemindeki bu gelişmelerin 1928 yılında Latin Alfabesi'ne geçilmesi ile hızlandığını belirtmek gerekmektedir (Küçük, 2012). Fransız ve Alman muhasebe kültürlerinden yararlanarak 1930'lu yıllarda önemli muhasebe kitapları yazmıştır. Ancak Serkiz Nihad'ın 1930'lu yıllarda en önemli eseri, devlet muhasebesindeki yenileşmeyi gündeme getiren Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun (1927) uygulanmasına dönük olarak, 1935 yılında yayınladığı *Devlet Muhasebesi Usulü* kitabıdır (Güvemli, Aytulun ve Şişman, 2013). Kitabın içeriği şu şekilde düzenlenmiştir (Nihad, 1935):

- I. bahis Türkiye'nin maliye tarihçesi,
- II. bahis Muhasebe-i umumiye kanunu,
- III. bahis Maliye teşkilatına umumi bakış,
- IV. bahis Muhasebe-i umumiye kanununun bazı ahkâmının izahı,
- V. bahis Bütçe,
- VI. bahis Hazinesinin usulü hesabiyesine dair malumat.

Devletin mali yönetimini, bütçe düzenini, belge düzenini ortaya koymayı amaçlayan Serkiz Nihad, bu eserinde muhasebe-i umumiye kanunu, bütçe talimatnamesi ve 1932 bütçe kanununa dayanarak yazmıştır. Kitap, muhasebe eğitimi gören Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi öğrencilerine devletin mali idaresi hakkında bilgi vermeyi amaçlamıştır. Böylece yazar, Cumhuriyet'in yasaları yenileme heyecanı yanında, örgüt yapısının gözden geçirilme heyecanını da gözler önüne sermek gereği duymuştur. S. Nihad bir muhasebe

profesörü olmasına rağmen, devletin muhasebe defterinin kayıtları üzerinde durmayarak, konuyu daha genelinden de almak suretiyle mali yönetim ile ilgili bilgi vermeyi yeğlemesi, kendisinin bu konudaki boşluğu doldurmak istemesinden ve mali yönetime muhasebeci bakışı ile yaklaşmak istemesinden kaynaklanmış olsa gerekir. Bu özelliği ile kitap, devletin bütçeye dayalı mali yönetimini öğretici niteliktedir. Divanı muhasebet tarafından denetlenme mekanizmasının ortaya konulması, muhasebe-denetim ilişkisi anlayışının açıklanması açısından önem taşımaktadır. Ayrıca, yazarın kitabı yazdığı yıllarda yazı dilinin Türkçeleşme uğraşı veriliyordu. S.Nihad'ın bir ölçüde de olsa bu çabalara katılmaya çalıştığı anlaşılmaktadır (Güvemli, 2001).

Kirkor Kömürcüyan

1928-1950 yılları arasında muhasebe öğretisinin İstanbul ağırlıklı olduğu bilinmektedir. Bu dönemin muhasebe öğretim üyeleri arasında Kirkor Kömürcüyan başta gelmektedir. Kirkor Kömürcüyan da tüm mesleki yaşamında hem Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde öğretim üyeliği yapmış hem de şirketlerde danışmanlık yapmıştır. Kitaplarında Fransız kültürünün etkisi görülmektedir. Kirkor Kömürcüyan, 1931 yılında yayınlanan “İhtisas Muhasebeleri” adlı yapıtın başında eski yazı ile basılmış kitaplarının sayısını yirmi dört olarak vermektedir. Bu kitaplar; “İlm-i cebir”, “İlm-i hesap”, “Cebr-i mali”, “Hesab-ı ticari”, “Çaprast Kaidesi” gibi adları taşımakta olup, kitapların ilk mektepler, orta mektepler, liseler, ticaret mektepleri ve tüccarlar için yazıldıkları belirtilmektedir. İçlerinde “Esnafın Hazır Defteri (Ameli Usul Defteri)” adını taşıyan bir muhasebe kitabı bulunmaktadır. Kitapta “el defteri, yevmiye, defter-i kebir” kayıtları anlatılmaktadır. Yeni harflerle basıma geçildikten sonra Kömürcüyan'ın 1929-1933 yılları arasında “Ticari Malumat”, “Ticari Malumat ve Bankacılık”, “İhtisas Muhasebeleri”, “Ticaret ve Mali Hesap”, “Ameli ve Tatbiki Kambiyo”, “Yeni Muhasebe Usulü” ve “İktisat” adlı kitaplarını yayınladığı görülmektedir. Arap harflerinden Latin harflerine hızlı bir dönüş yaşayan Türkiye'nin, ticaret ve muhasebe dünyasının gereksemelerini karşılamak üzere, Kömürcüyan'ın, büyük bölümü eski harfli kitaplarını yenilemesinden oluşan bu eserleri içinde muhasebe ile ilgili olarak kuşkusuz en önemli olanı “İhtisas Muhasebeleri”dir (Çabuk ve Saygılı, 2012; Güvemli vd., 2013).

Kirkor Kömürcüyan'ın “İhtisas Muhasebeleri” adlı yapıtı 1931 yılında yayınlanmış 228 sayfalık yapıtının, Yüksek Ticaret Mektepleri talebesinin, şirket, banka, sigorta memurları ile fabrika sahiplerinin ihtiyaçları için yazıldığı belirtilmektedir (Örten, 2016). Bu kitabın başlıkları ve aşağıda listelenen sayfa numaraları aşağıda belirtilmiştir (Sözbilir, Yılmaz ve Demirel, 2008):

Umumi Malumat-paragraf	: 1-66
Şirketler Muhasebesi-paragraf	: 17-55
Hissedarlık Şirketleri-paragraf	: 56
Sanayi Muhasebesi-paragraf	: 57-94
Ziraat Muhasebesi-paragraf	: 95-99
Banka Muhasebesi-paragraf	: 100-173

Bu kitapta, çift yanlı kayıt yönteminin tanıtımı yanında şirketler muhasebesi, sanayi muhasebesi, ziraat muhasebesi ve bankacılık muhasebesi bölümleri yer almaktadır. Kömürcüyan'ın muhasebe eğitimine yardımcı olmak üzere, dört beş haneli sayıları alt alta yazıp, bir satır halinde bunların çarpımını yapmak gibi buluşları vardır. Buna, *Kömürcüyan Çaprast Teorisi* demektedir. Kömürcüyan bu teorisine 1933 yılında yayınladığı *Ticari ve Mali Hesap Kitabı*nda yer vermiştir. Kömürcüyan çağının muhasebe literatüründe önemli bir yeri olan bir muhasebe düşünürüdür (Güvemli vd., 2013).

Kömürcüyan'ın “İhtisas Muhasebeleri” kitabı dışında, 1930'larda yayınladığı “Yeni Muhasebe Usulü” adlı yapıtının, zamanının muhasebe öğreti kitapları içinde önemli bir yeri vardır (Çabuk ve Saygılı, 2012). Bu kitapta Kömürcüyan bilançoğu düzenlerken deyimleri Türkçeleştirmeye, Arapça harflerin yazım kurallarını kullanmamaya çalışmıştır. Öte yandan, Kömürcüyan'ın bu eserinde ve bilançoda hesap sınıfı kümelemesi açısından deneme yaptığı da görülmektedir. Ama bu denemenin başarılı olduğunu söylemek güçtür. Ayrıca, Kömürcüyan'ın bilançonun envanter ile bağlantısını zayıflatarak, zamanının gelişmesine uygun olarak hesap planına bağlanması düşüncesinin bulunduğunu da kitabındaki açıklamalardan görülmektedir (Güvemli, 2007).

Yahudi Asıllı Alman Bilim İnsanlarının Muhasebeyne Katkıları

Nazi Almanyası'nın baskısı ile Türkiye'ye göç eden çeşitli alanlardaki Yahudi asıllı Alman bilim insanlarının Türk yüksek öğretiminde belirleyici rol oynadıkları bilinmektedir. Bu bilim adamlarından Alfred Isaac'ın, Fritz Neumark'ın ve Ernst Hirsch'in muhasebe düşüncesinin çağdaş anlayış içerisinde gelişmesine çeşitli yönlerden katkıları olmuştur (Uçma, 2012).

Alfred Isaac (1888- 1956); Yahudi asıllı bir işletme uzmanıdır. Nürnberg Üniversitesi'nde öğretim üyesi olarak çalışırken İstanbul Üniversitesi'nin daveti üzerine Türkiye'ye gelerek 1936 -1942 yılları arasında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Umumi İktisat Kürsüsü'nde görev yapmış ve bulunduğu süre boyunca muhasebe ve işletme iktisadı dersleri vermiş ve bu alanlarda kitaplar yazmıştır. Batı tarzı işletmeciliğin Türkiye'de oluşumu için

çalışmış Türk işletmeciliğinin gelişimine, sunduğu bilgiler ve yazdığı kitaplarla büyük katkısı olmuştur ve çalışmalarında işletme iktisadına yoğunlaşmıştır (Keçetep, 2016).

II. Dünya Harbi sırasında Nazi Almanyası'ndan Türkiye'ye gelen, Alman kültürü ile yetişmiş, işletme iktisadı kitapları olan ve aynı zamanda muhasebe düşünürü olan Alfred Isaac'ın en önemli özelliği analitik bilanço anlayışını Türk yüksek öğretimine sokmuş olmasıdır. Isaac, Aziz Tahsin Balkanlı ile birlikte yazdıkları Muhasebe Tatbikatı adlı eserinde dönemsonu sonuçlarının ortaya konulmasında değişik bir yol izlemiş ve büyük defter kayıtlarında ve mizan üzerinde denetleme yapılmasının ve bu denetleme sonuçlarına göre düzeltmeler yapıldıktan sonra bilançonun düzenlenmesi üzerinde durmuştur. Isaac, bu çalışması ile envanteri denetleme fonksiyonu içine almış olmaktadır (Güvemli, 2007). Yine bu kitapta sanayi muhasebesi ve kambiyo muhasebesi ile bilanço tanzimine ilişkin örnekler verilmiştir. Muhasebe alanına aktarılan bu bilgiler uzun yıllar Türk muhasebe uygulamalarına rehber olmuştur (Banar ve Aslan, 2009).

Fritz Neumark (1900–1991); Yahudi asıllı bir Alman iktisatçı olup, 1933 yılında Hitler'in zulmünden kaçarak Türkiye'ye göç etmiş ve İstanbul Üniversitesi'ne öğretim üyesi olarak katılmıştır. 20 Temmuz 1936'da kurulan ve 1937 yılı yaz sömestrinde faaliyete geçen İktisat Fakültesi'nde Umumi İktisat ve Maliye Teorisi Kürsüsü Başkanlığı da yapmıştır. Türkiye'de batı tarzı iktisat öğreniminin gelişmesinde ve gelir vergisi yasalarının hazırlanmasında önemli katkıları olmuştur. 1952 yılı başına kadar Türkiye'de kalmış ve İstanbul Üniversitesi'nde maliye ve iktisat dersleri vermiştir. Nazi Almanyası'ndan kaçarak Türkiye'ye sığınan yahudi asıllı bilim, sanat ve siyaset adamlarını anlatan, Boğaziçi'ne Sığınanlar isimli bir kitap yazmıştır (Keçetep, 2016).

Neumark, 1949 yılında tamamlanıp 1950 yılında yürürlüğe girmiş bulunan vergi reformuna ilişkin mevzuatın, eskisine kıyasla çok daha geniş bir mükellef kitlesinin muhasebe konuları ile yakından ilgilenmesini gündeme getirmiştir. Bu reform ile birlikte gelen bazı hükümlerin muhasebe üzerindeki etkileri günümüzdeki muhasebe uygulamalarının temelini atmıştır (Uçma, 2012).

Bununla birlikte bu dönemde 1957 yılında çıkarılan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu için de yine Alman etkisinden bahsetmek söz konusudur. Neumark ile benzer şekilde Türkiye'ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim adamı Prof. Ernst Hirsch başkanlığında bir komisyon tarafından bu kanun hazırlanmıştır. Bu kanun ile de özellikle anonim ortaklıkların muhasebe düzenine ilişkin bazı şekil ve esas zorunlulukları getirilmiştir. Bu kanunun temel özelliği vergi tekniği ve muhasebe uygulamaları açısından belli prensipler getiren Vergi Usul Kanunu'ndan etkilenecek, kayıt düzeni açısından işletmeleri yeni bir düzene

sokmuş olması ve işletmeleri ilgilendiren maddeleri modernize etmiş olmasıdır (Uçma, 2012).

SONUÇ

Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyet'in ilk yıllarına kadar gerek ticaret gerekse de muhasebe alanına gayrimüslimlerin çok önemli katkıları olmuştur. Özellikle Osmanlı Devleti'nde ticaret hayatında söz sahibi olan gayrimüslimlerin muhasebeye olan katkıları devlete ödemiş oldukları ve devlet muhasebesi düzeni içerisinde kayıt altına alınan cizye vergileri ile şekillenmiştir. Osmanlı döneminde usta – çırak ilişkisi içerisinde gelişen muhasebe sistemi, neredeyse tamamen vergi ve devlet muhasebesine dayanmakta olup, muhasebe yöntem ve tekniklerine ilişkin herhangi bir yazılı kaynak bulunmamaktadır. Bu yapıya sahip muhasebe sistemi içerisinde gayrimüslimlerden alınan cizye vergilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak tutulan defterler incelendiğinde, gayrimüslim halkın Osmanlı'nın ticari hayatına ve ulusal muhasebe sisteminin gelişmesine olumlu yönde katkı sağladığı görülmektedir.

Gayrimüslimlerin Türkiye'deki ulusal muhasebe sistemine katkıları yalnızca Osmanlı dönemiyle sınırlı kalmayıp, Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk otuz yılına da yayılmıştır. Bu dönemde özel işletmelerin muhasebe uygulamalarının yanı sıra akademik anlamda muhasebe teorisinin gelişmesi de sağlanmıştır. Aynı dönemde İstanbul'da var olan Serkiz Nihad ve Kırkor Kömürcüyan gibi Ermeni asıllı uygulama özellikleri ön plana çıkan eğitimciler ile Almanya'dan Nazi tehlikesi nedeniyle kaçan ve ülkemizdeki önemli üniversiteler tarafından davet edilerek buralarda akademik faaliyetlerine devam etmesi sağlanan Alfred Isaac, Fritz Neumark ve Ernst Hirsch gibi akademisyenler sayesinde Türkiye'deki muhasebe sistemi yazın ve uygulama hayatı açısından bilimsel olarak oldukça önemli düzeyde ilerleme kaydetmiştir.

KAYNAKÇA

- Akçay, S. (2017). *Merdiven Yöntemi Ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Ekseninde Devlet Muhasebesinin Gelişimi (1299-2017)*. Ulakbilge Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt 5. Sayı 17.
- Akkuş, T. (2010). *Meşrutiyet'ten Cumhuriyet'e Bursa Kent Tarihinde Gayrimüslimler*. Libra Kitapçılık ve Yayıncılık. İstanbul.
- Arıkan, Y. (2004). *Dünden Bugüne Muhasebecilik ve İSMMMO Tarihi*. İSMMMO Yayınları. İstanbul.
- Aydemir, O. ve Erkan, M. (2011). *Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi*. MUFTAV Dergisi. Temmuz.

Banar, K. ve Aslan, Ü. (2009). *İktisat Politikalarının, Yasal Düzenlemelerin ve Teknolojik Gelişmelerin Yüksek Öğretimde Muhasebe Eğitimine Olan Etkisi: EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Örneği – I.* [Muhasebe ve Finansman Dergisi](#), 2009,(42):90-102.

Bekçi, İ, Apalı, A. & Apalı, Y. (2014). *Semavi Dinlerin Görünmeyen Muhasebe Panoraması: İslamiyette Muhasebe Bulguları.* Cappadocia Journal of History and Social Sciences. Volume 2. s. 101-118.

Bozkurt, G. (1996). *Gayrimüslim Osmanlı Vatandaşlarının Hukuki Durumu.* Türk Tarih Kurumu. Ankara.

Çabuk, A. ve Saygılı, A. T. (2012). *Osmanlı İmparatorluğunda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminde Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçiş.* 13. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi. Newcastle. İngiltere.

Dündar, R (2012). *H. 1269 (1852-1853) Tarihli Kıbrıs Cizye Muhasebe Defteri.* Zeitschrift für die Welt der Türken (ZfWT). Vol 4. No.2.

Dündar, R. ve Aydın, M. (2012). *3924 Nolu Cizye Defterine Göre Kıbrıs Eyaleti BAF ve Kukla Kazalarında Gayrimüslimler (H.1061/M.1650-51).* TÜBAR-XXXI-/2012-Bahar.

Eken, G. ve Şen, H. (2016). *Tanzimat Dönemi Cizye Defterlerine Göre Amasya'da Gayrimüslimler.* Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. (Yaz 2016). 11/1. S. 105-132.

Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özkan, U. ve Oğuz, M. (2008). *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi.* Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını. Ankara.

Ercan, Y. (2001). *Osmanlı Yönetiminde Gayrimüslimler Kuruluştan Tanzimat'a Kadar Sosyal, Ekonomik ve Durumları.* Turhan Kitabevi. Ankara.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2009). *Türkiye'de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi.* Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi. Cilt 1. Sayı 1.

Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar.* 1.Cilt. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. (1998). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar.* 2. Cilt. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat'tan*

Cumhuriyet'e. 3.Cilt. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*. 4.Cilt. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. (2007). *Mali Tablolar Evrimi*. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2006). *Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 76. Haziran-Temmuz 2006.

Güvemli, O., Aytulun, A. ve Şişman, B. (2013). *Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği – 1942*. MUFTAV Dergisi. Ocak 2013.

Karataş, A. İ. (2006). *Osmanlı Devleti'nde Gayrimüslimlere Tanınan Din Ve Vicdan Hürriyeti*. Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi Cilt: 15. Sayı: 1. s. 267-284.

Kazancıoğlu, H. (2016). *XVIII. Yüzyıl Osmanlı Dönemine Ait Bir Gayrimüslim Vakfıyesi Örneği: Edirneli Keresteci Agop'un Vakfıyesi*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Haziran 2016. Cilt 18. Sayı 1. s. 283-297.

Keçetep, İ. (2016). *Türkiye'de İktisat Biliminin Doğuşu*. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. ICAFR 16 Özel Sayısı.

Küçük, İ. (2012). *XX. Yüzyılın ilk Yarısında Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişimi Etkileyen Eğitici: Serkiz Nihad*. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi. Sayı 3. Temmuz 2012.

Küçüker, M. ve Can, A. V. (2016). *15. yy. Osmanlı Muhasebesinde Karın Sermaye Paylarıyla Orantılı Dağıtımının Hesaplanmasına İlişkin Bir Örnek*. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. ICAFR 16 Özel Sayısı.

Nihad, S. (1935). *Devlet Muhasebesi Usulü*. İstanbul Arkadaş Matbaası. İstanbul.

Önder, K. (2005). *Tanzimat'tan Lozan'a Azınlıklar*. Yeditepe Yayınevi, 2. Baskı. İstanbul.

Örten, R. (2016). *Development Of Accounting In The First Half Of 20th Century In Turkey*. 11th World Congress of Accounting Historians. Nantes. July 19-22, 2016.

Şafakçı, H. (2016). *Sosyo-Ekonomik Yönleriyle Bozkır Kazasında Gayrimüslimler*. Türkiyat Araştırmaları Dergisi. Uluslararası Sempozyum: Geçmişten Günümüze Bozkır. 6-8 Mayıs 2016.

Sözbilir, H., Yılmaz, C. ve Demirel, B. L. (2008). *Serkiz Nihad and Kirkor Kömürcüyan in Turkish Accounting History*. 12th World Congress of Accounting Historians.

Uçma, T. (2012). *Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması*. MUFTAV Dergisi. Ocak 2012.

Yörük, D. (2007). *XVI. Yüzyılın İkinci Yarısında Osmanlı İmparatorluğu'nda Yaşayan Gayrimüslimlerin Nüfusu*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 17.s. 625-652.

IDA ACADEMIA DERGİSİ MAKALE YAZIM KURALLARI

MAKALE BAŞLIĞI*

(Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde, 12 Punto, Times New Roman, Kalın, 1 Satır Aralığı, Büyük Harf)

Makalenin İngilizce Başlığı

(Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde, 12 Punto, Times New Roman, Kalın, 1 Satır Aralığı, Her Kelimenin İlk Harfi Büyük)

Ad SOYAD 1**, **Ad SOYAD 2*****, **Ad SOYAD 3******,
Ad SOYAD 4*****

(Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde, Kalın, 12 Punto, Times New Roman, 1 Satır Aralığı, Adın İlk Harfi Büyük, Soyad Tamamen Büyük Harflerle)

* Eğer hakkında yazılan çalışma bir bildiri, tez veya proje çalışmasının bir kısmı ise buraya o açıklama konulmalıdır. Aksi halde ilk yazara tek yıldız verilerek sadece yazarlarla ilgili bilgilere yer verilir. Çalışma daha önce bildiri olarak sunulmuşsa burada belirtilmelidir. (9 punto, Times New Roman, İki yana yaslı)

** Unvan 1, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

*** Unvan 2, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

**** Unvan 3, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

***** Unvan 4, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

ÖZ : İki yana yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı verilerek yazılır. Makalenin özeti araştırmanın amacını, yöntemini ve elde edilen bulguları yansıtacak şekilde, en fazla 300 sözcük olarak, Türkçe ve İngilizce hazırlanmalıdır. Makalenin dili Türkçe ise “ÖZ,” yabancı dilde ise “ABSTRACT” başa gelmelidir.

Anahtar Kelimeler: Anahtar Kelime 1, Anahtar Kelime 2, Anahtar Kelime 3 (Sola yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı)

ABSTRACT : İki yana yasl, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı verilerek yazılır.

Keywords : Keyword 1, Keyword 2, Keyword 3 (Sola yasl, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı)

Jel Sınıflandırması : Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

ANABAŞLIKLAR

Ana başlıklar 1 paragraf girintisi verilerek, 11 punto, kalın ve düz olmalı, büyük harfle yazılmalıdır. Makalelerde problem/çalışmanın konusu, giriş bölümü içinde açıkça belirtilmelidir. Giriş bölümünü sırasıyla yöntem, varsa bulgular, yorum/tartışma ve sonuç ve öneriler bölümleri izlemelidir. Alanlara göre farklı bölümler yer alabilir. Metin içindeki diğer bütün kısımlar, 11 punto ve tek satır aralıklı olarak, biçimlendirme bozulmadan yazılmalıdır.

Alt Başlıklar

Alt başlıklar 1 paragraf girintisi verilerek, 11 punto ve sözcüklerin ilk harfleri büyük olmak üzere kalın olarak yazılmalıdır.

Tablo, Çizelge, Şekil, Grafik Örnekleri

Tablo / Çizelge 1: Tablo / Çizelge / Grafik / Şekil Başlıklarının İlk Harfleri Büyük Olmalıdır (11 Punto, Times New Roman, Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde)

KAYNAK GÖSTERMEDE GENEL KURALLAR

		Wwww	Xxxx	Yyy	Zzzz
	A1.	44	26,3	34	26,3
Aaaaaa	A2.	55	40,5	63	40,5
	A3.	66	33,5	47	33,5
	B1.	70	27,0	35	27,0
Bbbbb	B2.	30	22,1	41	22,1
TOPLAM		172	100	196	100

*Tablo / Çizelge içindeki veriler 11 ile 9 punto arasında verilerin yoğunluğuna göre değişebilir. (Kaynak kullanılmış ise 11 punto, Times New Roman ve sayfa ortasına gelecek şekilde yazılmalıdır.

Kaynak göstermede kesinlikle dipnot kullanılmamalıdır.

Metin içerisindeki dolaylı alıntılara atıfta bulunurken sayfa numaraları belirtmek yazar(lar)ın inisiyatifine bırakılmıştır. Doğrudan alıntılarda ise sayfa numarası belirtmek ve alıntıyı tırnak içerisinde belirtmek gerekmektedir.

Aynı yazar veya tüzel kişinin aynı yıl içerisindeki eserlerine atıfta bulunurken (Örn; Şahin, 2001a, Şahin, 2001b) şeklinde bir yol izlenir.

Birden çok kaynağa atıfta bulunurken sıralama yayım yılına göre yapılmalıdır. Örnek; (Sancak, 1991: 22; Hancı, 1998: 145; Engin, 2015: 254)

Çok yazarlı yayınlarda ilk yazar soyadı (Kaplan vd., 1999), görülemeyen bir yayın kaynak gösteriliyorsa (Raglan, 1973, Ekici, 1988'den), sözlü kaynak kullanılıyorsa kaynak kişi bilgileri Adı, Soyadı, Görüşme Tarihi ve Yeri bilgilerini içermelidir.

Yayın tarihi bulunamazsa en son telif hakkı (copyright) tarihi verilir. Tarih bilgisi hiç bir şekilde bulunamıyorsa “tarih yok” anlamına gelen “t.y.” kısaltması kullanılır.

Web kaynaklarına atıf yapılırken (balikesir.edu.tr, 01.05.2014) örneğinde olduğu gibi başında <http://www.kismiolmadanveerisimtarihigunayyilbelirtilmelidir>.

Kaynakçadaki Genel Kurallar

Kaynaklar alfabetik sıraya göre sıralanmalı, aynı yazarın aynı yıl içerisindeki iki veya daha fazla kaynağı için 2000a, 2000b gibi gösterimler de yine alfabetik sıra ile verilmelidir.

Yazar sayısı altıdan fazlaysa, ilk altı yazarın adları kaynakçada verilir, altıncı yazardan sonra “ve diğerleri” ifadesi kullanılır.

Kitapların künnyeleri verilirken 1. Basım ise belirtmeye gerek yoktur. İkinci ve sonraki basımlar için “2. Bs.” şeklinde kısaltma kullanılır.

Yayına hazırlayan kişinin adından sonra hazırlayan(lar) yerine (Haz.), editör(ler) yerine ise (Ed.) kısaltması kullanılır.

Dergi ve kitap adları kısaltılmadan eğik (italik) olarak yazılır.

Bildiri kitapları kitap gibi, bildiri kitabından alınan bir bildiri de kitap bölümü gibi belirtilir.

Tezlerde tezin adından sonra “Kitap- Yazarı Olmayan Kullanım: Kitap Adı. (Yayın Yılı). Yayın yeri: Yayınevi.

Örnek: Redhouse Çağdaş Türkçe-İngilizce Sözlüğü. (1985). İstanbul: Redhouse.

Atıf: (Redhouse, 1985: 32)

Kitap – Çeviri

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Kitap Adı (A. Soyadı, Çev.). Yayın yeri: Yayınevi. (Kaynak yapının yayın yılı).

Örnek: Bloomberg, M. ve Evans, G. E. (1989). Kütüphane Teknisyenleri İçin Teknik Hizmetlere Giriş (N. Tuncerve, Çev.). Ankara: Türk Kütüphaneciler Derneği. (Orijinali 1985'te yayımlanmıştır).

Atıf: (Bloomberg ve Evans, 1985/1989: 182)

Kitap İçinde Yayın (Bölüm ya da Makale)

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Yayın adı. A. Editör (Haz./Ed.). Kitap Adı (Yayının sayfa numaraları). Yayın yeri: Yayınevi.

Örnek: O'Neil, J. M., ve Egan, J. (1992). Men's and Women's Gender Role Journeys: Metaphor for Healing, Transition, and transformation. B. R. Wainrib (Ed.), Gender Issues across the Life Cycle içinde (ss. 107-123). New York, NY: Springer.

Atıf: (O'Neil ve Egan, 1992)

MAKALE

Bilimsel Dergi Makalesi – Tek Yazarlı

Kullanım: Yazar, A. (Yayın Yılı). Makale Adı. Dergi Adı, cilt (sayı), sayfa numaraları.

Örnek: Çakın, İ. (2004). Müteferrika Matbaasının Düşündürdükleri ve Avrupa'da Basımcılığın Etkileri. Bilgi Dünyası, 5 (2), 153-167.

Atıf: (Çakın, 2004: 155)

Bilimsel Dergi Makalesi – Çok Yazarlı

Kullanım: Soyad, A., Soyad, B., Soyad, C., Soyad, D., Soyad, E., Soyad, F. vd.. (Yayın Yılı). Makale Adı. Dergi Adı, cilt (sayı), sayfa numaraları.

Örnek: Erkan, S., Tuğrul, B., Üstün, E., Akman, B., Şendoğdu, M., Kargı, E. vd. (2003). Okul Öncesi Öğretmenliği Öğrencilerine Ait Türkiye Profil Araştırması. Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 23, 108-117.

Atıf: (Erkan vd., 2003: 112)

Magazin Makalesi – Yazarı Belli

Kullanım: Soyad, A. (Ay yyyy). Makale Adı. Dergi Adı, cilt, sayfa numaraları.

Örnek: Kenar, N. (Nisan 2006). Kayıt Dışı İstihdam. Popüler Yönetim, 9, 44-47.

Atıf: (Kenar, 2006: 44)

Magazin Makalesi – Yazarı Yok

Kullanım: Makale Adı. (Ay yyyy). Dergi Adı, cilt, sayfa numaraları.

Örnek: Yerel Bilginin Küreselleştirilmesi. (Nisan 2006). Focus, 12, 14-17.

Atıf: (Yerel bilginin küreselleştirilmesi, 2006: 14)

Gazete Makalesi

Kullanım: Soyad, A. (gg Ay yyyy). Makale Adı. Gazete Adı, sayfa numaraları.

Örnek: Bayar, Y. (04 Nisan 2006). İnsanlık Aptallaşıyor mu? Hürriyet. s. 14.

Atıf: (Bayar, 2006: 14)

BİLDİRİ

Bildiri – Yayınlanmış

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Bildiri Adı. A. Editör (Ed.). Kitap Adı (sayfa numaraları). Yayın Yeri: Yayınevi.

Örnek: Uçak, N. (2005). Sosyal Bilimlerde Bilginin Üretimi, Erişimi Ve Kullanımı. O. Horata (Haz.). Sosyal Bilimlerde Süreli Yayınlar ve Bilgi Teknolojileri Sempozyumu: 2 Nisan 2005 – Ankara: Bildiriler (92-103). Ankara: Yeni Avrasya.

Atıf: (Uçak, 2005: 96)

Bildiri -Yayınlanmamış

Kullanım: Konuşmacı, A. (Ay yyyy). Bildiri Adı. Toplantı Adı, Toplantı Yeri’ de sunulan bildiri.

Örnek: Tonta, Y. (Şubat 2006). Bilgi Yönetiminde Son Gelişmeler: Amazoogle, İşbirliği ve Açık Erişim. Akademik Bilişim ’06, Gaziantep’te sunulan bildiri.

Atıf: (Tonta, 2006)

DANIŞMA KAYNAKLARI, RAPOR VE TEZ

Danışma Kaynakları - Sözlük

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Yapıt Adı. (Basım). Yayın Yeri: Yayınevi.

Örnek: Altan, N. (2003). Bilgisayar Terimleri Ansiklopedik Sözlüğü (3. bs.). Ankara: SistemYayıncılık.

Atıf: (Altan, 2003)

Danışma Kaynakları -Ansiklopedi Maddesi

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Madde Adı. Yapıt Adı (cilt, sayfa). Yayın

Yeri: Yayınevi.

Örnek: Ersoy, O. (1973). Kağıt ve Kağıtçılık. Türk Ansiklopedisi (c. 21, s. 112-115). Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.

Atıf: (Ersoy, 1973: 113),

Rapor

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Rapor Adı (Rapor No.). Yayın Yeri:

Yayınlayan/Hazırlayan Kuruluş.

Örnek: Devlet Planlama Teşkilatı. (2004). Devlet Yardımlarını Değerlendirme Özel İhtisas Komisyon Raporu (Rapor No: DPT: 2681). Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

Atıf: (Devlet Planlama Teşkilatı[DPT], 2004) ikinci ve sonraki gösterimlerde kısaltma kullanılır.

Tez

Kullanım: Soyad, A. (Yayın Yılı). Tez Adı. Tezin Türü, Üniversite Adı, Yer.

Örnek: Zencir, M. B. (2007). Güzel Sanatlar Alanındaki Kullanıcıların Bilgi Gereksinimleri ve Bilgi Kullanım Özellikleri: Hacettepe Üniversitesi Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.

Atıf: (Zencir, 2007: 36)

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

Elektronik Kaynak - Makale

Kullanım: Soyad, A. (Yayın yılı). Makale Başlığı. Dergi Adı, cilt(sayı), sayfa numaraları. gg aa yyyy tarihinde <http://ağ> adresinden erişildi.

Örnek: Tenopir, C. ve King, D. W. (2001) The Use and Value of Scientific Journals. Serials, 14(2), 113-120. 27 Mart 2010 tarihinde <http://uksg.metapress.com/media/> adresinden erişildi.

Atıf: (Tenopri ve King, 2001: 116)

Elektronik Kaynak – Rapor

Kullanım: Soyad, A. (Ay yyyy). Rapor Adı (Rapor no). gg Ay yyyy tarihinde <http://ağ> adresinden erişildi.

Örnek: Devlet Planlama Teşkilatı. (Temmuz 2004). e-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı: Değerlendirme Raporu (Rapor No: 2). 02 Nisan 2006 tarihinde <http://212.175.33.22/kdep/rapor/KDEPHaziran2004.pdf> adresinden erişildi.

Atıf: (Devlet Planlama Teşkilatı[DPT], 2004) ikinci ve sonraki gösterimlerde kısaltma kullanılır.

Elektronik Kaynak – Anonim Ağ Sayfası

Kullanım: Kaynağın Adı. (t.y.). gg Ay yyyy tarihinde <http://ağ> adresinden erişildi.

Örnek: Bilim Etiği ve Bilimde Sahtekarlık. (t.y.). 04 Nisan 2006 tarihinde <http://www.aek.yildiz.edu.tr/bilim.htm> adresinden erişildi.

Atıf: (Bilim etiği, t.y.)

Duygu CELAYİR

Derleme

**DENETİM KOMİTELERİNİN KURUMSAL YÖNETİMİN
ETKİNLİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

1

Günay Deniz DURSUN, Birdem GÜÇLÜ DAL

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN
BELİRLENMESİ VE BİR TEKSTİL İŞLETMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ**

17

Abitter ÖZULUCAN, Dursun KELEŞ

Derleme

**TMS 12: GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA
ERTELENMİŞ VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
ESASLARI**

27

Mustafa OĞUZ

Teorik İnceleme

SÜPER DEĞİŞKEN MALİYETLEME

49

Ayşenur İBİŞ

Derleme

**ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİNİN OLUŞMASINDA
GAYRİMÜSLİMLERİN ROLÜ**

60