



**T.C.**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN İŞLETMELERİN FİYAT  
BELİRLEME KARARLARI ÜZERİNE ETKİSİ; VUK, BOBİ FRS  
VE TFRS KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**NAZLI BAHAR ÇAKMAK**

**BURSA 2020**





**T.C.**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN İŞLETMELERİN FİYAT BELİRLEME  
KARARLARI ÜZERİNE ETKİSİ; VUK, BOBİ FRS VE TFRS  
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**NAZLI BAHAR ÇAKMAK  
ORCID: 0000-0002-0894-8889**

**Danışman:  
DOÇ.DR. ORHAN BOZKURT**

**BURSA 2020**

**T.C.**  
**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701818013 numaralı Nazlı Bahar Çakmak'ın hazırladığı "Maliyetleme Yöntemlerinin İşletmelerin Fiyat Belirleme Kararları Üzerine Etkisi; VUK, BOBİ FRS ve TFRS Karşılaştırmalı Analizi" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 07/10/2020 günü 08:30-10:00 saatlerini arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının başarılı olduğuna oy birliği ile karar verilmiştir.

Asıl Üye  
DOÇ.DR. ORHAN BOZKURT  
Bursa Uludağ Üniversitesi,  
İnegöl İşletme Fakültesi,  
Muhasebe ve Finansman Bölümü

Asıl Üye  
DR.ÖĞR. Üyesi MEHMET APAN  
Karabük Üniversitesi,  
İşletme Fakültesi,  
Muhasebe ve Finans Bölümü

Asıl Üye  
DR.ÖĞR. Üyesi ŞÜKRÜ DOKUR  
Bursa Uludağ Üniversitesi,  
İnegöl İşletme Fakültesi,  
Muhasebe ve Finansman Bölümü

07/10/2020

## ÖZET

<b>Yazar Adı ve Soyadı</b>	<b>: Nazlı Bahar Çakmak</b>
<b>Üniversite</b>	<b>: Bursa Uludağ Üniversitesi</b>
<b>Enstitüsü</b>	<b>: Sosyal Bilimler Enstitüsü</b>
<b>Anabilim/Anasanat Dalı</b>	<b>: İşletme</b>
<b>Bilim/Sanat Dalı</b>	<b>: Muhasebe ve Denetim</b>
<b>Tezin Niteliği</b>	<b>: Yüksek Lisans Tezi</b>
<b>Sayfa Sayısı</b>	<b>: ix+98 (Toplam 110 Sayfa)</b>
<b>Mezuniyet Tarihi</b>	<b>: 07/10/2020</b>
<b>Tez Danışmanı</b>	<b>: Doç. Dr. Orhan Bozkurt</b>

### **MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN İŞLETMELERİN FİYAT BELİRLEME KARARLARI ÜZERİNE ETKİSİ; VUK, BOBİ FRS VE TFRS KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

Bu çalışmada amaç, Vergi Usul Kanunu (VUK), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) karşılaştırmalı analizi ile maliyet hesaplama yöntemlerinin işletmelerin fiyat belirleme kararları üzerindeki etkisinin saptaması ve işletme için hangi maliyetleme yönteminin, fiyat belirlemede daha etkin olduğunu tespit etmektir. Bu kapsamda mali tablodaki her kalemin denetiminden sorumlu bağımsız denetçiler araştırmanın ana kütesini oluşturmuştur. Veriler 108 bağımsız denetçiden oluşan bir örneklemeden anket yolu ile toplanmıştır. Ayrıca bağımsız denetime tabi iki işletme örneği ile Vergi Usul Kanunu (VUK) - Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) - Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) karşılaştırması yapılmış ve maliyet yöntemleri bölümünde başka bir örnek işletme verilerine göre tam ve normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması yapılarak brüt kar ve zarar hesabı üzerindeki farklar ile kar marjına göre mamulün satış fiyatının belirlenmesi yoluyla hangi maliyet yönteminin işletmenin fiyat belirleme kararları üzerinde daha doğru bir yönlendirme yapacağı ortaya konmaya çalışılmıştır. Örnek uygulamalar ve anket sonuçlarına göre, fiyatı belirlerken normal maliyet yönteminin işletmenin kapasite kullanım oranını kullanarak mamul birim maliyet hesabı yapması sebebiyle tam maliyet yöntemi ile karşılaştırıldığında daha gerçeği yansıtan bir hesaplama yöntemi olduğu ve işletmelerin Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre hazırlanmış mali tablolarının Vergi Usul Kanununa (VUK) göre hazırlanmış mali tablolara göre finansal tablo kullanıcılarına daha gerçekçi ve doğru veriler sunduğu sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Fiyat Belirleme, Maliyet Yöntemleri, Vergi Usul Kanunu (VUK), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS).

## ABSTRACT

**Name and Surname** : Nazlı Bahar Çakmak  
**University** : Bursa Uludag University  
**Institution** : Social Science Institution  
**Field** : Business  
**Branch** : Accounting and Auditing  
**Degree Awarded** : Master  
**Page Number** : ix+98 (Total: 110 Pages)  
**Degree Date** : 07/10/2020  
**Supervisor** : Assoc. Prof. Orhan Bozkurt

### THE EFFECT ON PRICING DECISIONS OF THE ENTERPRISES OF COSTING METHODS; COMPARATIVE ANALYSIS OF TPL, BOB FRS AND TFRS

The aim of this study is to determine the effect of costing methods on pricing decision of the enterprises by a comparative analysis of TPL, Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (BOB FRS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS). Also, the aim is to identify which costing method is more effective on pricing. Under that context, independent audits who are responsible of inspecting every item on the financial reports are the main body of the research. The data has been compiled from a sample of 108 independent audits via polling. Also, with an example of two enterprises supervised by independent audits, TPL and BOB FRS; TPL and TFRS were compared to try to explain which costing method would have a more accurate affect on the enterprise's pricing decision, as in the section of costing methods, a cost calculation was made according to data of another sample enterprise by using full and normal cost method, the difference between gross profit and loss, and pricing of the product according to profit margin.

According to sample practices and findings of the poll, it is concluded that the normal costing method while identifying the cost is a much realistic method in comparison to full costing method as it is identifying the product unit cost by using the enterprise's rate of capacity utilization. It is also concluded that the financial reports of enterprises based on BOB FRS and TFRS are presenting more realistic and accurate data to financial report users than the financial reports based on TPL.

**Key Words:** Costing Methods, Price Determination Methods, Tax Procedure Law (TPL), Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (BOB FRS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS).

## İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa</b>
TEZ ONAY SAYFASI .....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
TABLolar LİSTESİ .....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	viii
KISALTMALAR .....	ix
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

#### VE VUK, BOBİ FRS VE TFRS KARŞILAŞTIRMASI

1.1. Bağımsız Denetim ve Özellikleri .....	3
1.1.1. Amaç ve Kapsam .....	4
1.1.2. Tanımlar .....	6
1.1.3. Bağımsız Denetimin Gelişimi ve Türkiye'deki durumu .....	8
1.1.4. Bağımsız Denetim Süreci .....	13
1.2. Vergi Usul Kanunu'nun Bağımsız Denetim Açısından Değerlendirilmesi ....	17
1.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) Göre Denetim .....	18
1.4. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS) Göre Denetim .....	24
1.5. Bağımsız Denetim'de VUK, TFRS ve BOBİ FRS Karşılaştırması .....	25

## İKİNCİ BÖLÜM

### BOBİ FRS VE TFRS'NA GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASI VE KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE ÖRNEK UYGULAMALAR

2.1.	BOBİ FRS'ye Tabi İşletme Örnek Uygulaması .....	40
2.1.1.	VUK/MSUGT'a Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar .....	40
2.1.2.	BOBİ FRS'na Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar .....	42
2.1.3.	Geçiş Hükümleri Kapsamında Sonuçların Gösterilmesi .....	44
2.2.	TFRS'ye Tabi İşletme Örnek Uygulaması.....	45
2.2.1.	VUK/MSUGT'a Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar .....	45
2.2.2.	TFRS'na Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar .....	46

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MALİYET YÖNTEMLERİ VE VUK, BOBİ FRS VE TFRS'NA GÖRE RAPORLAMA SONUÇLARININ İŞLETMELERİN FİYAT BELİRLEME KARARLARI ÜZERİNE ETKİLERİ

3.1.	Maliyet ve Fiyat Yöntemlerinin Kavramsal Özellikleri .....	50
3.1.1.	Maliyet Yöntemleri .....	52
3.1.2.	Bağımsız Denetimde Kullanılan Maliyet Yöntemleri .....	55
3.1.3.	VUK, BOBİ FRS ve TFRS Karşılaştırmalı Maliyet Hesaplaması ...	55
3.1.3.1.	Tam Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesaplaması .....	56
3.1.3.2.	Normal Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesaplaması ...	57
3.1.3.3.	Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerinin Brüt Kar/Zarar Üzerine Etkisi .....	58
3.1.4.	İşletmelerde Fiyat Belirleme Yöntemleri .....	59



**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**LİTERATÜR TARAMA VE HİPOTEZ GELİŞTİRME**

4.1. Literatür tarama ve hipotez geliştirme .....	65
4.1.1. Kurumsal Destek .....	68
4.1.2. Uygun Kayıt Yeterliliği ..	70
4.1.3. Maliyetleme Yöntemi .....	71
4.1.4. Fiyatlandırma Kararları .....	73

**BEŞİNCİ BÖLÜM**  
**METODOLOJİ VE ÖLÇME HİPOTEZ ÖZETLERİ**

5.1. Metodoloji ve Ölçme Hipotez Özetleri .....	76
5.1.1. Faktör Analizi Sonuçları .....	85
5.1.2. Güvenilirlik Analizi Sonuçları (Reability) .....	86
5.1.3. Korelasyon analizi .....	87
5.1.4. Regrasyon analizi ve hipotez testleri .....	87
5.1.5. Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	90
SONUÇ .....	93
KAYNAKLAR.....	95

## TABLolar LİSTESİ

	<b>SAYFA</b>
Tablo 1: Bağımsız Denetim Standartları .....	11
Tablo 2: Türkiye Muhasebe Standartları .....	21
Tablo 3: Türkiye Finansal Raporlama Standartları .....	22
Tablo 4: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları .....	23
Tablo 5: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları .....	24
Tablo 6: Katılımcıların Demografik Özellikleri .....	77
Tablo 7: Bağımlı Değişkenlere Ait Faktör Yükleri .....	85
Tablo 8: Güvenilirlik analizi sonuçları bağımsız, bağımlı değişkenlere ilişkin soru adetleri ve alfa katsayıları .....	86
Tablo 9: Korelasyon, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri .....	87
Tablo 10: Değişkenlerin Bağımlı Değişkenler Üzerine Etkisi .....	87
Tablo 11: İşletmelerde Maliyet Yöntemlerinin Kullanım Sıklığı .....	89
Tablo 12: Hipotez sonuçları .....	90

## ŞEKİLLER LİSTESİ

### SAYFA

Şekil 1: Araştırma modeli: bağımsız denetçi perspektifinden maliyetleme yöntemlerinin işletme fiyat belirleme kararları üzerinde etkisi .....	84
Şekil 2: Fiyatlandırma kararlarını etkileyen değişkenler .....	90

## KISALTMALAR

VUK	: Vergi Usul Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
KKO	: Kapasite Kullanım Oranı
TL	: Türk Lirası
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
DİG	: Direkt İşçilik Giderleri
DİMMG	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
GÜG	: Genel Üretim Gideri
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uygulamaları Derneği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
RBV	: Araştırmaya Dayalı Test Yöntemi (Research Based View)

## GİRİŞ

Günümüzde yaşanan küreselleşme süreci, yoğun bir rekabet ortamını da beraberinde getirmiştir. Bu rekabet ortamında üstünlük sağlayabilmek ancak uluslararası standartları takip ederek uygulamak ve her anlamda daha şeffaf, anlaşılır, doğru ve gerçekçi bilgiyi elde ederek bilgi kullanıcılarına hedefleri doğrultusunda doğru yönlendirmeler yapmasını sağlamak üzere sunulması ile gerçekleşecektir.

Sadece uluslararası düzeyde değil işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve paydaşların varlıklarının ve çıkarlarının korunması açısından da gerçeği yansıtan bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Muhasebe bilgi kaynağının temelini oluşturmaktadır. Ülkemizde tek düzen hesap planına göre kayıt tutulmakta ve işletmelerin faaliyet sonuçlarını, Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği çerçevesinde finansal tablolara yansıtılarak yararlanıcılara sunulmaktadır. Ancak hazırlanan finansal tablolar günümüz uluslararası standartlarda değerlendirildiğinde her zaman gerçeği yansıtmamaktadır. Bu sebeple Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sürecinde oluşturulmuş olup doğru ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması ve bilgi kullanıcılarına sunumunu amaçlamaktadır.

Ülkemizde 2005 yılından itibaren SPK'ya tabi tüm işletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standardına tabi tutulmakta ve standartlara uygun bir şekilde finansal tablolarını hazırlayıp sunmaktadır.

Muhasebedeki verilen artması ve karmaşıklığı gibi sebeplerle denetim ihtiyacı artmış sadece SPK'ya tabi işletmeler için değil diğer orta ve büyük boy işletmeler için de denetim şartı getirilmiştir. Önceleri Muhasebe ve Uygulamaları Genel Tebliği ile ilave hususlar dahilinde hazırlanan finansal tabloların denetimi yapılmaktaydı. Günümüzde ise Kamu Gözetim Kurumu tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama standartları yayınlandı ve yine Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenen kriterleri sağlayan (Hasılat, Aktif Toplamı, Çalışan Sayısı) işletmeler bağımsız denetime tabi olarak ilgili standart uyarınca finansal tablolarını hazırlamakta ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenmektedir.

Bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin TFRS veya BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamakta ancak isteğe bağlı olarak iki standarttan bir tanesini seçerek bağımsız denetim yaptırabilirler.

Bağımsız denetime tabi olup bağımsız denetim yaptırmayan işletmelerde ise; finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık hazırladığı faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak kabul edilmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetim ve muhasebe standartlarının oluşumu, tarihsel gelişimi ile ülkemizde durumu ve Vergi Usul Kanunu'nun TFRS ve BOBİ FRS arasındaki farklar ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, VUK'a göre hazırlanmış iki farklı firmanın finansal tablolarının BOBİ FRS ve TFRS'ye göre düzeltilmesi ve sınıflandırılması yapılarak örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde maliyet yöntemleri anlatılarak bağımsız denetimde kullanılan maliyet yöntemlerinin işletmelerin fiyat belirleme kararları üzerindeki etkisi gösterilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde literatür taraması ve hipotez geliştirmeye yer verilmiş beşinci bölümünde ise metodoloji ve ölçme hipotez özetleri yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE VUK, BOBİ FRS VE TFRS KARŞILAŞTIRMASI

#### 1.1. BAĞIMSIZ DENETİM VE ÖZELLİKLERİ

Bağımsız Denetim, finansal tablo kullanıcılarına, işletmelerin hazırladığı mali tabloların tüm önemli yönleriyle genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının bağımsız denetçi tarafından tarafsız ve denetim standartlarına uygun bir şekilde değerlendirilerek görüşün bildirildiği raporun teslim edilmesi sürecidir. Bağımsız denetim işletmeden bağımsız çalışan ve bağımsız denetçi belgesine sahip meslek mensupları tarafından Türkiye Denetim Standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilir.

Bağımsız denetim, hedef mali tablo kullanıcılarına tarafsız bir bakış açısı ile doğru ve gerçeği yansıtmakla birlikte finansal tabloların güvenilirliğini artırır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olması ise hem işletme yöneticilerinin gelecek ile ilgili sağlıklı kararlar almasını sağlar hem de finansal anlamda yarar sağlanması hedeflenen kredi kuruluşlarındaki iş ve işlemlerde kolaylıklar sağlamaktadır. Standartlara uygun bir şekilde hazırlanan ve denetlenen mali tablolar, işletmelerin uluslararası düzeyde rekabet gücünü artırmaktadır.

#### Bağımsız Denetimin Özellikleri,<sup>1</sup>

- Bağımsız denetimin en önemli özelliği işletmeden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılmasıdır.
- Bağımsız denetim başından sonuna kadar Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilir.
- Finansal tabloların tüm önemli yönleriyle araştırılarak geçerli muhasebe standartlarına göre gerçeği yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilir.

<sup>1</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 2020,

- Bağımsız denetimde makul güvence mevcuttur. Makul güvence yüksek ancak mutlak olmayan bir güvence seviyesidir.
- İşletme ortaklarının haklarının korunmasında yarar sağlar.
- Finansal tablolarda önemli bir yanlışlık içerip içermediğinin denetlenmesi var karşılıklılabilecek hile ve kaçağın önlenmesini sağlar.

### 1.1.1. Amaç ve Kapsam

Bağımsız denetimin amacı; finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin finansal durumunu Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde gerçeğe uygun olarak sunulmasını sağlamaktır.

Bağımsız denetime konu finansal tablolar;<sup>2</sup>

- Finansal Durum Tablosu,
- Kar veya Zarar Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Özkaynak Değişim Tablosu ve
- Önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin yer aldığı dipnotlardır.

Bağımsız denetime ihtiyaç duyan finansal tablo kullanıcılarını<sup>3</sup> aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşletme Yönetimi,
- Hissedarlar,
- İşletme Çalışanları,
- Kredi Veren Kuruluşlar,
- Yatırımcılar,
- Kamu Kurumları (SPK, BDDK).

---

<sup>2</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 2020, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf).

<sup>3</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Güvence Denetimi Standardı 3000 “Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”, 2020, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/GDS\\_3000.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/GDS_3000.pdf).



İşletmelerin denetime tabi olup olmadıkları, üst üste iki hesap dönemi karşılaştırmalı olarak aktif toplamlarına, yıllık net satış hasılat tutarları ile yıllık ortalama çalışan sayılarına göre belirlenmektedir.

2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına göre denetime tabi olma ölçütleri aşağıdaki gibidir;<sup>4</sup>

- Bilanço aktif toplamının 35 milyon TL veya üzerinde olması,
- Yıllık net satış hasılatının 70 milyon TL veya üzeri olması,
- Yıllık ortalama çalışan sayısının 175 kişi veya üzerinde olması.

Sayılan ölçütlerden herhangi ikisinin en az ikisinin eşik değerlerini arka arkaya iki takvim yılı sağlayan işletmeler bağımsız denetime tabi olur ve ilgili yıl içerisinde bir bağımsız denetim kuruluşunu veya bağımsız denetçiyi genel kurulunda seçerek bağımsız denetim sözleşmesini imzalar.

Örneğin; X Anonim Şirketi için 2015 ile 2020 dönemleri denetime tabi olup olmadığı aşağıdaki tabloda detaylı olarak gösterilmiştir:

<b>Hesap Dönemleri</b>	<b>Aktif Toplamı</b>	<b>Net Satış Hasılatı</b>	<b>Çalışan Sayısı</b>	<b>Kriterlerden En Az İkisini Sağlıyor Mu?</b>	<b>Denetime Tabi Midir?</b>
2015 Yılı	32 Milyon TL	63 Milyon TL	180 Kişi	Sağlamıyor	Referans Yıl
2016 Yılı	38 Milyon TL	65 Milyon TL	185 Kişi	Sağlıyor	Referans Yıl
2017 Yılı	42 Milyon TL	75 Milyon TL	170 Kişi	Sağlıyor	Tabi değildir
2018 Yılı	48 Milyon TL	68 Milyon TL	169 Kişi	Sağlamıyor	Tabidir
2019 Yılı	46 Milyon TL	66 Milyon TL	170 Kişi	Sağlamıyor	Tabidir
2020 Yılı	31 Milyon TL	71 Milyon TL	175 Kişi	Sağlıyor	Tabi değildir

<sup>4</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 2019,

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Bakanlar%20Kurulu%20Karalar%C4%B1/BKK%20Us%C3%BB1%20ve%20Esaslar-%20Resmi%20Gazete.pdf>.

İşletmeler aynı zamanda bağımsız denetime tabi olup olmadıklarını; Kamu Gözetim Kurumunun web sayfası üzerinde, E-HİZMETLER kulakçığının altında yer alan “Şirketler İçin Bağımsız Denetime Tabi Olma Durumu Sorgulama” sekmesinden dönem ve işletmenin vergi kimlik numarası bilgisini girerek de öğrenebilirler.

### 1.1.2. Tanımlar

Bağımsız Denetim konusu ele alındığında açıklanması gereken bazı tanımlara aşağıda yer verilmektedir.<sup>5</sup>

**Bağımsız Denetçi:** yeminli mali müşavirlik veya serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından bağımsız denetçi olma şartlarını yerine getirerek bağımsız denetçi belgesini almış, bağımsız denetim faaliyetini yürütecek olan kişilerdir.

**Denetim üstlenen bağımsız denetçi:** Sorumlu denetçi olarak herhangi bir denetim kuruluşunda yer almadan kendi adına denetimi üstlenebilmek için Kamu Gözetim Kurumu tarafından denetim üstlenen denetçi olarak onaylanan bağımsız denetçiyi ifade etmektedir.

**Bağımsız denetim kuruluşu:** Ortaklarının tamamının meslek mensuplarından oluşan ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilmiş sermaye şirketleridir. Şirketin ticaret unvanında mutlaka “Bağımsız Denetim” ibaresinin bulunması gerekmektedir. Şirketin en az iki sorumlu denetçisinin olması ve denetçilerin ve ortaklarının başka herhangi bir denetim kuruluşunda veya denetimi üstlenen bağımsız denetçinin yanında ortak, kilit yönetici veya denetçi olarak görev yapmaması gerekmektedir.

**Bağımsız denetim ekibi:** Belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, biri sorumlu denetçi olmak üzere 3 asil 3 yedek olmak üzere toplamda 6 adet bağımsız denetçiden oluşan ekiptir. İşin gerektirdiği uzmanlık ve sayıya göre bağımsız denetçi sayısı artırılabilir.

---

<sup>5</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 2020, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf).

**Mesleki muhakeme:** Bağımsız denetçinin mevcut standartlar ve etik kurallar çerçevesinde kararlarında bilgi ve tecrübesini kullanması anlamına gelmektedir.

Denetim Teknikleri;

**Tetkik:** İşletme içi departmanlardan veya işletme dışındaki 3. taraflardan elde edilen, çıktı olarak veya elektronik ortamda bulunan kayıt, bilgi/belgelerin veya varlıkların fiziki olarak incelenmesidir.

**Gözlem:** İşletme çalışanları tarafından uygulanan süreç veya prosedürlerin izlenmesidir.

**Dış Teyit:** Üçüncü bir tarafın, müşteri işletme hakkında denetçiye fiziki veya elektronik ortamda verdiği yazılı yanıtlardır.

**Yeniden Hesaplama:** Belge veya kayıtların, manuel veya elektronik ortamda matematiksel olarak doğruluğunun tespitidir.

**Yeniden Uygulama:** İşletmede genellikle iç kontrolün bir parçası olarak kabul edilen tüm prosedür veya yapılan kontrollerin, bağımsız denetçi tarafından tekrar bağımsız bir şekilde gerçekleştirilmesidir.

**Analitik Prosedürler:** Finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir.

**Sorgulama:** İşletme içindeki veya dışındaki bilgili ve yetkili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır.

**Konsolide Finansal Tablo:** Ana ortaklığın (bir veya birden fazla ortaklığı olan işletme) ve onun bağlı ortaklıklarının (adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunan işletmeler de dahil olmak üzere, başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmedir.) varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenin gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır.

**Münferit Finansal Tablo:** Sadece bağımsız denetime tabi olan şirketin varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının gösterildiği finansal tablolardır.

### 1.1.3. Bağımsız Denetimin Gelişimi ve Türkiye’deki durumu

Kelime olarak Denetim Latince duymak anlamına gelen “işitsel” sözcüğünden gelmektedir. Bağımsız denetim resmi olarak ise ilk kez İngiltere’de ortaya çıkmış olup defterlerin manuel tutulduğu zamanda denetçiler tarafından denetim sonuçları sözlü olarak ifade edilmiştir. Daha sonraları denetimin taraflarının ve rapora olan talebin artmasıyla yazılı olarak sunulmaya başlanmıştır.

Denetimde ilk zamanları sadece belge temelli bir yaklaşım mevcuttur. Ancak sonraları kapsamı genişletilerek günümüzde de kullanılan Mali tabloların bir bütün olarak tüm yönleriyle incelenmesiyle “Risk Tabanlı Denetim” yaklaşımı benimsenmiştir.

Denetim yine ilk zamanlarda, hatalı veya hileli kayıt tutan kamu personelinin tespit etmek amacıyla kontrollerin artırılması sonucu ortaya çıkmıştır. Sonrasında devletin özel sektörde uyguladığı vergi yasalarının (1926 yılı Kazanç Vergisi Yasası, 1927 yılında Muamele Vergisi Yasası, 1930 yılında Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası gibi) çeşitlenmesi ve artması sebebiyle alınan verginin doğruluğunun denetlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Özel sektördeki işletmeler ise verilerinin artması ve karmaşıklaşmasıyla birlikte kendi içlerinde de denetim departmanına yer vermeye başlamışlardır.

Hile ve hatayı tespit etmek ve yönetime bildirmek amaçlı kullanılan denetim Sanayi Devriminden sonra hissedarlar dışında zamanla işletmeye kredi sağlayan kuruluşlar, yatırımcılar ve devlet gibi kullanıcılar tarafından da talep edilmeye başlamıştır.

Ülkemizde denetim faaliyetleri ilk olarak 1926-1934 tarihleri arasında mahkemelerde bilirkişi faaliyetleri kapsamında meslekte tecrübeli ve güvenilir bulunan kişiler tarafından gerçekleştirilmiştir. 1942 de ise Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin kurulmasıyla ilk örgütlenme görülmektedir. Örgütlenme kurulmuş ancak yine de ilgili yıllarda denetim sektörüne az sayıda işletmeler ile sadece vergi denetimi üzerine bir çalışma hakimdir.

1970'li yıllarda ülkemize yabancı sermayenin girişi ile denetime olan talep ve ihtiyaç artmıştır. Uluslararası denetim firmaları ülkemizde faaliyet göstermiş bağımsız denetim yapılmaya başlamıştır.

1987 tarihinde bankaların bağımsız denetime tabi olmasıyla birlikte kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilere de yetki verilmiştir. Bankaların bağımsız denetime tabi olmasının ardından 1988 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ile bağımsız denetim şirketlerinin ortaklarının bir araya gelmesiyle Bağımsız Denetim Derneği (BDD) kurulmuştur.

1989 yılında meslek mensuplarının hak ve sorumluluklarının ortaya konduğu ve halen günümüzde geçerliliğini koruduğu 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir kanunu çıkartılmıştır.

Denetim alanında günümüze kadar gelen diğer önemli gelişmeler aşağıda verilmiştir:

- 1992 yılı, Tek Düzen Hesap Planının oluşturulması,
- 1999 yılı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) kuruluşu,
- 2003 yılı, Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulması,
- 2011 yılı, 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girişi.

Türkiye'de uygulanan denetim türleri aşağıdaki gibidir;

- Faaliyet Denetimi; İşletme yönetiminin faaliyetlerinin performans ve etkinliğinin değerlendirilmesini içeren bir süreçtir. Faaliyet denetimi, özel sektörde iç denetçiler tarafından, kamu kuruluşlarında ise kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir.
- Uygunluk (Usul) Denetimi; İşletme yönetimi faaliyetlerinin belli standartlara, yasal düzenlemelere veya yönetimin belirlediği kurallara, politikalara, ana sözleşmesine gibi önceden belirlenmiş kıstaslara uygun olup olmadığına bakılan denetim şeklidir. Örneğin; hesap uzmanların sorumluluklarından biri olan gerçek kişi ve kurumların vergi incelemesini yapmak uygunluk denetimi kapsamındadır.

- Mali Tablolar (Finansal, Muhasebe) Denetimi; bir işletmenin belirli bir döneme ait finansal tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığının, gerçeği yansıtıp yansıtmadığının, bağımsız denetçi veya kamu denetçileri tarafından tüm yönleriyle incelenerek sonucu raporlaştırılan denetim sürecine denir.

Türkiye’de bağımsız denetim kapsamında uygulanan muhasebe standartları aşağıda belirtildiği gibidir:

- Türkiye Finansal Raporlama Standartları,
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Türkiye’de bağımsız denetim ve bağımsız denetçi, bağımsız denetim kuruluşları hakkındaki istatistikler aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

- 31.12.2019 tarihi itibarıyla ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilmiş ve tescil edilmiş denetçi sayısı;

Meslek Mensubiyeti	Yetkilendirilenler	Tescil Edilenler	Tescil Talebinde Bulunmayanlar
YMM	3.069	2.771	298
SMMM	15.552	13.879	1.673
<b>Toplam</b>	<b>18.621</b>	<b>16.650</b>	<b>1.971</b>

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, 2019.

- 31.12.2019 tarihi itibarıyla ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu tarafından sicile kaydedilen bağımsız denetim kuruluşları sayısı;

Yetkileri İtibarıyla Bağımsız Denetim Kuruluşları	2019 Takvim Yılı	
	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen
Temel Alan	42	1
Temel Alan+Bankacılık+Sermaye Piyasası	2	-
Tüm Alanlar	2	-
<b>Toplam</b>	<b>46</b>	<b>1</b>
<b>Toplam Faal</b>	<b>45 Adet</b>	

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, 2019.

Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdiği iller bazında öncelikli olarak gelişmiş ve işletme sayılarının fazla olduğu şehirlerde yoğunlaştığı görülmektedir. Örneğin; İstanbul'da 6796 adet, Ankara'da 2495 adet, İzmir'de 1061 adet ve Bursa'da ise 779 adet Bağımsız Denetçi bulunmaktadır.

Kamu Gözetim Kurumu, işletmeler için Finansal Raporlama Standartlarının yanı sıra Bağımsız Denetçiler için de her yıl gerekli güncellemeleri yaparak bağımsız denetim standartlarını set şeklinde yayımlamaktadır. 2020 yılı itibariyle Kamu Gözetim Kurumunun sitesinde yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir:

**Tablo 1: Bağımsız Denetim Standartları**

Standardın Numarası	Standardın Açıklaması
KKS 1	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi
BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlılık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların

	Değerlendirilmesi
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları
BDS 501	Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS 505	Dış Teyitler
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri
BDS 520	Analitik Prosedürler
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 580	Yazılı Beyanlar
BDS 600	Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
BDS 800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
<b>Sınırlı Olarak Yürütülen Bağımsız Denetim Hakkındaki Standartlar</b>	
SBDS 2400	Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi
SBDS 2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
<b>Güvence Denetimi Kapsamındaki Standartlar</b>	
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
GDS 3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
GDS 3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri



<b>İlgili Hizmetler Gereği Yayınlanan Standartlar</b>	
İHS 4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler
İHS 4410	Finansal Bilgileri Derleme İşİ
<b>Faizsiz Finans Kuruluşları İçin Yayınlanan Denetim Standartları</b>	
FFDS	Faizsiz Finans Kuruluşlarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçiler İçin Etik Kurallar
FFDS 1	Bağımsız Denetimin Amacı ve İlkeleri
FFDS 2	Bağımsız Denetçi Raporu
FFDS 3	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları
FFDS 4	Bağımsız Denetçi Tarafından Fıkhî ilke ve Kurallara Uygunluğun Test Edilmesi
FFDS 5	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileye İlişkin Sorumlulukları

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, BDS 2020 Seti.

Bağımsız denetçiler etik kuralları çerçevesinde ilgili standartlara uygun olarak işletmelerin finansal tablolarını her yönüyle araştırıp kanıtlar toplayarak denetlemektedirler.

#### **1.1.4. Bağımsız Denetim Süreci**

Bağımsız denetime tabi olduğunu öğrenen veya isteğe bağlı bağımsız denetim yaptırmak isteyen müşteriden gelen denetim talebi ile başlayan denetim süreci, müşteri işletmenin tanınması ve denetim riskinin değerlendirilmesinin ardından müşteri işletmenin kabulü kararının verilmesi durumunda tarafların hak ve sorumluluklarını belirten bağımsız denetim sözleşmesi imzalanarak denetim çalışmalarına başlanır. Denetçi, denetimin tüm aşamalarında topladığı bilgi ve belgeleri, denetimin tüm aşamaları için belirlediği yöntem ve tekniklerini, hesaplara uygulanan prosedürleri ve incelediği hesaplara ilişkin ulaştığı sonuçları çalışma kağıtlarına bağlar. Çalışma kağıtlarının oluşturulması ve denetimin her aşaması, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılmaktadır.

Denetimin müşteri kabul aşamasında; müşteri işletme ile ilgili soruların cevaplandırıldığı Müşteri Kabul Anketi, denetim riski, denetim ekibinin yeterliliği, bağımsızlık ve denetimi etkileyen diğer konuların ele alındığı Sözleşme Kabul Anketi

olmak üzere denetimin kabul edilip edilemeyeceğinin değerlendirildiği iki adet çalışma kağıdı bulunmaktadır. Denetim kuruluşunun görevi kabul etmesinde bir sakınca bulunmadığına karar verilmesi durumunda, müşteri işletme ile denetim kuruluşu veya denetimi üstlenen denetçi arasında, denetim ekibi bilgisinin, denetimde planlanan çalışma saatinin, denetim ekibinin ve işletmenin tüm sorumluluklarının detaylı bir şekilde yer aldığı Bağımsız Denetim Sözleşmesi imzalanır.

Müşteri seçimi ve sözleşmenin imzalanmasının ardından işletmenin tanınması ile denetimin detaylı bir şekilde planlanmasının yapılması; plan ile doğru orantılı olarak yaptığı çalışmanın yönlendirilmesi, özellikle hem iş anlamında hem de zaman anlamında tasarruf sağlanarak bağımsız denetim sürecinin nihai amacına ulaşması için gerekli çalışmaların sistemli bir şekilde yürütülmesi açısından oldukça önemlidir. Denetim planını yapmadan önce denetimin kapsamının, tahmini denetim zamanının, çalışma yerinin ve bağımsız denetim ekibinin belirlendiği denetim stratejisi belirlenmektedir. Denetim stratejisi; denetim planının ayrıntılı bir şekilde ele alınarak denetimin kapsamının ve performansının belirlendiği ve çalışma kağıdına detaylandırılarak aktarıldığı bir süreçtir.

İşletmenin tanınmasına yönelik oluşturulan çalışma kağıtları ve istenilen bilgi belgeler ile denetim ekibi toplantılarına ait çalışma kağıtları denetim ekibi tarafından imzalanarak dosyalanır. İşletmenin tanınmasına yönelik müşteri işletme ve faaliyeti hakkında bilgi edinme, işletmenin iş akış süreci, bilişim teknolojisi ortamı ve iç kontrol sistemleri değerlendirilerek hata ve hile kaynaklı riskler tespit edilir. Denetim riski düzeyi (düşük, orta veya yüksek risk düzeyi) ve belirlenen oranlar referans alınarak önemlilik düzeyi belirlenir. Elde edilen bilgiler ışığında işin büyüklüğüne göre denetim ekibinde görev alacak denetçilerin bilgi düzeyi ve deneyimleri de dikkate alınarak denetçi ekibi oluşturulur. Oluşturulan denetim ekibindeki denetçilerin mesleki muhakemesine göre işletmeden elde edilen bilgilere istinaden ilgili dönemde mali tablo kalemleri üzerinde en çok önem arz eden ve genele baktığımızda önemli sayılabilecek rakamların yer aldığı hesaplar ve konular olan kilit denetim konuları belirlenir.

Toplanan bilgilere ve risk değerlendirme çalışmaları esas alınarak denetim ekibi bir toplantı yaparak denetimin zaman, personel ve denetim tekniğinin belirlendiği denetim programını ve denetim planını oluşturur.

Denetim planı oluşturulduktan sonra denetçi; yönetimin iddiaları hakkında finansal tablo kullanıcılarının işletme ile ilgili olarak verecekleri kararları yanıtacak düzeyde önemli yanlışlık olup olmadığını tespit etmek amacıyla görüşüne dayanak oluşturacak olan kanıt toplama aşamasına geçmektedir.

Denetim kanıtı, denetimden elde edilen sonuçları desteklemek veya denetlendiğinin kanıtı olarak ispat etme amaçlı olarak bilgi ve belgelerin toplanmasıdır. Bazı denetim kanıtları, muhasebe kayıtlarının kendi içerisinde tutarlı ve finansal tablolarla uyumlu olup olmadığını test etmek için denetim prosedürlerinin uygulanmasıyla (Analiz ve gözden geçirme) elde edilir. Örneğin; yıllık satışlar, borçlar, alacaklar gibi hesaplar için, muhasebesel verilerdeki sapmaları, istatistiki testlerle ortaya çıkaran Benford analizi kullanılabilir. Bazı denetim kanıtları ise, İşletmeden bağımsız bir kaynaktan elde edilir. Örneğin; Borçlar ve Alacaklar hesapları bakiyeleri için işletmelere mutabakat göndermek, şüpheli ticari alacaklar için işletme avukatından mektup almak, maddi duran varlıklar için tapu sicil müdürlüğüne ve trafik tescil şube müdürlüğüne mutabakat göndermek.

İşletmeden bağımsız bir kaynaktan elde edilen kanıtlar, iç denetim sisteminin etkin olduğu ortamda işletmeden elde edilen kanıtlar ile bizzat denetçinin uyguladığı denetim teknikleriyle elde edilen kanıtlara göre daha fazla güvence sağlamaktadır.

Kanıt toplamaya yönelik öncelikle müşteri işletme için finansal tablolarının, mizanının bulunduğu bir çalışma dosyası oluşturulur. Oluşturulan çalışma dosyasına istinaden tüm muhasebe hesapları ayrı ayrı incelenerek ana kütleyi temsil edecek şekilde örneklem seçilir ve örneklem için dış teyit, tetkik, gözlem, yeniden hesaplama gibi denetim teknikleri uygulanarak işletmenin finansal tablolarında önemli bir yanlışlık olup olmadığı tespit edilir. Ancak denetim teknikleri belirtilenlerle sınırlı olmayıp gerek duyulması halinde başkaca tekniklere de başvurulabilmektedir.

Finansal tablolarda bulunan her hesap grubu için ayrı çalışma kağıdı oluşturularak ilgili hesaba uygun görülen denetim teknikleri uygulanır. Denetim teknikleri sonucunda meydana gelen bulgular, bağımsız denetim raporunun görüşünü oluşturmak üzere denetim ekibi tarafından değerlendirilir.

Muhasebe içinden ve muhasebe dışından, dönem içindeki ve sonundaki tüm işlemler, kayıtlar ve hesaplara yönelik olarak denetim işlemlerinin tamamlanması sonrası, hazırlanacak denetim raporuna esas olacak görüşe ulaşmak için tamamlayıcı nitelikte birtakım işlemler yapılır. Denetimi tamamlama aşaması nihai finansal tablo analizinin yapılmasını ve sonuçların değerlendirilmesini, çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesini ve finansal tablolar hakkında görüş oluşturulmasını içerir.

Denetimin ilk aşamalarında hazırlanan denetim programı yeniden gözden geçirilerek atlanılan bir hususun olup olmadığına bakılır. İşletmenin sürekliliği hususunda gelecekte olası belirsizlikler değerlendirilir. Bilançonun tarihi ile finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih arasında gerçekleşen ve işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olaylar değerlendirilerek önemli olayların denetim görüşünü etkileme durumu gözden geçirilir. İlişkili taraflarla yapılan işlemler incelenir. İşletme yönetiminden, denetim süresince alınan bilgi ve belgelerin yazılı bir teyit belgesi olan Yönetim Teyit Mektubu alınır.

Elde edilen kanıtların yeterliliği değerlendirilerek denetim görüşünü tasdik edecek düzeyde olup olmadığı ve başka elde edilebilecek kanıt olup olmadığı araştırılır. Denetim süresinde tespit edilen yanlışlıklar varsa bu yanlışlıkların giderilmesine yönelik düzeltme kayıtları hazırlanan yönetim tavsiye mektubu ile birlikte yönetime sunulur. Son olarak çalışma kağıtları gözden geçirilerek denetim görüşü oluşturulur.

Yapılan denetimin kapsamı, türü, niteliği ve sonuçları hakkında, denetim standartların uygun şekilde anlaşılır ve geçmiş yıllar ile karşılaştırılarak finansal tabloların da yer aldığı bağımsız denetim raporu hazırlanır.

Bağımsız denetim raporu ortak bir anlayışı sağlaması açısından standart bilgileri içerir ve belirli şekil, şartlara uygun olarak hazırlanır. Raporda öncelikle finansal tablolar hakkındaki bağımsız denetçi görüşü ve görüşün dayanağı açıklanmaktadır. İşletme ile ilgili özellik arz eden başka bir husus varsa dikkat çeken hususlar bölümünde açıklanır. Sonrasında sırasıyla belirlenen Kilit Denetim Konuları ve denetimde konuların nasıl ele alındığı, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların ve bağımsız denetçinin konsolide finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları ile mevzuattan kaynaklanan varsa diğer yükümlülükler açıklanmalıdır. Ek olarak ilgili dönem finansal tabloları, dipnotlar ve açıklamalar yer almaktadır.

Son olarak eksik kalan hususların gözden geçirilmesi ile tamamlanan denetim çalışmaları sonucunda elde edilen bulgular ve oluşturulan çalışma kağıtları değerlendirilerek taslak denetim raporu hazırlanır. Hazırlanan rapor taslağı kalite kontrolden geçtikten sonra kesinleşir ve denetimi üstlenen denetçi tarafından imzalandıktan sonra ilgili taraflara sunulmasıyla denetim süreci tamamlanmış olur.

## 1.2. VERGİ USUL KANUNU'NUN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç olmak üzere ülkemizde genel bütçeye dahil edilen tüm vergi, resim ve harçlar hakkındaki kuralları belirleyen kanundur. İşletmeler Vergi Usul Kanun'una göre defter tutmakta ve beyannamelerinde beyan ettikleri finansal tablolarını (Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde) Vergi Usul Kanununun mükerrer 175 ve 257'nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan, 1 sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) usul ve esaslarına göre düzenlenmekte ve sunulmaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT);<sup>6</sup>

- Muhasebenin Temel Kavramları
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- Mali Tablolar İlkeleri, Düzenlemesi ve Sunulması
- Tek Düzen Hesap Çerçevesi hakkındaki düzenlemelerden oluşmaktadır.

Tekdüzen Hesap Çerçevesi'nin amacı ve görevleri:<sup>7</sup>

a) Uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlamak;

b) İşletme iktisadi ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak;

---

<sup>6</sup> MSUGT 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmî Gazete

<sup>7</sup> Yazıcı, Mehmet; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ve Eki: Muhasebe Usul ve Esasları Üzerine, Vergi Dünyası(CD), Sayı 142, Haziran 1993

- c) Hesaplaşma işlerinde görev alacak kişilerin eğitimini kolaylaştırmak;
- d) Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırmak;
- e) Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak;
- f) Hesap işlerinde örgütlenmeyi kolaylaştırmak.

Vergi Usul Kanunu (VUK) bazı hesap kalemleri için yapılan hesaplamaları ihtiyari bırakması ve uluslararası karşılaştırmada mali tabloların tam anlamıyla gerçeği yansıtmaması sebebiyle Kamu Gözetim Kurumu tarafından TFRS'nı ve BOBİ FRS'nı hazırlamış ve yayımlanmıştır. Bu sebeple bağımsız denetim kapsamındaki firmalar finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS'na uygun olarak hazırlar ve standartlara uygunluğunun denetlenmesi için bağımsız denetçiye sunar.

### 1.3. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA (TFRS) GÖRE DENETİM

Dünya'da denetim alanında kabul görülen üst kurul Uluslararası Finansal Raporlama Kuruludur. Kurulun yayınladığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ülkemizde de uygulanmakta olup Kamu Gözetim Kurumu tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak Türkçe 'ye uyarlanmıştır.

TFRS, Türk işletmelerinin küresel anlamda rekabet edebilirliği artırmayı amaçlamaktadır. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) temel niteliksel özellikleri, gerçeğe uygun sunum ve ihtiyaca uygunluktur.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) uygulayıcıları aşağıdaki 13.09.2018 tarihli ve 161 sayılı kurul kararına ekli listede yer almaktadır. Sözü edilen ekli listeye aşağıda yer verilmiştir.

#### **EKLİ LİSTE;<sup>8</sup>**

- 1) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

---

<sup>8</sup> 13.09.2018 tarihli ve 161 sayılı kurul kararına ekli liste

a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

b) Sermaye piyasası araçlarını sadece nitelikli yatırımcılara satan ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen şirketler,

c) Pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını tahsisli olarak ihraç eden halka açık olmayan şirketler,

d) Yatırım kuruluşları,

e) Kolektif yatırım kuruluşları,

f) Portföy yönetim şirketleri,

g) İpotek finansmanı kuruluşları,

h) Bağımsız denetim kuruluşları,

i) Gayrimenkul değerlendirme kuruluşları,

j) Derecelendirme kuruluşları,

k) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,

l) Varlık kiralama şirketleri,

m) Merkezî takas kuruluşları,

n) Merkezî saklama kuruluşları,

o) Veri depolama kuruluşları,

p) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Aktif toplamının 15 milyon TL ve üstü olması.
- Yıllık net satış hasılatının 20 milyon TL ve üstü olması.
- Yıllık ortalama çalışan sayısının ise 50 Kişi ve üstü olması.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

a) Bankalar,

b) Finansal kiralama şirketleri,

c) Faktöring şirketleri,

d) Finansman şirketleri,

e) Varlık yönetim şirketleri,

f) Derecelendirme kuruluşları,

g) Finansal holding şirketleri,

h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen;

a) A grubu yetkili müesseselerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Brüt satış toplamının 250 milyon TL ve üstü olması.
- Aktif toplamının 10 milyon TL ve üstü olması.
- Yıllık ortalama çalışan sayısının 25 Kişi ve üstü olması.

b) Kıymetli maden aracı kurumları,

c) Kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.



Bağımsız denetime tabi olan ve 13.09.2018 tarihli ve 161 sayılı kurul kararına ekli listede yer alan kurum ve işletmeler münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS'yi uygulamak zorundadır. Liste dışında yer alan işletmeler ise BOBİ FRS'yi uygulamaktadır.

Ancak listede yer almayan firmalar da BOBİ FRS yerine isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayabilir. Burada önemli olan işletmelerin kendi isteklerine göre TFRS uygulamaya başlamaları ardından tekrar da BOBİ FRS'ye geçmek isterlerse 2 yıl geçmedikçe seçtikleri standarttan diğer standarda geçiş yapamayacaklarıdır. Yani seçilen standart 2 yıl boyunca değiştirmeksizin uygulanmak zorundadır. 2 yıl geçtikten sonra yine 2 yıl geri dönememe durumuna bağlı olarak diğer standardı uygulamaya geçebilirler.

Bağımsız denetim ölçütlerini sağlamayan ve denetime tabi olmayan işletmeler isteğe bağlı olarak bağımsız denetim yaptırabilirler. Yine yukarıdaki kriterler geçerli olmak üzere TFRS veya BOBİ FRS'yi uygulayabilirler.

16 adet standarttan oluşan TMS aşağıda gösterildiği gibidir:

**Tablo 2: Türkiye Muhasebe Standartları**

<b>Standartın Numarası</b>	<b>Standartın Açıklaması</b>
TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tablosu
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33	Hisse Başına Kazanç
TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, TMS/IFRS 2020 Seti.

IFRS aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere 16 adet standarttan oluşmaktadır:

**Tablo 3: Türkiye Finansal Raporlama Standartları**

Standartın Numarası	Standartın Açıklaması
IFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
IFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3	İşletme Birleşmeleri
IFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
IFRS 8	Faaliyet Bölümleri
IFRS 9	IFRS 9 Finansal Araçlar (2017 Sürümü)
IFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
IFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
IFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
IFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
IFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
IFRS 15	Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
IFRS 16	Kiralamalar

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, TMS/IFRS 2020 Seti.

KGK tarafından bazı standartlar hakkında açıklamaların yapıldığı TFRS Yorumları ise sırasıyla aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

**Tablo 4: TFRS Yorumları**

<b>Yorum Numarası</b>	<b>Yorumun Açıklaması</b>
TFRS Yorum 1	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
TFRS Yorum 2	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
TFRS Yorum 5	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
TFRS Yorum 6	Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler-Atık
TFRS Yorum 7	Tms 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
TFRS Yorum 10	Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
TFRS Yorum 12	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
TFRS Yorum 14	Tms 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Limiti, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
TFRS Yorum 16	Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması
TFRS Yorum 17	Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı
TFRS Yorum 19	Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi
TFRS Yorum 20	Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri
TFRS Yorum 21	Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler
TFRS Yorum 22	Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli
TFRS Yorum 23	Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, TMS/TFRS 2020 Seti.

İlgili tüm finansal raporlama standartları ile yorumları Kamu Gözetim Kurumu sayfasında yapılan güncellemeler ile her yıl yayınlanmaktadır. Standartlarda yapılan güncellemeler yayınlandığı yıl itibariyle yapılacak olan denetimler için geçerli sayılmaktadır.

#### 1.4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NA (BOBİ FRS) GÖRE DENETİM

Bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacağı finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS, KGK tarafından hazırlanmış olup 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı resmî gazetede yayımlanmıştır. BOBİ FRS, Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve İlave Hususların yerini alarak 01.01.2018 tarihinden itibaren ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır.

BOBİ FRS'nin amacı karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

BOBİ FRS aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere 27 adet bölümden oluşmaktadır:

**Tablo 5: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları**

<b>Bölüm Numarası</b>	<b>Bölüm Açıklaması</b>
Bölüm 1	Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
Bölüm 2	Nakit Akış Tablosu
Bölüm 3	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar
Bölüm 4	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Bölüm 5	Hasılat
Bölüm 6	Stoklar
Bölüm 7	Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 9	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
Bölüm 10	İştiraklerdeki Yatırımlar
Bölüm 11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
Bölüm 12	Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 14	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15	Kiralamalar
Bölüm 16	Devlet Teşvikleri
Bölüm 17	Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 19	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Bölüm 20	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm 21	İş Birleşmeleri
Bölüm 22	Konsolide Finansal Tablolar.
Bölüm 23	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 24	Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm 26	Dipnotlar
Bölüm 27	Geçiş Hükümleri
<b>Ekler;</b>	
Münferit Finansal Tablolar	
EK 1	Finansal Durum Tablosu
EK 2	Kâr Veya Zarar Tablosu
EK 3	Özkaynak Değişim Tablosu
EK 4	Nakit Akış Tablosu
Konsolide Finansal Tablolar	
EK 5	Konsolide Finansal Durum Tablosu
EK 6	Konsolide Kâr Veya Zarar Tablosu
EK 7	Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu
EK 8	Konsolide Nakit Akış Tablosu

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ve eki “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete.

## 1.5. BAĞIMSIZ DENETİM’DE VUK, TFRS VE BOBİ FRS KARŞILAŞTIRMASI

Finansal tabloların hazırlanması konusunda VUK, BOBİ FRS ve TFRS arasında usul ve esaslar açısından farklılıklar mevcuttur.

Mevcut farklılıklar aşağıda sınıflandırılarak belirtilebilir;<sup>9</sup>

### **Temel Kavramlar Açısından Farklılıklar:**

- VUK/MSUGT’ne göre genel raporlama ilkeleri; İşletmenin Sürekliliği, Maliyet Esası, İhtiyatlılık, Önemlilik, Dönemsellik, Tutarlılık, Sosyal Sorumluluk, Parayla Ölçülme, Kişilik, Tarafsızlık ve Belgelendirme, Tam Açıklama ve Özün Önceliğidir. (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 1)

<sup>9</sup> Kamu Gözetim Kurumu 2020 yılı Eğitim Sunumları

- BOBİ FRS'na göre genel raporlama ilkeleri; İşletmenin Sürekliliği, Tahakkuk Esası, İhtiyatlılık, Önemlilik, Netleştirme, Raporlamanın Sıklığı, Karşılaştırmalı Bilgi ve sunumda Tutarlılıktır. (BOBİ FRS Bölüm 1)
- TFRS'na göre genel raporlama ilkeleri, İhtiyatlılık kavramı hariç BOBİ FRS ile aynıdır. (TMS 1)

#### **Finansal Tablolar Açısından Farklılıklar:**

- VUK/MSUGT kapsamında asgari hazırlanan finansal tablolar; Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Fon Akım Tablosudur. Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu hazırlanması zorunlu değildir. (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 3)
- BOBİ FRS kapsamında asgari hazırlanan finansal tablolar; Finansal Durum Tablosu, Kar ve Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ile Dipnotlardan oluşur. Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu hazırlanması zorunlu değildir. (BOBİ FRS Bölüm 1)
- TFRS'nda ise BOBİ FRS'dan farklı olarak Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu da hazırlanmaktadır. (TMS 1)

#### **Nakit Akış Tablosu Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'ne göre nakit akış tablosunda herhangi bir sınıflama yapılmamaktadır. (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 4)
- BOBİ FRS ve TFRS'na göre ise nakit akış tablosunda nakit akışları Esas Faaliyetlerinden Nakit Akışları, Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları ve Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları olmak üzere sınıflandırma yapılarak hazırlanır. (BOBİ FRS Bölüm 2, TMS 7)

#### **Kar ve Zarar Tablosu Açısından Farklılıklar;**

- BOBİ TFRS'nda, işletmenin brüt satış karı veya zararının sadece satış gelirlerinden satışlarına istinaden yüklendiği maliyetlerinin çıkartılmasıyla elde edildiği Fonksiyon (Satış Maliyeti) Esasına göre hazırlanmaktadır. (BOBİ FRS, Ek 2)

- VUK/MSUGT'ne ve TFRS'na göre ise Fonksiyon (Satış Maliyeti) Esası kullanılabileceği gibi sadece satışlara ait gelir ve giderlerin karşılaştırılmasının yerine dönemin tüm hasılatından tüm giderlerin çıkartılmasıyla kar ve zararın elde edildiği Çeşit Esasına göre de Kar Zarar Tablosunu hazırlayabilirler. (TMS 1)

#### **Muhasebe Politikası Değişiklikleri Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'ne göre, muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler, işletmenin mali politikalarında önemli bir etkiye sahipse finansal tablolarda mutlaka etkinin gösterilmesi gerekmektedir.
- BOBİ FRS ve TFRS'na göre, muhasebe politikaların meydana gelen değişiklik sonucunda etkilenen kalemlerin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış bakiyesi düzeltilerek yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuş gibi geriye dönük olarak değiştirilir. (BOBİ FRS Bölüm 3, TMS 8)

#### **Muhasebe Tahmin Değişiklikleri Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'ne göre, muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler, işletmenin kar oranlarında önemli bir şekilde etkiliyorsa finansal tablolarda mutlaka etkilerin açıklanması gerekmektedir.
- BOBİ FRS ve TFRS'na göre, muhasebe tahminlerinde değişikliğin meydana geldiği tarihten sonraki işlemlere uygulanarak ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılır. (BOBİ FRS Bölüm 3, TMS 8)

#### **Yanlışlıklar Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'ne göre, yanlışlıklar muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak düzeltilir.
- BOBİ FRS ve TFRS'na göre, yanlışlıklar cari dönem içerisinde tespit edildiyse cari dönemde, fakat cari dönem geçtikten sonraki bir dönemde tespit edildiyse geçmişe dönük düzeltme yapılır. (BOBİ FRS Bölüm 3, TMS 8)

### **Raporlama döneminden Sonraki Olaylar Açısından Farklılıklar;**

Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 31.12.20XX cari dönem sonu ile yönetim organını tarafından mali tabloların onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine meydana gelen olayları ifade etmektedir.

- VUK/MSUGT'ne göre Raporlama döneminden Sonraki Olaylardan açıklamayı gerektiren bir husus varsa bilançonun dipnotlarında açıklanır.
- BOBİ FRS ve TFRS'na göre Raporlama döneminden Sonraki Olaylar finansal tablolar ve dipnotlarda düzeltilir. Düzeltme gerektirmeyen olaylarda ise önemlilik düzeyine göre dipnotlarda açıklama yapılır. (BOBİ FRS Bölüm 4, TMS 10)

### **Karşılıklar Açısından Farklılıklar;**

- VUK'nda Karşılıklar muhasebeleştirilmez. MSUGT'ne göre ise karşılık tutarı kesinleşen tutarı muhasebeleştirilebilir.
- BOBİ FRS ve TFRS'nda Karşılıklar kayda alma ölçütlerini (geçmişteki olaylardan kaynaklanmalı, ekonomik fayda çıkışı olmalı, yükümlülük tutarı güvenilir bir biçimde tahmin ediliyor olmalı) sağladıklarında muhasebeleştirilirler. TFRS'na göre karşılık tutarı Bugünkü değer üzerinden, BOBİ FRS'na göre ise Bugünkü Değer üzerinden veya yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden hesaplanır. (BOBİ FRS Bölüm 19, TMS 37)

### **Kıdem Tazminatı Hesaplaması Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'ne göre Kıdem tazminatı ancak personele ödendiğinde mali tablolara kaydedilir.
- BOBİ FRS'na göre Kıdem Tazminatı cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüklerindeki artışlar hesaplanarak kayıt işlemi yapılır. (BOBİ FRS Bölüm 19)
- TFRS'na göre ise Kıdem Tazminatı, çalışanın yaşı, kıdemi, beklenen emeklilik yaşı, erkek çalışanlar için eğitim ve askerlik durumu ile kadın çalışanlar için evlenme/doğum gibi olasılıkları dikkate alınarak Aktüeryal hesaplama yapılır ve muhasebeleştirilir. (TMS 19)



### **Şarta Bağlı Varlıklar/Yükümlülükler Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'nde Şarta Bağlı Varlıklar ile ilgili herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmamakla birlikte dipnotlarda konu ile ilgili açıklaması yapılır. Şarta Bağlı Yükümlülüklerde ise tahmin edilen giderler tahakkuk ettirilir ve gelir tablosuna yansıtılır.
- BOBİ FRS ve TFRS'nda Şarta Bağlı Varlıklar ve Yükümlülükler finansal durum tablosunda gösterilmez. Ancak ekonomik olarak giriş ve çıkış ihtimali yüksekse dipnotlarda açıklaması yapılır. (BOBİ FRS Bölüm 19, TMS 37)

### **Finansal Araçlar ve Özkaynaklar Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'nde Ticari ve Diğer Alacak ve Borçlar için reeskont uygulaması ihtiyari bırakılmış ve sadece dava ve icra safhasındaki alacaklara değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Hisse Senetleri Alış bedelleri ile kaydedilir. Borçlanma Aracı Niteliğindeki Menkul Kıymetler borsa rayici üzerinden veya alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesi ile bulunan tutar üzerinden değerlendirilir. Tahviller itibari değeri (menkul kıymet üzerinde yazılı olan değer), Banka Kredilerini cari dönem itibariyle faizinin de kredi tutarına eklenmesiyle mukayyet değeri (muhasabe kayıtlarında görünen kayıtlı değer) ile değerlendirilmektedir. Türev araçlar (değeri başka bir finansal varlığın veya malın değerine doğrudan bağlı olan finansal araçlar) ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. (VUK madde 281, 285, 286, 279, 323, )
- BOBİ FRS'nda Ticari ve Diğer Alacak ve Borçların vadesi bir yıl veya daha kısa olanlar İtibari Değeri (menkul kıymetlerin üzerinde yazılı olan değer) üzerinden, vadesi bir yıldan daha uzun olanlar İtfa Edilmiş Değeri (menkul kıymetin tutarından etkin faiz tutarı (defter değeri x etkin faiz oranı) çıkarılarak elde edilen değer) üzerinden ölçülür. Değer düşüklüğü ise gözlemlenebilir kanıtların (İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüdeki finansal sıkıntısı, ödeme aksaklıkları sebebiyle sözleşme ihlali, borçlunun iflas etme durumunun bulunması, ekonomideki veya sektördeki olumsuz değişiklikler gibi) bulunması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Hisse Senetlerinden borsada işlem görenler Gerçeğe Uygun Değer (piyasa değeri), borsada işlem görmeyenler ise Maliyet Bedeli (giderlerin toplamı) üzerinden ölçülür. Borçlanma Aracı

Niteliğindeki Menkul Kıymet Yatırımları ile Banka Kredileri ile İhraç Edilen Menkul Kıymetler İtfa Edilmiş Değeri İtfa Edilmiş Değeri (menkul kıymetin tutarından etkin faiz tutarı (defter değeri x etkin faiz oranı) çıkarılarak elde edilen değer) üzerinden, Türev Araçlar Gerçeğe Uygun Değer (piyasa değeri) üzerinden ölçülür. (BOBİ FRS 9)

- TFRS’nda Ticari ve Diğer Alacak ve Borçlar İtfa Edilmiş Maliyet Değeri (menkul kıymetin tutarından etkin faiz tutarı (defter değeri x etkin faiz oranı) çıkarılarak elde edilen değer) üzerinden ölçülerek beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü kaydedilir. Hisse Senetleri Gerçeğe Uygun Değer (piyasa değeri), Borçlanma Aracı Niteliğindeki Menkul Kıymet Yatırımları ile Banka Kredileri ile İhraç Edilen Menkul Kıymetler İtfa Edilmiş Maliyet Değeri İtfa Edilmiş Değeri (menkul kıymetin tutarından etkin faiz tutarı (defter değeri x etkin faiz oranı) çıkarılarak elde edilen değer) üzerinden, Türev Araçlar Gerçeğe Uygun Değer (piyasa değeri) üzerinden ölçülür. (TFRS 7, TFRS 9, TMS 32, TMS 33, TMS 39, TFRS 13)

#### **Hasılat Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’nde Hasılat, malın teslim edildiği, hizmet ifa edildiğinde veya inşa sözleşmelerinde inşa bitiminde kaydedilir ve satış fiyatından yapılan iskontoların çıkartılmasıyla ölçülerek muhasebeleştirilir. İnşa sözleşmelerinde Hasılatta vade farkı ayrıştırılmaz. Herhangi bir faiz uygulaması belirlenmemiştir. (VUK Madde 229, 1 Sıra No’lu MSUGT Bölüm 5)
- BOBİ FRS’nda Hasılat, yapılan işin tamamlanmasını beklemeksizin maliyet ve tutar güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor ve elde edilmesinin muhtemel olduğu durumlarda kayda alınır. Örneğin yıllara yaygın inşaat işlerinde, iş bitene kadar tahmini maliyetler ile sözleşmeye istinaden alınması beklenen bedel tespit edilerek işin yıl sonu tamamlanma düzeyinin dikkate alındığı bir tamamlanma yüzdesi belirlenir ve tamamlanma düzeyine göre hasılat kayda alınır. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine göre kayda alınacak toplam hasılat tutarı formülü aşağıda belirtilmiştir:

$$\text{Katlanılan Maliyet} / \text{Toplam Tahmini Maliyet} = \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Toplam Hasılat} = \text{Kayda Alınacak Toplam Hasılat Tutarı}$$

BOBİ FRS’nda vade farkı ancak vade 1 yıldan uzunsa ayrıştırılarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Faiz ölçümünde ise yatırım veya borçların raporlama anındaki güncel değerini belirleyen etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır. (BOBİ FRS Bölüm 5)

- TFRS’nda işin edim yükümlülüğünün yerine getirilmesiyle işlem bedeli (değişken/sabit) üzerinden ölçülerek kayda alınır. Vade farkları 1 yıldan uzun veya kısa olmasına bakılmaksızın tümü ayrıştırılır. Faiz ölçümünde etkin faiz yöntemi kullanılır. (TFRS 15)

#### **Stoklar Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’nde Stok Maliyetleri Tam Maliyet yöntemine göre belirlenir. Vade farkı ayrıştırılmaz. Borçlanma maliyetleri isteğe bağlı olarak maliyete dahil edilebilir ve dönem sonunda stoklar maliyet değeri üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilir. Stokların değerinde ancak %10’dan fazla bir düşüş söz konusu ise emsal bedel üzerinden ölçülerek değer düşüklüğü kaydedilir. (VUK Madde 274, 275 ve 238 Sayılı Genel Tebliği)
- BOBİ FRS’nda Stoklarda vadeli alımı 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır. Üretimi 1 yıldan uzun süren stokların maliyetine borçlanma maliyetleri dahil edilir. Dönem sonu stoklar, Maliyet Değeri ile Net Gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilir. Stok maliyetleri ise Tam Maliyet veya Normal Maliyet yöntemlerinden herhangi biri seçilerek belirlenir. Net gerçekleşebilir değer maliyetin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü zararı olarak kayda alınır. (BOBİ FRS Bölüm 6)
- TFRS’nda Stoklarda bütün vade farkları ayrıştırılır. Özellikle varlık niteliğindeki stoklar için borçlanma maliyetleri stok maliyetine dahil edilir. Dönem sonu ölçümü ile değer düşüklüğü BOBİ FRS ile aynı şekilde ölçülür ve kaydedilir. Stokların maliyeti Normal Maliyet Yöntemine göre belirlenir. (TMS 2)

#### **Tarımsal Faaliyetler Açısından Farklılıklar;**

Tarımsal Faaliyetler kapsamında; Canlı varlıklar (Koyun, Kerestelik Ağaç, Mandıra Hayvanı, Çay bitkisi), Tarımsal Ürünler (Yün, Tomruk, Kütük, Süt, Toplanmış Yapraklar), İşlenmiş Ürünler/mamuller (Yün İpliği, Halı, Kereste, Peynir, Çay) yer almaktadır.

- VUK/MSUGT’nde Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünler; Maliyet Bedeli üzerinden ölçülür (Zirai işletmelerinde yer alan hayvanların maliyet bedelinin tespiti imkansız olan hallerde emsal bedeli üzerinden ölçülür.) ve finansal tablolarda ayrı olarak gösterilmez. (VUK Madde 276, 277)
- BOBİ FRS ve TFRS’nda ise Tarımsal ürünler gerçeğe Uygun Değeri üzerinden ölçülür. TFRS’nda Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değer üzerinden ölçülmekte olup BOBİ FRS’nda Gerçeğe Uygun Değer yönteminin yanı sıra Maliyet Yöntemi de kullanılabilir. Her iki standartta canlı varlıklar Finansal Durum Tablosunda “Canlı Varlıklar” kalemi altında ayrı bir şekilde gösterilir. (BOBİ FRS Bölüm 7, TMS 41)

### **Yabancı Para Çevrim İşlemleri Açısından Farklılıklar;**

Yabancı Para Çevrim İşlemlerinde; tüm standart ve kanunların ilk kayıt ölçütü işlem tarihindeki spot kurdur. Spot kur hemen teslim durumunda geçerli olan merkez bankasının belirlediği döviz kurudur.

- VUK/MSUGT’ne göre parasal olan veya parasal olmayan tüm kalemlerin yabancı para cinsinden çevrimleri Maliye Bakanlığı’nca belirlenen kur üzerinden çevrilir. Finansal tabloların hazırlanması sırasında herhangi bir çevrim hakkında hüküm bulunmamaktadır. (VUK Madde 280)
- TFRS ve BOBİ FRS’nda ise parasal kalemler dönem sonundaki spot kur üzerinden, parasal olmayan kalemler maliyet bedeliyle ölçülüyorsa işlem tarihindeki kur üzerinden, gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki kur üzerinden çevrilerek kayda alınır. Finansal tabloların çevriminde varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kur üzerinden, gelir, gider ve Özkaynak kalemleri ise işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilir. (BOBİ FRS Bölüm 20, TMS 21)

### **Kiralama İşlemleri Açısından Farklılıklar;**

Kiralama işlemleri tüm standart ve kanunlarda aynı ölçüt ve göstergelere göre sınıflandırılarak ödemeler kar/zarara yansıtılır. Finansal Kiralama işlemlerinde sınıflama ölçütleri; varlığın sahipliğinin kira süresi sonunda kiracıya devredilecek olması, kiracıya, varlığı gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkının

tanınması ve kiralama süresinin, varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünün kapsamıdır. Göstergeleri ise; kiralanın varlığın, sadece kiracı tarafından kullanılabilen bir yapıda olması, kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, fesih işleminden kaynaklanan zararların kiracı tarafından karşılanması ve kiracının, piyasa fiyatının çok altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunmasıdır. Kiralama işlemlerinde sınıflama yukarıda belirtilen ölçütler ve göstergelere göre yapılır.

- **Kiracı Olarak Finansal Kiralama İşlemleri Farklılıkları:**

Kiralama işlemlerinde ilk olarak varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı esas alınarak ölçülür ve kayda alınır. Sonraki ölçümlerde ise kira ödemeleri borç anapara ödemesi ve finansman gideri olarak ayrıştırılarak finansman gideri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır. Standartlar açısından işlem farklılıkları aşağıda yer almaktadır:

- VUK/MSUGT'nde kiracı, kiralama işlem tutarını "Kullanım Hakkı" olarak aktife alınır. Amortisman, Tebliğde belirtilen ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan listedeki sürelerle göre ayrılır. (VUK Mükerrer Madde 290)
- BOBİ FRS ve TFRS'nda kiracı, kiralama işlemlerini Maddi veya Maddi Olmayan Duran Varlıklar kalemleri altında aktife alınır. Amortisman süresi olarak Faydalı Ömür dikkate alınarak hesaplama yapılır. (BOBİ FRS Bölüm 15, TFRS 16)

- **Kiraya Veren Olarak Finansal Kiralama İşlemleri Farklılıkları:**

- VUK/MSUGT'nde kiraya veren işletme başlangıçtaki doğrudan maliyetler kira alacağı tutarına eklenmeden varlık "İz Bedeli" ile ölçüm yapar. (VUK Mükerrer Madde 290)
- BOBİ FRS ve TFRS'nda kiraya veren işletme varlığın Gerçeğe Uygun Değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerinin toplamı kira alacağı olarak kayda alınır. (BOBİ FRS Bölüm 15, TFRS 16)

Alınan kira ödemeleri anapara geri ödemesi ve finansman geliri olarak ayrıştırılarak finansman geliri kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.

#### **İş Birleşmeleri Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'ne göre iş birleşmesi, bir işletmenin devralınması durumunda ortaya çıkmaktadır. İş birleşmesinde şerefiye, katlanılan maliyetle edinilen varlık ve yükümlülüklerin rayiç bedeli arasındaki olumlu farktır ve 5 yılda itfa edilir. (1 Sıra No'lu MSUGT Bölüm 5)
- BOBİ FRS ve TFRS'na göre iş birleşmesi, bir işin kontrolünün elde edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. TFRS'nda Şerefiye, iş birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak hesaplanır ve itfa edilemez. BOBİ FRS'nda Şerefiye ise iş birleşmesinin maliyetiyle edinilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri veya gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak hesaplanır ve güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa faydalı ömrü boyunca, tahmin edilemiyorsa 10 yılda itfa edilir. (BOBİ FRS Bölüm 21, TFRS 3)

#### **Konsolide Finansal Tablolar Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'nde konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Bağlı ortaklık kıstası %50'den fazla sermaye veya oy hakkına sahip olunmasıdır ve alış bedeline göre muhasebeleştirilir. (1 Sıra No'lu MSUGT Bölüm 5)
- BOBİ FRS'nda sadece büyük işletmelerin, TFRS'nda ise ilgili standarda tabi tüm işletmelerin Konsolide Finansal Tablolarını hazırlamaları zorunludur. BOBİ FRS'nda orta boy işletmeler için Konsolide Finansal Tabloların hazırlanması ihtiyaridir. Bağlı ortaklık kıstası iki standartta da işletme üzerinde kontrolün bulunmasıdır ve konsolide finansal tablolarda tam konsolidasyona göre muhasebeleştirilir. Ancak Münferit finansal tablolarda BOBİ FRS'nda Maliyet Bedeli ve Özkaynak Yöntemlerine göre, TFRS'nda Maliyet Bedeli, Özkaynak Yöntemi ve Gerçeğe Uygun Değere göre muhasebeleştirilir. (BOBİ FRS Bölüm 22, TFRS 10, TMS 27)

### **İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’nde göre iştirakler, işletme üzerinde %10 ile %50 arasında oy hakkına sahip olunması durumunda ortaya çıkmaktadır. İştirakler ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar Alış bedeli üzerinden ölçülerek kayıt altına alınır. (1 Sıra No’lu MSUGT Bölüm 5)
- BOBİ FRS ve TFRS’na göre İştirak, yatırım yapan işletmenin finansal ve faaliyet politikaları üzerinde önemli bir etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir. Oy hakkının %20 veya daha fazla elde tutulması önemli etkinin bulunduğu anlamına gelmektedir. Müşterek kontrol ise bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirir. İştirak yatırımları, konsolide finansal tablolarda Özkaynak Yöntemine göre muhasebeleştirilir. Ancak Münferit finansal tablolarda BOBİ FRS’nda Maliyet Bedeli ve Özkaynak Yöntemlerine göre, TFRS’nda Maliyet Bedeli, Özkaynak Yöntemi ve Gerçeğe Uygun Değere göre muhasebeleştirilir. (BOBİ FRS Bölüm 10, BOBİ FRS Bölüm 11, TMS 28, TFRS 11)

### **Maddi Duran Varlıklar Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’ne göre Maddi Duran Varlıklar, maliyet bedeli ile ölçülür ve vade farkları varlığın maliyetine dahil edilir. Borçlanma maliyetleri, kredi faizi ile döviz kredisine ilişkin kur farkları, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir. Maddi duran varlıklarda amortisman uygulaması ihtiyaridir ve amortisman tabi tutarı varlığın defter değeridir. Varlığın faydalı ömrü Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. (VUK Madde 269, 273 ve 163-238 Sayılı Genel Tebliği)
- BOBİ FRS ve TFRS’na göre Maddi Duran Varlıklar, Maliyet Bedeli veya Yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülür. BOBİ FRS’nda 1 yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür. TFRS’na göre bütün vade farkları varlığın maliyetinden

ayrıştırılır. Borçlanma maliyetleri; BOBİ FRS’nda inşası normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri maliyete eklenir. TFRS’nda ise amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklara (özellikli varlık) ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenir. Amortisman her iki standartta da zorunlu bir uygulamadır. Varlığın faydalı ömrü işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir ve amortisman tabii tutar varlığın defter değerinden kalıntı değerinin çıkartılmasıyla bulunur. (BOBİ FRS Bölüm 12, BOBİ FRS Bölüm 17, TMS 16, TMS 23)

#### **Maddi Olmayan Duran Varlıklar Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’ne göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Maliyet Bedeli ile ölçülür ve Araştırma ve Geliştirme giderleri varlığın maliyetine eklenir. İtfa için (sınırlı ömür, belirsiz ömür) Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ömürler kullanılır. (1 Sıra No’lu MSUGT Bölüm 5 ve 333 Sayılı Genel Tebliği)
- BOBİ FRS’na göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Maliyet Bedeli ile ölçülür. TFRS’na göre ise Maliyet Bedeli ve Yeniden Değerleme Yöntemleri kullanılarak ölçülür. Ömrü sınırlı olan varlıklar için itfa işletme tarafından faydalı ömür esas alınarak belirlenir. Belirsiz ömürlü varlıklar için itfa 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenir. TFRS’nda belirsiz ömürlü varlıklar itfa edilemez. Her dönem sonunda faydalı ömür gözden geçirilir. (BOBİ FRS Bölüm 14, TMS 38)

#### **Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’ne göre herhangi bir ölçüm kriteri belirlenmemiştir.
- BOBİ FRS ve TFRS’na göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri ilk olarak Maliyet bedeli üzerinden kaydedilir. Sonraki ölçümlerde ise Maliyet bedeli, gerçeğe uygun değerlendirme yöntemleri kullanılır. (BOBİ FRS Bölüm 13, TMS 40)



### **Varlıklarda Değer Düşüklüğü Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’nde Varlıklarda Değer Düşüklüğü için fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar kullanılır. Şerefiye 5 yıl içinde itfa edilir. (VUK Madde 317 ve 1 Sıra No’lu MSUGT Bölüm 5)
- BOBİ FRS ve TFRS’nda Varlıklarda Değer Düşüklüğü için defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark değer düşüklüğü olarak değerlendirilir. Değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara veya varlığa ilişkin hesaba yansıtılır. BOBİ FRS’nda şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmazken TFRS’nda değer düşüklüğü testine tabi tutulur. (BOBİ FRS Bölüm 18, TMS 36)

### **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Farklılıklar;**

Ertelenmiş Vergi, geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergidir ve varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ile vergiye esas değerleri arasındaki farklardan ve henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinden kaynaklanır.

- VUK/MSUGT’nde ertelenmiş vergi hesaplanmaz ve finansal tablolarda sunulmaz.
- TFRS’na tabi olan tüm işletmeler ile BOBİ FRS’nda sadece büyük işletmeler Ertelenmiş Vergiyi hesaplar ve finansal tablolarda ayrı bir şekilde gösterir. (BOBİ FRS Bölüm 23, TMS 12)

### **Dipnotlar Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’nde dipnotlar Bilanço ve Gelir Tablosu dipnotlarıdır ve muhasebe ilkeleri ve hesap işleyiş kuralları yer almaktadır.
- BOBİ FRS’nda büyük ve orta işletmeler için yapılacak dipnotlar farklılık göstermekle birlikte konsolide finansal tablolardaki ilave açıklamaları kapsamaktadır. (BOBİ FRS Bölüm 26)
- TFRS’nda her standart ile ilgili raporlama sonun dipnot olarak açıklamaları yapılmalıdır.

### **Ara Dönem Finansal Raporlama Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'ne göre ara dönem kabul edilen 3'er aylık şekilde finansal tabloların hazırlanmasıyla birlikte Geçici Vergi Beyannameleri mevcuttur.
- BOBİ FRS ve TFRS'nda ihtiyaca uygun şekilde ara dönem finansal tablolar hazırlanıp yönetim kuruluna sunulabilir. (BOBİ FRS Bölüm 24, TMS 34)

### **Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT'ne göre kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri fiyat endeksi artışın, son dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve son döneminde %10'dan fazla olmaması halinde mali tablolarında düzeltme yaparlar. Ancak düzeltme yapan işletmeler Kanuna göre ayrılacak tutardan fazla amortisman veya karşılık ayıramazlar. (VUK Mükerrer 298. Madde ve 17/12/2003 tarihli Geçici 25. Madde)
- BOBİ FRS ve TFRS'nda yüksek enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş finansal tablolarının sunulması gerekir. (BOBİ FRS Bölüm 25, TMS 29)

### **Devlet Teşvikleri Açısından Farklılıklar;**

Devlet tarafından önceden belirlenen şartlara istinaden işletmelere sağlanan krediler devlet teşviki olarak değerlendirilir. Ayrıca piyasa faiz oranından düşük bir faiz oranıyla devletten alınan bir krediden sağlanan fayda da devlet teşviki olarak kabul edilir.

- VUK/MSUGT'ne göre devlet teşvikleri ayrı bir bölüm olarak değerlendirilmez ve dipnotlarda açıklaması yapılmaz.
- BOBİ FRS ve TFRS'na göre ise devlet teşvikleri dipnotlarda ayrı bir not olarak ele alınarak detaylı açıklaması yapılır. Finansal tablolara yansıtılması için, elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve teşvikin işletme tarafından elde edilmiş olması gerekir. TFRS'nda parasal olan ve parasal olmayan olarak ayrıştırılarak sunum yapılır. (BOBİ FRS Bölüm 16, TMS 20)

### **Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’nde maden kaynakları, tek düzen hesap planı 27 numaralı Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesabı altında işlenmektedir. Hesap Grubunun alt kırılımları aşağıda belirtilmektedir:
  - 271 Arama Giderleri,
  - 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri,
  - 277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar,
  - 278 Birikmiş Tükenme Payları (-),
  - 279 Verilen Avanslar.
- BOBİ FRS ve TFRS’na göre ilk kayıt maliyet bedeli üzerinden, dönem sonunda ise maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemine göre ölçülür. (BOBİ FRS Bölüm 8, TFRS 6)

### **İlişkili Kişiler Açısından Farklılıklar;**

- VUK/MSUGT’ne göre ilişkili kişiler Kurumlar Vergisi Beyannamesinde belirtilir ancak alım ve satım tutarları toplu olarak yazılarak gösterilir.
- BOBİ FRS ve TFRS’na göre ilişkili kişiler kurumlar vergisi beyannamesinde belirtilenler dışında diğer çeşitli alacaklar, diğer çeşitli borçlar, ortaklardan alacaklar ve ortaklardan borçlar hesapları da dahil olmak üzere tek tek alınan, verilen mal veya hizmet detaylı bir şekilde dipnotlarda açıklanır. Finansal Durum Tablosunda da ilgili hesabın altında Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar ve Diğer Taraflardan Alacaklar olarak ayrıştırılarak gösterilmektedir. (BOBİ FRS Bölüm 26, TMS 24)

### **İlk Geçiş Uygulamaları;**

İlk kez BOBİ FRS’nın uygulanmaya başlandığı yıl geçişte uygulanacak geçiş hükümleri BOBİ FRS Bölüm 27’de ele alınmıştır. TFRS ile benzer uygulamalardır. İlk kez TFRS’ni uygulayacak olan firmalar için ise TFRS 1’de ilk uygulama ile ilgili hükümler yer almaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### BOBİ FRS VE TFRS'NA GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASI VE KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE ÖRNEK UYGULAMALAR

#### 2.1. BOBİ FRS'YE TABİ İŞLETME ÖRNEK UYGULAMASI

##### 2.1.1. VUK/MSUGT'a Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar

İlk defa bağımsız denetime tabi olan ve BOBİ FRS'nı uygulayan B Anonim Şirketi'nin VUK ve MSUGT'a göre hazırlanmış olan bilançosuna aşağıda yer verilmiştir. (Örnekteki veriler varsayımsal olarak alınmış olup gerçek bir firmaya ait veriler değildir.)

<b>B ANONİM ŞİRKETİ</b>			
<b>31.12.2019 BİLANÇOSU</b>			
<b>AKTİF</b>		<b>PASİF</b>	
<b>I. Dönen Varlıklar</b>	<b>184.681.724</b>	<b>III. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>113.145.997</b>
Hazır Değerler	17.485.362	Mali Borçlar	21.286.624
Ticari Alacaklar	31.666.211	Ticari Borçlar	1.159.470
Diğer Alacaklar	83.211,31	Diğer Borçlar	2.005.556
Stoklar	13.972.549	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım	89.074.310
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	117.849.08	Hakedişler	
Diğer Dönen Varlıklar	3.625.304	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	754.309
		Borç ve Gider Karşılıkları	(1.134.271)
		<b>IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>30.832.207</b>
		Mali Borçlar	30.832.207
<b>II. Duran Varlıklar</b>	<b>19.518.829</b>	<b>V. Özkaynaklar</b>	<b>60.222.349</b>
Ticari Alacaklar	19.791	Ödenmiş Sermaye	50.000.000
Diğer Alacaklar	874.399	Kar Yedekleri	343.741
Mali Duran Varlıklar	23.515	Geçmiş Yıllar Karları	836.675
Maddi Duran Varlıklar	1.401.273	Dönem Net Karı	9.041.933
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.968.604		
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	129.052		
Diğer Duran Varlıklar	6.791.248		

B Anonim Şirketinin 31.12.2019 tarihli Gelir Tablosu aşağıda verilmiştir:

<b>B ANONİM ŞİRKETİ</b>	
<b>31.12.2019 GELİR TABLOSU</b>	
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>123.725.140</b>
1-Yurtiçi Satışlar	117.364.512
2-Yurtdışı Satışlar	6.280.562
3-Yurtdışı Satışlar	80.066
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ ( - )</b>	<b>(12.357)</b>
1-Satıştan İadeler ( - )	(12.357)
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>123.712.782</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ ( - )</b>	<b>(111.704.250)</b>
1-Satılan Mamuller Maliyeti( - )	(111.704.250)
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>(578.880)</b>
2-Pazarlama Giderleri ( - )	(31.409)
3-Genel Yönetim Giderleri ( - )	(547.471)
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>4.180.152</b>
3-Faiz Gelirleri	38.532
7-Kambiyo Karları	3.095.156
9- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.046.464
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>(2.686.866)</b>
4-Kambiyo Zararları (-)	(2.382.871)
7-Diğer Gider ve Zararlar(-)	(303.995)
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ ( - )</b>	<b>(4.041.861)</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri( - )	(4.041.861)
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>1.607.412</b>
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.607.412
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR ( - )</b>	<b>(1.446.557)</b>
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları( - )	(1.116.324)
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar( - )	(330.233)
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>(9.041.933)</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>(9.041.933)</b>

01.01-31.12.2019 takvim dönemi Bilanço ve Gelir Tablosu, VUK/MSUGT'na göre hazırlanmıştır.

## 2.1.2. BOBİ FRS'ye Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar

B Anonim Şirketi'nin VUK ve MSUGT'a göre hazırlanmış olan bilançosunun BOBİ FRS'ye göre düzeltme ve sınıflama çalışmaları sonucunda ortaya çıkan ve bağımsız denetim raporlarında tüm dipnotları ile detaylı bir şekilde belirtilen finansal tablolarına aşağıda yer verilmiştir.

### B Anonim Şirketi, 31.12.2019 Tarihli Hazırlanan Finansal Durum Tablosu

	31.12.2019
	Bağımsız Denetimden Geçmiş
<b>VARLIKLAR</b>	
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>108.593.624</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.873.490
Ticari Alacaklar	40.626.023
Diğer Alacaklar	11.445.598
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	32.892.839
Stoklar	18.001.318
Peşin Ödenmiş Giderler	129.052
Diğer Dönen Varlıklar	3.625.304
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>19.044.696</b>
Finansal Yatırımlar	23.515
Diğer Alacaklar	19.791
Maddi Duran Varlıklar	10.324.564
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.915.578
Diğer Duran Varlıklar	5.761.248
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>127.638.320</b>
<b>KAYNAKLAR</b>	
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>40.939.800</b>
Finansal Yükümlülükler	24.747.540
Ticari Borçlar	11.995.032
Diğer Borçlar	2.010.671
Alınan Avanslar	403.927
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	749.194
Kısa Vadeli Karşılıklar	1.033.436
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>28.254.549</b>
Finansal Yükümlülükler	27.528.856
Uzun Vadeli Karşılıklar	725.693
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>(58.443.971)</b>
<b>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</b>	<b>(58.443.971)</b>
Ödenmiş Sermaye	50.000.000
Kâr Yedekleri	343.741
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	4.345.423
Net Dönem Karı/Zararı	3.754.807
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>127.638.320</b>

- B Anonim Şirketi, 31.12.2019 Tarihli Kar Zarar Tablosu

	31.12.2019
	Bağımsız Denetimden Geçmiş
<b>KAR VEYA ZARAR</b>	
Hasılat	179.380.492
Satışların Maliyeti(-)	(171.177.584)
<b>Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar/Zarar</b>	<b>8.202.908</b>
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	<b>8.202.908</b>
Genel Yönetim Giderleri(-)	(773.114)
Pazarlama Giderleri(-)	(31.409)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	5.015.487
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler(-)	(2.962.061)
<b>ESAS FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>9.451.811</b>
Finansman Gelirleri	852.144
Finansman Giderleri(-)	(4.381.441)
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>5.922.514</b>
<b>Dönem Vergi Gideri/Geliri</b>	<b>(2.167.707)</b>
Dönem Net Karı veya Zararı	<b>3.754.807</b>

- B Anonim Şirketi, 31.12.2019 Tarihli Özkaynak Değişim Tablosu

	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler		Birikmiş Karlar		
	Ödenmiş Sermaye	Kar Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	Net Dönem Karı/Zararı	Özkaynaklar
01.01.2018 Bakiyesi	10.000.000	343.741	25.420.682	18.924.742	54.689.164
Ödenmiş Sermaye Artırımları	40.000.000	-	-	(18.924.742)	-
Dönem Net Kar (Zararı)	-	-	(21.075.259)	3.754.807	3.754.807
31.12.2019 İtibariyle Özkaynak Toplamları	50.000.000	343.741	4.345.423	3.754.807	58.443.971

• **B Anonim Şirketi, 31.12.2019 Tarihli Nakit Akış Tablosu**

	<b>01.01 31.12.2019</b>
	<b>Bağımsız Denetimden Geçmiş</b>
<b>A. ESAS FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>(31.178.080)</b>
<b>Dönem Net Karı / Zararı</b>	<b>3.754.807</b>
<b>Dönem Net Karı/Zararı Mutabakatı ile İlgili Düzeltmeler</b>	<b>(33.062.415)</b>
Stoklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	8.842.492
Ticari Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	(19.894.366)
Ticari Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	(3.016.064)
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	(11.156.986)
Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artış (Azalış) İle İlgili Düzeltmeler	102.369
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklardaki Değişim	176.090
Ertelenmiş Gelirlerdeki Artış / (Azalış)	(454.624)
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlardaki Artış / (Azalış)	486.337
Diğer Dönen Varlıklardaki (Artış)/Azalış	(1.135.423)
Diğer Duran Varlıklardaki (Artış)/Azalış	(4.569.929)
Peşin Ödenmiş Giderlerdeki (Artış) / Azalış	(2.442.311)
<b>Faaliyetlerden Net Nakit Akışları</b>	<b>(1.870.470)</b>
Vergi İadeleri (Ödemeleri)	(1.870.470)
<b>B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>(219.682)</b>
Başka İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Edinimi İçin Yapılan Nakit Çıkışları	35.000
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri	(254.682)
<b>C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>31.548.480</b>
Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışları	31.548.480
<b>YABANCI PARA ÇEVİRİM FARKLARININ ETKISİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ(AZALIŞ)</b>	<b>150.720</b>
<b>NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ/AZALIŞ</b>	<b>150.720</b>
<b>E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ</b>	<b>1.722.770</b>
<b>DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ</b>	<b>1.873.490</b>

**2.1.3. Geçiş Hükümleri Kapsamında Sonuçların Gösterilmesi**

Şirket'in 1 Ocak 2019 tarihli açılış finansal tablolarında BOBİ FRS'nin "Geçiş Hükümleri" kapsamında aşağıdaki düzeltme çalışmaları yapılmıştır.

Şirket'in 31 Aralık 2018 tarihli MSUGT toplam özkaynak tutarına yaptığı düzeltmeler aşağıdaki gibidir:



31 Aralık 2018	<b>51.180.416 TL</b>
MSUGT uyarınca özkaynak	
- Amortisman ve İtfa Payları	1.771.589
- 7143 Sayılı Kanun Düzeltmesi	(2.146.324)
- Cari Düzeltmesi	(874.399)
- Şüpheli Alacak Karşılığı	(2.169.627)
- Kıdem Tazminatı Karşılığı	(549.603)
- Karşılık Gideri	(175.994)
- Faiz Tahakkuku	(27.793)
- Yıllara Yaygın İnşaat	7.680.900
1 Ocak 2019 BOBİ FRS'ye göre özkaynaklar	<b>54.689.164 TL</b>

Şirket'in 31 Aralık 2018 tarihli MSUGT net kar veya zarar tutarına yaptığı düzeltmeler aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2018	<b>14.228.652 TL</b>
MSUGT uyarınca kar veya zarar	
- Amortisman ve İtfa Payları	(61.793)
- Kıdem Tazminatı Karşılığı	(549.603)
- Cari Hesap Düzeltmesi	9.892
- Faiz Tahakkuku Düzeltmesi	(27.793)
- Şüpheli Karşılık Düzeltmesi	(2.355.513)
- Yıllara Yaygın İnşaat Düzeltmesi	7.680.900
1 Ocak 2019 BOBİ FRS'ye göre kar veya zarar	<b>18.924.742 TL</b>

## 2.2. TFRS'YE TABİ İŞLETME ÖRNEK UYGULAMASI

### 2.2.1. VUK/MSUGT'a Göre Hazırlanmış Türkçe Finansal Tablolar

Türkiye Finansal Raporlama Standardına tabi olan T Anonim Şirketi'nin VUK ve MSUGT'a göre hazırlanmış olan bilançoya aşağıda yer verilmiştir. (Örnekteki veriler varsayımsal olarak alınmış olup gerçek bir firmaya ait veriler değildir.)

<b>T ANONİM ŞİRKETİ</b>			
<b>31.12.2019 BİLANÇOSU</b>			
<b>AKTİF</b>		<b>PASİF</b>	
<b>I. Dönen Varlıklar</b>	<b>240.614.081</b>	<b>III. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>217.010.615</b>
Hazır Değerler	32.723.271	Mali Borçlar	1.594.318
Ticari Alacaklar	49.311.957	Ticari Borçlar	7.465.245
Diğer Alacaklar	1.848.420	Diğer Borçlar	307.370
Stoklar	13.035.787	Alınan Avanslar	109.818
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	197.714.869	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	206.367.121
Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	835.933	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	1.166.742
Diğer Dönen Varlıklar	11.065.875		

		<b>IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>22.715.757</b>
<b>II. Duran Varlıklar</b>	<b>17.372.082</b>	Mali Borçlar	22.220.554
Maddi Duran Varlıklar	17.019.908	Diğer Borçlar	495.203
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	34.229	<b>V. Özkaynaklar</b>	<b>20.515.910</b>
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve	317.945	Ödenmiş Sermaye	18.000.000
Gelir Tahakkukları		Geçmiş Yıllar Karları	2.515.910

T Anonim Şirketinin 31.12.2019 tarihli Gelir Tablosu aşağıda verilmiştir:

<b>T ANONİM ŞİRKETİ</b>	
<b>31.12.2019 GELİR TABLOSU</b>	
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>70.969.064</b>
1- Yurt İçi Satışlar	70.969.064
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ ( - )</b>	<b>(30.005)</b>
1-Satıştan İadeler ( - )	(8.919)
2-Satıştan İskontolar ( - )	(21.086)
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>70.939.059</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ ( - )</b>	<b>(71.077.958)</b>
1- Satılan Mamuller Maliyeti( - )	(9.720.289)
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti( - )	(81.013.547)
3- Satılan Hizmet Maliyeti( - )	(60.344.123)
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>(710.118)</b>
3-Genel Yönetim Giderleri ( - )	(710.118)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	849.018
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>51.337</b>
3- Faiz Gelirleri	51.337
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ( - )</b>	<b>(1.521.330)</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri( - )	(1.521.330)
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	(2.319.011,03)
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>555.087,28</b>
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	555.087,28
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR( - )</b>	<b>(16.707,69)</b>
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar( - )	(16.707,69)
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>(1.780.631,44)</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>(1.780.631,44)</b>

## 2.2.2. TFRS'ye Göre Hazırlanmış Finansal Tablolar

Türkiye Finansal Raporlama Standardına tabi olan T Anonim Şirketi'nin VUK ve MSUGT'a göre hazırlanmış olan bilançonun TFRS'ye göre sınıflama ve düzeltme çalışmaları sonrası finansal tablolarına aşağıda yer verilmiştir. (Örnekteki veriler varsayımsal olarak alınmış olup gerçek bir firmaya ait veriler değildir.)

• T Anonim Şirketi, 31.12.2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu

	31.12.2019
	Bağımsız Denetimden Geçmiş
<b>VARLIKLAR</b>	
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>76.704.487</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	748.226
Ticari Alacaklar	47.608.262
Diğer Alacaklar	3.092.459
Stoklar	11.805.461
Peşin Ödenmiş Giderler	4.848.210
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	7.924.113
Diğer Dönen Varlıklar	677.756
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>17.629.431</b>
Maddi Duran Varlıklar	17.625.410
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	4.021
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>94.333.918</b>

	31.12.2019
	Bağımsız Denetimden Geçmiş
<b>KAYNAKLAR</b>	
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>48.659.744</b>
Kısa Vadeli Borçlanmalar	5.166.725
Ticari Borçlar	40.621.297
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Borçlar	1.287.792
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	429.527
Diğer Borçlar	7.078
Ertelenmiş Gelirler	109.818
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.037.507
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>20.895.320</b>
Uzun Vadeli Borçlanmalar	18.648.147
Diğer Borçlar	495.203
Uzun Vadeli Karşılıklar	241.077
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1.510.893

<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>24.778.854</b>
<b>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</b>	<b>24.778.854</b>
Ödenmiş Sermaye	18.000.000
Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler	(367)
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	5.732.998
Net Dönem Karı/Zararı	1.046.223
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>94.333.918</b>

• T Anonim Şirketi, 31.12.2019 Tarihli Kar Zarar Tablosu

	31.12.2019
	Bağımsız Denetimden Geçmiş
<b>KAR VEYA ZARAR</b>	
Hasılat	105.908.266
Satışların Maliyeti(-)	(102.174.076)
<b>Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar/Zarar</b>	<b>3.734.190</b>
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	<b>3.734.190</b>
Genel Yönetim Giderleri (-)	(746.109)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	395.767
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	(16.708)
<b>ESAS FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>3.367.140</b>
<b>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI</b>	<b>3.367.140</b>
Finansman Gelirleri	366.783
Finansman Giderleri (-)	(1.980.986)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</b>	<b>1.752.937</b>
<b>Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri</b>	<b>(706.714)</b>
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	(706.714)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>1.046.223</b>
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>1.046.223</b>
Ana Ortaklık Payları	<b>1.046.223</b>
<b>DİĞER KAPSAMLI GELİR</b>	
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kaz./Kayıpları	(459)
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	92
<b>DİĞER KAPSAMLI GELİR</b>	<b>(367)</b>
<b>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</b>	<b>1.045.856</b>
Ana Ortaklık Payları	<b>1.045.856</b>

• T Anonim Şirketi, 31.12.2019 Tarihli Özkaynak Değişim Tablosu

	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler		Birikmiş Karlar			
	Ödenmiş Sermaye	Diğer Kazanç Kayıplar	Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	Net Dönem Karı Zararı	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	Özkaynaklar
01.01.2018 Bakiyesi	18.000.000		1.805.343	3.927.655	23.732.998	23.732.998
Transferler (Not 33)			3.927.655	(3.927.655)		
Toplam Kapsamlı Gelir (Not 33)		(367)		1.046.223	1.045.856	1.045.856
31.12.2019 İtibariyle Özkaynak Topamları	18.000.000	(367)	5.732.998	1.046.223	24.778.854	24.778.854

• T Anonim Şirketi, 31.12.2019 Tarihli Nakit Akış Tablosu

	<b>01.01 31.12.2019</b>
	<b>Bağımsız Denetimden Geçmiş</b>
<b>A. İŞLETME FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>5.253.360</b>
<b>Dönem Net Karı / Zararı</b>	<b>1.046.223</b>
<b>Dönem Net Karı/Zararı Mutabakatı ile İlgili Düzeltmeler</b>	<b>4.326.777</b>
Amortisman ve İtfa Gideri ile İlgili Düzeltmeler	3.581.896
Değer Düşüklüğü/İptali ile İlgili Düzeltmeler	(41.656)
Karşılıklar ile İlgili Düzeltmeler	79.823
Vergi Gideri/Geliri ile İlgili Düzeltmeler	706.714
<b>İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler</b>	<b>276.393</b>
Stoklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	88.822
Ticari Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	(33.284.020)
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	14.884.769
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	(4.941.256)
Ticari Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	27.901.155
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Borçlar	1.287.792
Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	(5.660.869)
<b>Faaliyetlerden Net Nakit Akışları</b>	<b>5.649.393</b>
Vergi Ödemeleri/İadeleri	(396.033)
<b>B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>(2.628.140)</b>
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişler	1.943.915
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	(4.572.055)
<b>C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI</b>	<b>(3.858.947)</b>
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri	(3.858.947)
<b>YABANCI PARA ÇEVİRİM FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ/AZALIŞ</b>	<b>(1.233.727)</b>
<b>NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ/AZALIŞ</b>	<b>(1.233.727)</b>
<b>E. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ</b>	<b>1.981.953</b>
<b>DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ</b>	<b>748.226</b>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MALİYET YÖNTEMLERİ VE VUK, BOBİ FRS VE TFRS'NA GÖRE RAPORLAMA SONUÇLARININ İŞLETMELERİN FİYAT BELİRLEME KARARLARI ÜZERİNE ETKİLERİ

#### 3.1. MALİYET VE FİYAT YÖNTEMLERİNİN KAVRAMSAL ÖZELLİKLERİ

Gider, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için tüm mal ve hizmet alımlarının toplamına denmektedir. Maliyet ise kısaca üretimde kullanılan mal ve hizmetlerin toplamıdır.

Üretici işletmeler, hammaddeyi alıp mamul haline getirip tüketiciye sunan işletmelerdir ve hammaddenin satın alınıp mamul haline getirildiği süreçte katlanılan maliyetin tespit edilip sınıflandırılması ve izlenmesinin hesap ve kayıt sistemine maliyet muhasebesi denir. Maliyetin doğru tespit edilmesi, satılan malın fiyatının da doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlar ve tüketicinin malı satın alacağı fiyat işletmenin elde edeceği karı doğrudan etkilemektedir. Bu sebeple maliyet analizi ve fiyat belirleyicilere sunumu işletmenin sürdürülebilirliği ve sektörde rekabet edebilirliği açısından oldukça önemlidir.

İşletmede maliyetlerin kontrol edilebilir olması ve sistematik bir şekilde tespit edilmesi işletmeye; birim maliyetleri belirleyebilme, verimlilik tespiti, kontrol edilebilirlik, rekabet ortamını belirleme ve geleceğe yönelik planlama yapabilme gibi faydalar sağlar.

Maliyet tespiti aynı zamanda işletmenin başabaş noktasının tespiti için de gerekli ve önemli bir unsurdur. Başabaş noktası işletmenin toplam maliyetlerinin toplam gelirlerine eşit olduğu ve kar veya zararın olmadığı noktaya denmektedir. Başabaş noktası kara geçme veya zarara yönelme durumunu gösteren işletmeler için önemli bir hesaplama türüdür. Birim satış fiyatından birim değişken giderlerin çıkartılması sonucunun sabit giderlere bölünmesiyle başabaş noktası tespit edilir.

Gerçek maliyetin tespit edilmesi;<sup>10</sup>

- Başabaş noktasının belirlenmesi,
- Gelecek için gerçekçi planlama yapılması,
- Maliyet azaltma yollarının tespit edilmesi,
- Karlı veya zararına satılan ürünlerin tespit edilmesi,
- Farklı seçeneklerin kıyaslanabilmesi,
- Stratejik karar sürecinin geliştirilebilmesi için büyük önem arz etmektedir.

Maliyetin unsurları;<sup>10</sup>

- Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri (DİMMG),
- Direkt İşçilik Giderleri (DİG) ve
- Genel Üretim Giderleri'dir (GÜG).

Maliyet tespitinde direkt ve endirekt ayrımı yapılmaktadır. Maliyet giderlerinin, hangi mamule veya hangi üretim birimine ait olduğu doğrudan saptanabiliyorsa “Direkt Giderler” olarak değerlendirilir. Üretilen mamulün bünyesinde yer alan tüm madde ve malzemeler, üretim bölümünde çalışan ve üretimi fiilen gerçekleştiren işçilere ödenen işçilik giderleri direkt giderlerdir. Direkt giderlerin dışında kalan üretim ile ilgili tüm giderler ise “Endirekt Giderler” olarak sayılır. Mamulün bünyesine girmeyen diğer alınan madde ve malzemeler, üretim faaliyetine dolaylı olarak katkısı bulunan çalışanların işçilik giderleri genel anlamıyla Genel Üretim Giderleri endirekt giderlerdir.

Maliyetler;<sup>10</sup>

- Sabit Maliyetler,
- Değişken Maliyetler ve
- Yarı Değişken Maliyetler olarak üçe ayrılır.

Sabit maliyetler, üretimden bağımsız olarak işletmenin çalışıp çalışmamasına bakmaksızın her ay katlanmak zorunda olduğu maliyetlerdir. İşletmenin her ay ödediği kira giderleri sabit maliyetlere örnek verilebilir.

---

<sup>10</sup> SABAN, Metin, ERDOĞAN, Necmettin, “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, 7. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, (2017).

Değişken maliyetler, üretim miktarına bağlı olarak değişen, üretim miktarı arttıkça artan, üretim miktarı azaldıkça azalan maliyetlerdir. Hammadde ve işçilik giderleri değişken maliyet olarak değerlendirilebilir.

Yarı değişken maliyetler ise, halihazırda mevcut sabit maliyetlerinin yanında üretim arttıkça artan maliyetlerdir. Bünyesinde hem sabit maliyetleri hem değişken maliyetleri bulundurur. Elektrik giderleri yarı değişken maliyetlere örnek verilebilir.

İşletmeler malın fiyatını belirlerken; öncelikle tüm giderleri karşılamasına, başabaş noktasının üzerinde kar elde etme amacını gerçekleştirmesine ve aynı zamanda da rekabet üstünlüğü sağlayacak şekilde fiyatın belli bir düzeyde tutulmasına dikkat ederler.

### 3.1.1. Maliyet Yöntemleri

Maliyet yöntemleri, kapsamına göre, saptanma zamanına göre ve üretim şekline göre olmak üzere üç sınıfa ayrılır.<sup>11</sup>

Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri aşağıda açıklandığı gibidir:

- **Direkt Maliyet Yönteminde** toplam üretim maliyetini, DİMMG ile DİG'in toplamı oluşturur. Diğer giderler maliyet hesabı içinde yer almaz. Genel üretim giderlerinin, maliyet hesabı dışında bırakılması sebebiyle işletmeler tarafından yaygın olarak tercih edilmeyen bir maliyet yöntemidir.

$$\begin{array}{r} \text{DİMMG} \\ + \quad \text{DİG} \\ \hline = \quad \text{Toplam Üretim Maliyeti} \end{array}$$

- **Değişken Maliyet Yönteminde** toplam üretim maliyetleri, DİMMG ve DİG yanında GÜG içerisinde sadece değişken genel üretim giderlerinin dahil edilmesi ile hesaplanır. Sabit GÜG dahil edilmemiştir.

---

<sup>11</sup> ERTAŞ, Fatih Coşkun, "Maliyet Muhasebesi (TMS/TFRS ile Uyumlu)", 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, (2016).



$$\begin{array}{r}
\text{DİMMG} \\
\text{DİG} \\
+ \quad \text{Değişken GÜG} \\
\hline
= \quad \text{Toplam Üretim Maliyeti}
\end{array}$$

- **Tam Maliyet Yönteminde** toplam üretim maliyetleri, DİMMG, DİG ve hem değişken hem sabit tüm GÜG'ün dahil edilmesi ile bulunur.

$$\begin{array}{r}
\text{DİMMG} \\
\text{DİG} \\
\text{Sabit GÜG} \\
+ \quad \text{Değişken GÜG} \\
\hline
= \quad \text{Toplam Üretim Maliyeti}
\end{array}$$

- **Normal Maliyet Yöntemini** diğer yöntemlerden ayıran en önemli özelliği işletmelerin mevcut kapasitesinin kullanımına göre bir hesaplanma yapılmasıdır. DİMMG'in, DİG'in ve değişken GÜG'ün tamamı, sabit üretim giderlerinin ise işletmenin kapasite kullanım oranına (KKO) göre üretim maliyeti tespit edilir.

$$\begin{array}{r}
\text{DİMMG} \\
\text{DİG} \\
\text{Değişken GÜG} \\
+ \quad \text{Sabit GÜG x KKO} \\
\hline
= \quad \text{Toplam Üretim Maliyeti}
\end{array}$$

Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri ve kullanılması gerekli şartlar aşağıda açıklandığı gibidir:

- **Fiili (Gerçek) Maliyet Yöntemi**, dönem içinde gerçekleşmiş olan verilerin sonucunda maliyetlerin tespit edildiği yöntemdir. Fiili (gerçek) maliyet yöntemi sonucunda hesaplanan maliyetlerde herhangi bir düzeltme veya önceden tedbir amaçlı maliyete müdahale etme şansı yoktur.
- **Standart Maliyet Yöntemi**, maliyetlerin önceden ve gelecekte olması gerektiği şekilde saptanmasına denir. Standart maliyet yöntemine göre yapılan hesaplamada, fiili (gerçek) maliyet oluşmadan tespit edilmesi ve önceden

maliyetin kontrol altına alınması sağlanır. Yöntemin kullanılabilmesi ve maliyetin doğru bir şekilde saptanabilmesi için; bilimsel teknikler doğrultusunda, işletme içerisinde hem muhasebe hem diğer işletme örgütlerinin birbiri ile disiplinli ve düzenli bir ilişki içerisinde olması, işletme dışında ise sektördeki ekonomik faktörlerin istikrarlı hareket ediyor olması gibi şartların sağlanmış olması gerekir. Standart maliyet yönteminin kullanılması sonucunda mevcut sapmaların tespiti ve düzeltici önlemlerin alınması işletmeye fayda sağlamaktadır.

- **Tahmini Maliyet Yöntemi**, geçmiş dönemlerde gerçekleşmiş olan maliyetlerin saptanması üzerine gelecekte tahmini fiyat artışlarını da dahil ederek hesaplanan maliyetleme yöntemidir. Tahmini Maliyet yöntemi de standart maliyet yöntemi gibi maliyetlerin önceden saptanarak düzetici önlemlerin alınmasına ve maliyet kontrolünün sağlanmasına olanak tanır.

Üretim Şekillerine Göre Maliyet Yöntemleri aşağıda açıklandığı gibidir:

- **Sipariş Maliyet Yöntemi**, giderlerde sabit veya değişken ayrımı yapılmaksızın, zamandan bağımsız olarak çeşitli ürün veya ürün grupları bulunan ve siparişe göre üretim yapan işletmeler için hesaplanan maliyet yöntemidir. Her sipariş için ayrı maliyet hesabı yapılması sebebiyle sipariş edilen ürüne uygun şekilde bir ürüne tam maliyet uygulanırken diğerine değişken maliyet uygulanabilir. İlgili maliyetlerin yanısıra fiili maliyet ile ileriye dönük hesaplama yapılan yöntemler olan standart veya tahmini maliyetler de uygulanabilir. Sipariş usulü makine veya metal üreten işletmeler örnek verilebilir. Üretilen makinenin veya metal ürünlerin toplam maliyetinin toplam sipariş edilen miktara bölünmesiyle birim mamul maliyeti tespit edilir.
- **Safha Maliyet Yöntemi**, ürün ve ürün grupları açısından standardizasyonun mevcut olduğu ve bu durumun süreklilik arz ettiği işletmelerde kullanılan maliyetleme yöntemidir. Safha maliyet yönteminde, üretilen ürünlerin toplam maliyetinin, toplam üretilen ürün miktarına bölünmesiyle birim mamul maliyeti bulunur.
- **Karma Maliyet Yöntemi**, hem sipariş hem safha maliyetinin birlikte uygulanmasına olanak sağlayan işletmelerde uygulanan maliyet yöntemidir.

Yukarıda açıklanan maliyet yöntemleri, işletmelerde tek bir tanesi seçilerek uygulanmaz. Birbirleri ile bağlantılı olarak her bir sınıftan en az bir maliyet yöntemi seçilerek birlikte uygulanır. Örneğin, bir üretim işletmesi Tam Maliyet Yöntemi, Gerçek Maliyet yöntemi ile Sipariş Maliyet Yöntemin birlikte uygulayarak maliyetini tespit eder.

### **3.1.2. Bağımsız Denetimde Kullanılan Maliyet Yöntemleri**

VUK'a göre maliyet hesaplama yöntemi olarak "Tam Maliyet Yöntemi" uygulanmaktadır. Bağımsız denetimde ise; Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı uygulayan işletmeler "Normal Maliyet Yöntemi" (TMS-2), BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler için "Normal Maliyet Yöntemi"nin yanısıra uygulama kolaylığı sebebiyle "Tam Maliyet Yöntemi"nin de (BOBİ FRS Bölüm-6) seçilebileceği belirtilmiştir.

Tam maliyet yönteminde ürün maliyeti, tüm giderlerin ürün maliyetine eklenmesiyle bulunmaktadır. Normal Maliyet yöntemini tam maliyet yönteminden ayıran özellik tüm giderler içerisinde sabit genel üretim giderlerinin işletmenin kapasitesine göre oranlanarak ürün maliyetine aktarılmasıdır.

Tam maliyet yönteminde, üretim miktarı arttıkça satışlarda artış olmasa dahi dönem karı ve stok değerleri de artış gösterir. Tam maliyet yönteminin sakıncası sayılan bu durum kısa vadede alınacak kararlar ve denetimlerde yanlış yönlendirmeler yapabilir. Normal maliyet yönteminde, işletmenin toplam kapasitesinin hesaplanarak üretimde kullanılan kapasite oranının belirlenmesi giderlerin bu orana göre üretim maliyetine atılması tam maliyet yöntemindeki sakıncayı aza indirmektedir. Normal maliyet yönteminde üretim ile ilgili olmayan giderler maliyet hesabına dahil edilmeden dönem gideri olarak değerlendirilir. Böylece ürün maliyetinin daha gerçekçi hesaplanmasına olanak sağlar.<sup>12</sup>

### **3.1.3. VUK, BOBİ FRS ve TFRS Karşılaştırmalı Maliyet Hesaplaması**

VUK, BOBİ FRS ve TFRS göre maliyet hesaplama yöntemleri özet tablo olarak aşağıda gösterilmiş olup örnek olay üzerinden etkileri açıklanmıştır.

---

<sup>12</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 2 "Stoklar", 2020, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%202.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf).



Aşağıda 2019 takvim dönemi üretim giderleri verilmiş olan ABC Anonim Şirketi'nin Tam Maliyet ve Normal Maliyete göre maliyet giderlerinin hesaplaması yapılarak gelir tablosu üzerindeki etkisi ortaya konmuştur.

ABC Anonim Şirketi'nin 01.01-31.12.2019 tarihli toplam üretim giderleri;

DİMMG	:	65.278.534 TL
DİG	:	13.133.967 TL
Değişken GÜG	:	1.957.208 TL
Sabit GÜG	:	17.518.733 TL

İşletmenin yıl sonu toplam üretim maliyeti **97.888.442 TL**'dir.

İşletmenin Toplam Üretim Kapasitesi	:	172.578 br.
Üretilen Miktar	:	119.621 br.
Satış Miktarı	:	81.702 br.
Birim Satış Fiyatı	:	1.102 TL
Toplam Hasılat	:	112.890.783 TL

İşletmenin yıllık üretim kapasitesinin 172.578 adet olmasına karşın 31.12.2019 dönemi sonu itibarıyla 119.621 adet mamul üretilmiştir.

### 3.1.3.1. Tam Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesaplaması

Tam maliyet Yönteminde yıl içerisinde gerçekleşen tüm maliyetler mamul maliyetine eklenmektedir.

Tam maliyet yöntemine göre ABC Anonim Şirketi'nin toplam ürün maliyeti **97.888.442 TL** olarak hesaplanmaktadır.

DİMMG	65.278.534 TL
DİG	13.133.967 TL
Değişken GÜG	1.957.208 TL
+ Sabit GÜG	17.518.733 TL
= <b>Toplam Üretim Maliyeti</b>	<b>97.888.442 TL</b>

Böylece mamulün birim maliyeti, (97.888.442 TL / 119.621 adet) **818 TL** olarak hesaplanır.

Satılan Mamul Maliyeti ise; (81.702 adet x 818 TL) **66.832.236 TL'dir.**

### 3.1.3.2. Normal Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesaplaması

Normal maliyet Yöntemi hesaplanırken sabit genel üretim giderleri işletmenin kapasite kullanım oranına (KKO) göre hesaplanarak maliyete yansıtılır.

İşletmenin Kapasite Kullanım Oranı (KKO), yıl içerisinde üretilen miktarın toplam kapasite ile üretilebilecek miktara oranlanması ile bulunur. ABC Anonim Şirketi'nin Kapasite Kullanım Oranı;

$$\text{KKO} = 119.621 / 172.578 = 0,69 = \% \mathbf{69}'\text{tir.}$$

Normal maliyet yöntemine göre ABC Anonim Şirketi'nin toplam ürün maliyeti **92.457.635 TL** olarak hesaplanmaktadır.

DİMMG	65.278.534 TL
DİG	13.133.967 TL
Sabit GÜG (%69 KKO) (17.518.733 TL x 0,69 = 12.087.926 TL)	12.087.926 TL
+ Değişken GÜG	1.957.208 TL
= <b>Toplam Üretim Maliyeti</b>	<b>92.457.635 TL</b>

Mamulün birim maliyeti, (92.457.635 TL / 119.621 adet) **773 TL'dir.**

Satılan Mamul Maliyeti,

Kullanılan Kapasite (%69) için; 81.702 adet x 773 TL = **63.155.646 TL**

Kullanılmayan Kapasite (%31) için; 17.518.733 TL %31 = **5.430.807 TL**

olmak üzere toplam **68.586.453 TL** olarak tespit edilir.

### ***3.1.3.3. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerinin Brüt Kar/Zarar Üzerine Etkisi***

İşletmenin brüt kar veya zararını hesaplayabilmemiz için öncelikle satışların toplam maliyetinin bilinmesi gerekmektedir. ABC Anonim Şirketi'nin hem tam maliyet yöntemine göre hem de normal maliyet yöntemine göre hesaplanmış satışların maliyeti tablosu aşağıda gösterildiği gibidir.

<b>01.01-31.12.2019</b>	<b>Tam Maliyet Yöntemi</b>	<b>Normal Maliyet Yöntemi</b>
<b>Satışların Maliyeti Tablosu</b>		
Satılan Mamul Maliyeti	66.832.236 TL	68.586.453 TL
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	5.710.403 TL	5.710.403 TL
Satılan Hizmet Maliyeti	-	-
<b>Satışların Maliyeti</b>	<b>72.542.639 TL</b>	<b>74.296.856 TL</b>

Tam maliyet yöntemine göre satışların maliyeti **72.542.639 TL**, Normal maliyet yöntemine göre ise **74.296.856 TL** olarak hesaplanmıştır. Maliyetlerin brüt kar veya zarara etkisini gelir tablosu üzerinden aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

<b>ABC ANONİM ŞİRKETİ</b>		
<b>01.01-31.12.2019 Tarihli Gelir Tablosu</b>		
	<b>Tam Maliyet Yöntemi</b>	<b>Normal Maliyet Yöntemi</b>
Hasılat	112.890.783	112.890.783
Satışların Maliyeti (-)	(72.542.639)	(74.296.856)
<b>Brüt Kar (Zarar)</b>	<b>40.348.144</b>	<b>38.593.927</b>

Örneğimizde de görüleceği üzere ABC Anonim Şirketi'nin tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemlerine göre hesaplanmış maliyetleri yıl sonu brüt kar veya zarar hesabı üzerinde **1.754.217 TL** fark oluşmasına sebep olmuştur. Normal maliyet yönteminde, karın tam maliyet yöntemine göre daha az olmasının sebebi üretim kapasitesinin altında üretim yapan işletmelerdeki kapasite dahilinde ürettiği mamulün maliyetlerinin dahil edilip kalan atıl kapasiteye isabet eden maliyetleri ise dönem maliyeti olarak kayda alınmasından kaynaklanmaktadır.

### **3.1.4. İşletmelerde Fiyat Belirleme Yöntemleri**

Fiyat en kısa anlatımla bir mal veya hizmete sahip olmak veya kullanmak için ödenen değere denir. İşletmeler için, amaçlarını gerçekleştirebilmeleri ve sektördeki diğer işletmeler ile rekabet edilebilirliğine doğrudan etkisi olması sebebiyle ilgili mal veya hizmetin fiyatlandırılması oldukça önem arz etmektedir. İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi ve kar elde edebilmesi için işletme yöneticilerinin fiyat belirleme politikalarını doğru seçmesi gerekmektedir.

Fiyatı belirleme aşamasında en önemli içsel faktör maliyetlerdir. Üretici firma, ürettiği malın fiyatını belirlerken öncelikle o ürün için katlandığı doğrudan veya dolaylı giderleri tespit eder. Üretici firmanın mal veya hizmetini üretirken katlandığı tüm giderlere “Üretim Maliyeti” adı verilmektedir. Temelde bir malın fiyatı, toplam üretim maliyetinin toplam üretilen mal miktarına bölünmesiyle elde edilen birim maliyetin üzerine kar marjının eklenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu duruma maliyet artı kar yöntemi de denmektedir.

Maliyete dayalı fiyat;

Satış Fiyatı = Maliyet + (Maliyet x Kar Marjı) hesaplama yöntemi ile saptanır.

Seçilen maliyet yöntemleri aynı zamanda işletmenin kar marjını da etkilen bir etmendir. Maliyet yöntemlerinde verilen örnekteki ABC Anonim Şirketi'ne ait kar marjı hesabı aşağıda gösterilmiştir.

<b>Kar Marjı Hesaplaması</b>	<b>Tam Maliyet Yöntemi</b>	<b>Normal Maliyet Yöntemi</b>
Toplam Satış Fiyatı	1.102 TL	1.102 TL
Birim Üretim Maliyeti (-)	818 TL	773 TL
<b>Kar Marjı Oranı</b>	<b>0,34</b>	<b>0,43</b>

Örnekte görüldüğü üzere, fiyatlamada kullanılacak maliyet yöntemi değişikçe uygulanacak kar marjı oranı da değişmektedir.

Tam Maliyet Yöntemine göre mamulün satış fiyatı;

$818 \text{ TL} + (818 \text{ TL} \times 0,34) = \mathbf{1.096,12 \text{ TL}}$  olarak belirlenmektedir.

Normal Maliyet Yöntemine göre mamulün satış fiyatı;

$773 \text{ TL} + (773 \text{ TL} \times 0,43) = \mathbf{1.105,39 \text{ TL}}$  olarak belirlenmektedir.

Maliyetler dışında fiyatı etkileyen dış etkenlerde mevcuttur. Bunların başında üretilen mal ve hizmeti satın alıp kullanacak olan tüketiciler gelmektedir. Tüketici açısından herhangi bir malın veya hizmetin algı kriteri fiyattır ve elde edilebilir makul bir seviyede olması beklenir. Müşterinin beklentisi üretici işletme tarafından iyi analiz edilmeli ve ürün müşteriye göre şekillenmelidir. Örneğin, cep telefonu almak isteyen bir tüketici, fiyatın yanı sıra telefonun dayanıklılığı, pil ömrünün daha uzun olması, su içerisinde kullanılabilir olması gibi birçok farklı özelliğine göre değerlendirmesini yaparak istediği özellikteki telefonu satın alacaktır. Bu durumda ise tüketicinin ilgili özelliklere göre telefon üretmesi daha kaliteli ilk madde malzeme kullanmasını gerektirebilir. Maliyetleri de kullandığı malzemeye göre farklılık gösterdiği için fiyatı da otomatik olarak yükseltmesi gerekebilir.

Üretici işletme fiyat artışı yaparken aynı zamanda rekabette olduğunu unutmamalı ve rakip firmaların fiyatlarını da yakından takip etmelidir. Ürünün kalitesinden çok fiyatında ortaya çıkan farklılıklar tüketiciyi daha ucuz olan malı almaya yönelteceğinden işletme açısından talep kaybına yol açar. Üretici işletme fiyatı belirlerken, rakip işletmelere karşı pazar payını kaybetmemeye ve hatta mümkünse artırmaya yönelik bir politika izlemeye gayret etmelidir.



Ürünün fiyatını etkileyen bir diğer unsur ise yurtiçi ve yurtdışı yasal düzenlemelerdir. Mal ve hizmetin üretildiği ülkenin vergileri, ihracat yapıyor ise ihracatın gerçekleşeceği ülkenin gümrük vergileri gibi ülkelerin belirlediği politik ve yasal kurallar da fiyatı doğrudan etkilemesi sebebiyle birer maliyet unsuru olarak görülebilir.

Bir mal veya hizmetin satış fiyatını belirlemeden önce maliyetler iyi hesaplanmalı, tüketici-pazar analizi yapılmalı, aynı faaliyet alanındaki rakip işletmelerin ürünleri takip edilmeli, ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler öğrenilmeli ve fiyata olan etkileri tespit edilmelidir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### LİTERATÜR TARAMA VE HİPOTEZ GELİŞTİRME

Günümüzde artan rekabet ortamında üretim işletmelerinin faaliyetlerini sürdürebilmeleri oldukça zorlaşmıştır. Rakiplerin çokluğu, sürekli artan şekillendirme giderleri, piyasalara her geçen gün yeni aktörlerin girişi rekabetçi fiyat tekliflerine bağlı olarak ürün fiyatlarının sürekli güncellenmesini gerektirmektedir. Bu bakımdan üretim işletmelerinin maliyet yöntemlerini sürekli olarak gözden geçirmeleri gerekir. Bir başka ifade ile tüm üretim süreçlerinde ve sonrasında müşteri taleplerinin değerlendirilmesinde (müşteri talebinin niteliğine bağlı olarak) farklı maliyet yöntemleri kullanılmalıdır.

Her şeyden önce müşteri fiyat tekliflerinin değerlendirilebilmesi için satıcının tüm gider türlerini hesaplaması ile klasik yöntemle maliyetlerini hesaplamış olması ve bunu bir sistem içinde gerçekleştirmiş olması gerekir. Şayet üretim maliyetine etki eden ilk madde ve malzeme, doğrudan işçilik ve genel giderler tam hesaplanamazsa müşteriye karlılık derecesi iyi tespit edilmiş bir fiyat teklifi verilemez. Yine buna bağlı olarak farklı fiyat teklifleri üzerinde doğrudan etkili olan sabit ve değişken giderler önceden belirlenen bir yöntemle iyi dağılamazsa, özellikle taahhüt ve sözleşmeye bağlı projelerde, işletme zarar eder. Bu bakımdan maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaç vardır. Üretim işletmelerinde maliyet muhasebesinin sağladığı bilgilerin yönetimin etkinliği açısından çok önemlidir (Görmüş, Alparıslan ve Yeşil, 2015: s16). Ancak bu noktada tamamen gelenekçi bir yöntemle maliyet hesaplamasının yeterli olmadığını ifade etmemiz gerekir. Çünkü bu yöntem somut verilere dayalı ortaya çıkmış ve geleceğe yönelik fikir verme noktasında yeterli olmayabilir. Geleneksel yöntemlerle iş süreçleri oluşturmak işletmelerin verimsiz çalışmasına sebep olabilir (Ülker ve Başaran, 2008:152).

Özellikle ihracata dayalı kalkınma ve dış ödemeler bilançosunu denkleştirme planları yapan ülkeler işletmeler ihracatı özendirici teşvikler vermektedirler. Bu durum ihracat yapacak olan işletmeleri çok önemli rakiplerle yüz yüze getirmektedir. Uluslararası piyasada gelenekçi maliyet sistemi artık konuşulmamaktadır. Özellikle

Japon üretim mantığının mihamdarlığında yeni maliyet hesaplama teknikleri kullanılmaktadır. Bu teknikler kullanıcılarına çok yönlü maliyet analizleri yapabilmelerini sağlamaktadır. Maliyet analizleri, fiyatlamadan yatırım kararlarının alınmasına kadar geniş bir yelpazede etkili olmaktadır (Yaşar, 2018:3). Dolayısıyla klasik maliyet muhasebe sisteminin sağladığı gerçek veriler kullanılarak fiyatlandırmalarda kullanılmalıdır. Tüm bu faaliyetlerin bir sistem içinde yürütülmesi gerekir. Fiyatlandırma kararlarının verilmesinde maliyet verileri kullanılırken işletmenin üretim kapasitesinin de hesaplanması gerekir. Özçelik'in (2019:1) ifade ettiği gibi; işletmeler her durumda tam kapasiteyle çalışamaz.

İşletmeler çoğu zaman az ya da çok düşük kapasite ile çalışırlar. Bu nedenle kurulacak maliyetleme sistemleri atıl kapasiteyi ölçme ve anlama sürecini desteklemelidir. Maliyet sisteminden elde edilen verilerin fiyatlandırma için çok önemli olduğunu ifade eden Tutkavul & Elmacı (2016:s.659) yüksek fiyatlara temkinli yaklaşmak gerektiğini ifade etmişlerdir. Yani her yüksek fiyat mutlak yüksek kar olarak kabul edilmemelidir.

Rekabet ortamındaki tüm bu değişimler bir taraftan maliyetlerin doğru hesaplanmasını ve muhasebeye aktarılmasını daha önemli hale getirirken diğer yanda mali tablolar raporlamanın önemini daha da artırmaktadır. Çünkü günümüzde mali tablolar geçmişten çok daha fazla önem kazanmıştır. Örneğin; finansal piyasalarda işlem yapan işletmelerin mali analizinde, finans sektöründe, konkordato süreçlerinde, yatırım, ihale kararlarında, işletme ortaklıklarında ve kâr amaçlı finansal yatırımlarda gibi birçok alanda mali tablo verileri kullanılmaktadır. Bu mali tabloların en önemli kalemlerinden bazıları da net satışlar, dönem net karı ve satışların maliyetidir. Özellikle dönem net karı üzerinde en çok etkili olan satılan malın maliyeti bir yöntem dâhilinde bulunmaktadır. Bu bakımdan bu verilerin denetçiler tarafından daha da dikkatli incelenmesi gerekir. Ancak mali tabloların gerçeğe uygun sunumunun denetiminde görev alan bağımsız denetçilerin ücretlerinin denetlenen işletme tarafından verilmesi denetçinin raporlarına güveni azaltabilir (Acar ve Senal, 2011: 33). Bu durum etiksel ikilem doğurur. Bu kapsamda denetçilerin etik davranış sergilemelerini düzenlemek üzere hem Uluslararası Denetim Standartları hem de diğer düzenleyici yapılar çeşitli prensipler getirmektedir.

Türk Denetim standartları bağımsız denetçilerin etiksel sapmalar göstermemesi için denetim yetkisinin kaldırılmasına varan yaptırımlar getirmiştir. (FRC 2018, 5) Finansal raporlama konseyi ise, denetimde yüksek kaliteli için gerekli ve zorunlu kalite güvencesi ile destek sağlamaktadır. 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’yle denetçilerin sürekli eğitimi yasallaştırılmıştır. Türkiye Denetim Standartları (TDS) 2013 yılından itibaren yayınlanmaya başlanmıştır. Bu standartların yayınlanmasında ve değişikliklerin takip edilmesinde Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) ile görevlendirilmiştir. Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu standartların yayınlanmasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nu (IFAC) temel referans almaktadır. KGK Türkiye’de 2013 yılından başlayarak ve çeşitli güncellemeler yapılarak üç alanda standartlar yayınlamıştır. Bunlar; eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartlarıdır.

Muhasebe ve denetim alanlarında düzenleyici kurum olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) yetkilidir. Bu kurul (IFAC), uluslararası muhasebe ve denetim alanındaki standartların uluslararası uyumunu sağlamak ve standartları yaygınlaştırmak görevi üstlenmiştir. IFAC 7 Ekim 1977 de Almanya’nın Münih kentinde kurulmuş ve son yıllarda iki milyondan fazla muhasebe meslek mensubunu temsil etmektedir. Türkiye’den de, “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” (TMUD) 1977 yılında Kurucu Üye olarak IFAC’a üye olmuştur. Daha sonra 1994 yılında da “Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği” (TÜRMOB) IFAC’a üye olmuştur. Günümüzde Türkiye’de 2019 yılı sonu itibariyle yetkilendirilen denetçi sayısı ve unvanları ise 3.069 Yeminli Mali Müşavir (YMM), 15.552 kişi Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM) olmak üzere toplam 18.621’dir.

Bağımsız denetçiler mali tabloların denetiminde görev aldıklarında maliyetlerin bir yöntem kapsamında hesaplanması ve raporlanmasında iki tür birbirine farklı düşüncenin varlığından haberdardırlar. Bunlardan birisi; İşletme açısından maliyet yöntemi, ekonomik kararlar almak için çok önemlidir. Aynı zamanda maliyetleme yöntemi karlılık ve yasal yükümlülüğe doğrudan etki etmektedir. Bu bakımdan maliyetler ne kadar düşük olursa o kadar işletme lehine bir durum söz konusu olur.

Diğer yanda bağımsız denetçi açısından maliyet yöntemi; mali tabloların güvenilirliği için çok önemli olmaktadır. Çünkü maliyet yöntemi özellikle gelir tablosunu doğrudan etkilemektedir. Bu çalışma, bağımsız denetçilerin işletmelerin maliyetleme sistemleri hakkındaki düşüncelerinin ortak yönünü test etmeyi hedeflemiş bulunmaktadır. Bu amaçla dört aşamalı bir çalışma kurgulanmıştır. Çalışmanın giriş kısmını takiben maliyet ve fiyat yöntemlerinin açıklanarak bu kararların nasıl alındığı gösteren ikinci bölüm oluşturulmuş, üçüncü bölümde konu ile ilgili literatür çalışmaları sunulmuş ve dördüncü bölümde ise çalışmanın teorik kısmı ve sonuçlar sunulmuştur.

#### 4.1. LİTERATÜR TARAMA VE HİPOTEZ GELİŞTİRME

Literatürde maliyetleme yöntemleri ile fiyatlandırma arasındaki ilişkiyi inceleyen aynı zamanda maliyet yöntemlerinin muhasebe standartlarının da ele alındığı birçok çalışma yer almaktadır. Bu bölümde, çalışma modeline uygun olarak bağımsız denetçi ve işletme yöneticilerinin perspektifinden maliyetleme yöntemlerinin algılanan önemi, BOBİ FRS, TFRS ile ilişkisi ve bunların fiyatlandırma kararlarına etkisi arasındaki ilişkiyi belirlemeye dönük çalışmalar ve ampirik analiz sonuçları incelenmiştir.

Tutkavul & Elmacı (2016) yaptıkları çalışmada kaynak tüketim muhasebesi modelinin doğru ürün maliyet belirleme perspektifinden, stratejik karar örneği olan fiyatlandırma kararlarında ne kadar etkinlik sağlayacağını araştırmışlardır. Ayrıca bu çalışma; temel olarak geleneksel maliyetleme modelleri ile çağdaş maliyetleme modellerinde üretilen maliyet bilgilerinin fiyatlandırma kararlarına etkilerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bunun için çalışmalarında geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi modeli kullanmışlar. Araştırma sonucunda; işletmelerin doğru, güvenilir, gerçeğe uygun maliyet bilgilerinin üretilmemesinin işletmelerin en temel amaçlarından birisi olan kâr elde etme amacını olumsuz yönde etkilediğini ve doğru olarak alınan bir fiyatlandırma kararının işletmelere rekabet üstünlüğünü sağlayabileceğini belirtmişlerdir.

Tanç & Gümrah (2016) bağımsız denetçilerin şeffaflık raporları çerçevesinde sürekli eğitim politikaları hakkında durumlarını tespit etmek amaçlı bir çalışma sürdürmüşler. Yazarlar yaptıkları çalışma sonucunda, denetim kuruluşlarının sürekli mesleki eğitim kavramını gerçek manada kavrayamadıklarını ve bu kuruluşların bilgi paylaşımına da çok açık olmadıklarını tespit etmişlerdir.

Öztürk & Alsamarrai (2019: s130) tarafından yapılan çalışmada, mamul maliyetlerinin daha doğru bir şekilde hesaplanmasını sağladığını düşündükleri, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZDFTM) yönteminin bir firmada uygulanabilirliğinin araştırmayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda; (ZDFTM) sisteminin uygulanması sayesinde genel üretim maliyetlerinin mamullere daha doğru bir şekilde dağıtıldığı ve maliyetlerin daha doğru hesaplandığını gözlemlemişlerdir

Sakarya & Yazgan & Yıldırım (2018) Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS'lerin meslek mensupları tarafından algılanışına yönelik tutum ve algılarını ölçmeye yönelik çalışmalarında; muhasebe meslek mensuplarının standartlar hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahip oldukları, standartlar hakkında meydana gelen değişiklikleri takip ettikleri, ancak standartların metinlerini yeterli düzeyde anlaşılır bulmadıklarını belirttiklerini dile getirerek muhasebe meslek mensuplarının standartlarla ilgili düzenli bir eğitim programına ihtiyaç duydukları tespit etmişlerdir.

Köroğlu ve Dendeş (2017) tarafından Aydın ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi politikaları ve teknikleri üzerinde bir çalışma yapılmıştır. Araştırma Aydın ilinde faaliyette bulunan işletmelerin geleneksel veya çağdaş maliyet muhasebe sistemlerinden hangilerini kullandıkları tespit edilmeyi amaçlamıştır. Herkes kadar bu ilde daha çok geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımlarını benimsedikleri görülse de çalışma sonunda yeni maliyet sistemlerinin daha kabul gördüğü ve maliyet sistemlerinin yenilenmeye ihtiyaç duyduğunu belirlemişlerdir.

Yaşar (2018) tarafından yapılan ve maliyet analizlerinin değişik maliyet yöntemlerine göre tartışmasını konu aldığı çalışmada; geleneksel maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyetleme sistemleri karşılaştırmayı hedeflenmiştir. Yazar çalışmanın sonucunda yöntemlerin maliyetler üzerinde etkisini test etmiştir. Çalışmanın sonucunda geleneksel maliyet tutarlarının

gerçekçi olmadığı, zaman esaslı maliyetlemenin faaliyete dayalı maliyetlemeye göre daha tutarlı olduğu sonuçlarına ulaşmıştır.

Ülker & Başaran (2008) tarafından yapılan ve geleneksel iş ortamı faaliyetlerinin verimsizliğe sebep olduğunu iddia ederek hücresel imalat sistemini ele aldıkları çalışmada, hücresel imalat sistemine bağlı olarak faaliyete dayalı maliyetleme modeli önermiştir. Çalışmanın sonucunda maliyet yöntemi olarak FTM sisteminin kullanılmasını önerdikleri ve bu yöntemin birim maliyetleri daha iyi ortaya koyduğunu ifade etmişlerdir.

Parlakkaya (2004) tarafından yapılan ve modüler üretimde maliyetleme ve fiyatlandırma sorunlarının tartışıldığı çalışmada, gelişen rekabet ortamında bireylerin tercihlerinin değiştiği ve çeşitlendiği dolayısıyla bu beklentilerin karşılanabilmesi için modüler üretimin geliştirilerek farklı maliyetleme ve fiyatlandırmanın yapılması gerektiğini belirlemiştir.

Şenol & Özçelik (2015) tarafından Batı Akdeniz bölgesinde bağımsız çalışan 246 muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi algılama düzeylerinin tespiti ve uygulama sürecine bakış açılarını ortaya koymayı amaçlayan bir çalışma yürütmüşler. Çalışmanın sonucunda KOBİ TFRS'nin KOBİ'ler için gerekli olduğuna inanıldığı ancak KOBİ'lerin bu uygulamaya henüz hazır olmadıkları ve meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yetersiz olduğunu tespit etmişlerdir. Çözüm olarak ta kapsamlı bir eğitim önermişlerdir.

Acar & Senal (2018) tarafından yapılan bağımsız denetim ve kalite konulu çalışmalarında bağımsız denetimde denetçiye ilişkin bağımsız davranma konusunda, özellikle denetçi ücretin yüklenilmesi konusunda, tereddütlerin olduğu konulu çalışmada Kamu Gözetimi Muhasebe ve Standartları Kurumu'nun (KGK) çalışmalar yapması gerektiği ve böylece muhasebe ve denetimin kalitesinin artırılabilceği belirtilmişlerdir.

Özyapıcı'nın (2015) sağlık kurumlarında hizmet maliyeti üzerine yaptığı çalışmada klasik maliyet sistemlerinin doğru bilgi üretmediğini belirterek, Kaynak Tüketim Muhasebesi kapsamında maliyet bilgilerinin alınacak kısa vadeli kararlarda stratejik bilgiler sunduğunu dile getirmiştir.

Pazar Çeviren & Şahin (2013) tarafından yapılan çalışmada, ileri bir maliyetleme sistemi olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi (FTMS) ve özellikleri ele alınmış sistemin yoğun rekabet aşamasında önemli görev üstendiği dile getirilerek Doğru maliyet bilgisinin fiyatlama ve üretimde daha doğru kararlar alınmasına olanak sağlayabileceği tespit edilmiştir.

Alparslan Şahin GÖRMÜŞ, Handan BULCA, Tolga YEŞİL(2015:66) tarafından yapılan çalışma konumuzla daha yakın ilişkilidir. Tam ve normal maliyeti konu alan araştırmamız maliyetlerin üretim öncesi ve sonrası hesaplanması durumları ile yakın ilişkidir. Bilindiği gibi fiili maliyet standart maliyetten yöntem itibariyle ayrılmaktadır. Yazarların yapmış olduğu araştırma, standart maliyet yönteminin diğer maliyet hesaplama yöntemlerine göre farklılıklarını ve avantajlı belirlemeyi amaçlamıştır. Bu sistemin işletmeler tarafından kullanılması durumunda ve işletmeler yapısına uygun maliyet sistemi oluşturduklarında meydana gelebilecek sapmaları en aza indirebileceklerini ve yöneticiler daha doğru sonuçlara ulaşabileceklerini ifade etmişlerdir.

Güngörmüş ve Boyar'ın (2010) çalışmalarında ise, Türkiye Muhasebe Standartlarının, stoklar standardına göre standart maliyet yöntemiyle uygulamasını gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada standart maliyet yöntemine stoklar bağlamında örnekler verilmiş, Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan stoklar standardı uygulamasında farklılıkların yapılması önerilmiştir.

Özçelik'in (2013) çalışmasında ise, yalın üretim uygulayan işletmelerin geleneksel maliyetleme sistemleriyle ilgili yaşanan sorunlar araştırılmıştır. Ayrıca bu sorunlar ile standart maliyet yöntemi arasında ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Yalın üretimde değer akışının çok önemli olduğunu dile getiren yazar, yeni üretim sisteminin benimsenmesi durumunda hem klasik hem de modern maliyet sistemlerinin birlikte kullanılması gerektiğini ifade etmiştir.

#### **4.1.1. Kurumsal Destek**

Ülkemizde tüm muhasebe meslek mensupları bağımlı ve bağımsız olarak faaliyetlerini yürütürken, Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali



Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB)'ne üye olurlar. Bu birlik mesleki faaliyetlerle ilgili üyeleri için düzenleyici faaliyetlerde bulunur. Bağımsız denetçi belgesine sahip olanlar ise ayrıca KGK tarafından yetkilendirilmesi ile denetçi olabilmektedirler. Denetçiler Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM)'den oluşmaktadır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde daha iyi sonuçlar alabilmesi için mesleki faaliyetleri boyunca sürekli eğitim programları düzenlemektedir. KGK sürekli eğitiminin amacını şöyle belirtmektedir; sürekli eğitim, etik kurallara uygun ve yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sunulabilmesini sağlayacak mesleki bilgi ve becerilerin, ihtiyaç duyulan seviyede tutulması ve geliştirilmesidir (KGK, erişim tarihi 18.08.2020). Denetçilerin eğitimi aynı zamanda bir zorunluluk sonucudur. Çünkü denetçilerin 3 yıllık dönem içerisinde en az 60 kredi temel mesleki konulardan olmak üzere 120 kredi karşılığı eğitimi tamamlama zorunlulukları vardır.

Meslek mensupları bu eğitimleri çeşitli başlıklardan oluşan yöntemlerle ve yüz yüze eğitim, uzaktan eğitim, işbaşı eğitimi, akademik çalışmalar ve diğer eğitim faaliyetlerinden tamamlayabilirler. KGK'nun öncülüğünde sağlanan bu eğitimler bir taraftan meslek mensuplarına mesleki katkı sağlarken diğer yanda kendilerine sunulan mali tabloların daha güvenilir denetimini sağlar. Düzenlenecek raporlardaki görüşler işletme yönetiminin maliyetlerini hesaplarken ne ölçüde başarılı olduklarını da görmelerini sağlar. Tanç & Gümrah'ının (2016) mesleki eğitimle ilgili olarak denetçilerin düşüncelerini ölçmeyi hedefledikleri çalışmalarında, bağımsız denetçilerin %81,15 oranında eğitime önem verdiklerini tespit etmişler ve bu eğitimlerin de daha çok Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve Vergi Mevzuatı konularında yoğunlaştığını belirtmişlerdir.

Kurumun (KGK) sağladığı eğitim ve mesleki destekle hem işletmelerin mali tablolarını hazırlayan meslek mensupları hem de bağımsız denetçiler denetim mevzuatındaki usuller hakkındaki bilgilerini güncelleyerek kullanıcılara gerçeğe uygun mali verilerin ulaşmasını sağlarlar. Bu anlamda KGK eğitimlerinin sağlayacağı bilgiye ulaşma kolaylığı işletme maliyet yapısının oluşturulmasında etkili olacaktır. Bir başka

ifade ile bilgi akışı maliyetleme yönteminin belirlenmesine ve böylece işletme ürün fiyatlandırmalarında strateji belirlemelerinde olumlu etkisi olacaktır. O halde;

*H1. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.*

*H2. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.*

#### **4.1.2. Uygun Kayıt Yeterliliği**

Bağımsız denetim standardının (BDS200) giriş kısmında, finansal tabloların bağımsız denetimlerinin yürütülmesi sırasında denetçilere bazı sorumluluklar yüklemektedir. Bu standardın 3. maddesinde denetim faaliyetlerinin denetçinin sorumluluğundan söz edilerek denetçinin finansal tablolara kullanıcılar tarafından duyulan güven seviyesini artırmaya yönelik davranışlar sergilemesi gerektiği dile getirilmiştir. Bu bakımdan denetçi kendisine sunulan finansal tabloların kayıtlarının standartlara uygunluğunu denetler.

Finansal raporlardaki bilgiler ne kadar çok gerçeği yansıtırsa o ölçüde finansal yapı hakkında bilgi elde edilir. Finansal raporlarda sunulan verilerden biri de işletmenin tablolarında yayınladıkları satışların maliyeti kalemidir. Denetçi bu kalemi maliyet muhasebesinin sağladığı ve hesap planında yer alan siteme göre denetler. Bir başka ifade ile dönemin üretim maliyetini oluşturan kalemin üretim hesaplarına nasıl aktarıldığını ve kapatıldığını, muhasebenin temel ilkelerini de göz önünde tutarak, denetimden geçirir. Böylece yapılan denetimde işletmenin maliyetleme sistemi incelenerek uygun kayıt sisteminin olup olmadığı tespit edilir. Bu denetim sonunda elde edilen bilgiler geri bildirim yoluyla işletmeye de aktarılacağı için işletmenin kayıtlarının daha sonraki aşamada daha uygun hale gelmesi sağlanır. Bu bakımdan muhasebenin temel ilkelerine ve muhasebe standartların uygun şekilde kayıt yapıldıkça işletmenin maliyetleme yönteminde de daha fazla farkındalık ortaya çıkar. Buna bağlı olarak da maliyet sistemleri hakkında daha fazla karşılaştırma yapılabilir. Bu durum ürün satış fiyatının belirlenmesi politikasına da etki eder. O halde;

*H3. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.*

*H4. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.*

#### **4.1.3. Maliyetleme Yöntemi**

Maliyet kavramı daha çok üretim işletmelerinde kullanılmaktadır. Tek düzen muhasebe sisteminde yedi yüzlü hesaplarda izlenen maliyetler fonksiyonlarına ve gider çeşitlerine göre kaydedilirler. Ayrıca maliyet hesapları grubunda, dönem sonlarında tüketilip tüketilmediğine bakılmadan gelir tablosu hesaplarına aktarılan, faaliyet giderleri de bulunur.

Maliyet giderleri ile faaliyet giderlerini birbirinden ayırmaya yarayan önemli ilke maliyet giderlerinin tüketilmesinde ortaya çıkan külfetler ürün maliyetlerine eklenir. Bu maliyetler ürün satılmadığı müddetçe gidere dönüştürülmezler. Maliyet kavramının tanımlanmasında mevzuat ve muhasebe ilkelerine göre farklılık vardır. Vergi Usul Kanunu (Mad.262) maliyeti daha çok bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler şeklinde değerlendirirken muhasebenin temel ilkelerinde; maliyetin bir ürünü edinimle ilgili tüm giderlerin toplamı olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe sistemi genel çerçeveyi belirleyerek maliyetlerin hesaplanmasında yöntem tercihini işletmelere bırakmıştır. Maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan ve muhasebe sisteminin kabul ettiği birçok yöntem vardır. Genel olarak bu sistemler geleneksel ve çağdaş yöntemler olarak adlandırılmaktadır. Ülkemizde önemli düzeyde geleneksel (klasik) yöntemlerin daha fazla kullanıldığını, çağdaş maliyet yöntemlerinin (Zaman esaslı maliyetleme, hedef maliyetleme, just in time vb.) kullanımının sınırlı olduğu söylenebilir. Bu genel iki yöntem literatürde tartışılmaktadır. Geleneksel maliyet sistemlerinin yetersiz bilgi sağladığını belirten (Ploss, 1990) aynı zamanda bu bilgilerin yönetim muhasebesi için tehlike oluşturduğunu söylemektedir.

Geleneksel maliyetlendirme sistemlerinde, üretim sürecinin her aşamasında ürüne maliyet eklendiğini ifade eden (Maher, 1997:s54) gelecekte bu yöntemin ihtiyacı karşılayamayacağını belirtmiştir. Yazar geleneksel maliyetleme yerine geriye dönük maliyetlendirme yöntemini önererek bu yöntemde envanter seviyelerinin minimumda tutulacağını belirtmiştir.

Günümüzde yaşanan rekabet nedeniyle çağdaş yöntemlerden olan hedef maliyetleme yöntemi daha fazla önem kazanmıştır. Bu yöntem; bir mal veya ürün yaşam süresi boyunca ürün maliyetlerinin düşürülmesini hedef alan ve satış faaliyetlerinin kontrolüne yönelik olarak geliştirilen stratejik bir kar ve maliyet yönetim sürecidir (Kaya, 2010, 315). Bu kapsamda hedef maliyetleme, bir mal veya hizmet için beklenen kar oranını kazandıracak katlanılabilir maliyet düzeyi şeklinde de tanımlanabilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002, 121).

Maliyetler, işletmenin hedeflediği bir sonuca ulaşması için katlanılması gereken fedakârlıkların parasal tutarı (Büyükmirza, 2009: 44) olarak tanımlanmıştır. Yükçü (2007: 25) ise maliyetleri ticari işletmelere göre farklı tanımlarken, üretim işletmeleri için maliyetler; üretilen malın tamamen mamul haline gelmesi için katlanılan üretimle ilgili tüm fedakârlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturduğunu belirtmektedir. Çağdaş maliyet ve maliyet yönetimi anlayışını, işletmelerin maliyetlerini düşürmek ve stratejik pozisyonlarını iyileştirmek için maliyet yönetim tekniklerinin uygulanması olarak tanımlayabilir (Cooper ve Slagmulder, 2003:5).

Maliyetlerin hesaplanması için geliştirilen yöntem ve teknikler “Maliyetleme Sistemleri (Maliyet Hesaplama Yöntemleri)” olarak tanımlanmaktadır. Maliyetleme sistemleri, maliyetlerin yönetim kararlarını nasıl etkilediklerini belirleyen araç ve tekniklerin toplamıdır (Horngren, Charles T., Sundem, Gary L. Ve Stratton, William O.(2001).

Maliyetleme sistemleri, üretilen mamullerin hesap dönemleri itibariyle maliyetlerini hesaplayan, maliyet giderlerini izleyen ve bu giderlerin kontrol edilmesine yardımcı olan sistemler olarak tanımlanmaktadır (Yaşar, 2018:s2). Pazar Çeviren & Şahin (2013: 8) günümüzün işletmelerinin gelişmiş ve yoğun küresel rekabete açık olduğunu belirterek işletmelerin maliyet yönetim sistemlerini oluşturmaları gerektiğini belirtmektedir.

Maliyetlerin tespiti, kontrolü ve performans değerlerine yönelik yeni yaklaşımlar maliyet yönetim sistemi içerisinde geliştirilmelidir. Yeni yaklaşımların geliştirilmesinde, maliyet yönetim sistemlerinin belirli amaçları göz önünde tutulmalıdır (Johnson and Kaplan, 1987:227-228). Etkili bir maliyet muhasebesi sistemi, işletmelerin ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesinde ve giderlerinin kontrol altına alınmasında önemli bir yer tutmaktadır (Köroğlu ve Dendeş, 2017).

İşletme faaliyetlerinin verimliliği maliyetlerle doğrudan ilişkili olduğu için faaliyet maliyetlerinin de doğru olarak belirlenmesi gerekir (Ülker, 2008:152). Maliyet sisteminin kurulabilmesi için en az üç maliyet yönteminin birlikte kullanılması gerekir. Örneğin bir işletme maliyetlerini üretim sonrası (Fiili Maliyet Yöntemi), maliyetlerine etki eden tüm giderleri (ilk madde ve malzeme, sabit ve değişken genel giderleri ve işçilik) hesaplamaya (Tam maliyet Yöntemi) dâhil ederek safha veya sipariş veya herhangi birini kullanarak bir sistem kurabilir. Üstteki üç yöntemin bileşimi Ülkemizde çok kullanılmaktadır. En azından bu geleneksel yapı geliştirilmelidir. Fiili maliyet yerine standart maliyet yöntemi kullanılarak daha esnek bir fiyatlandırma yapılabilir. Ayrıca sipariş veya işin özelliğine göre sabit ve değişken giderler üzerinde değişiklik yapılarak ve işin niteliğine göre kar marjlarında değişiklik yapılarak rekabetçi fiyatlar belirlenebilir. O halde;

*H5. İşletmelerin maliyetleme yöntemi ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.*

#### **4.1.4. Fiyatlandırma Kararları**

İşletmeler bakımından fiyatlandırma kararları çok yönlü stratejiler sonucu verilebilmektedir. İşletmenin üretim yapısı, bulunduğu sektör, rekabet ortamı, işletmenin pazardaki yeri, fiyatları etkileyebilme gücü ve içinde bulunduğu finansal pozisyon ürün fiyatlandırmasında etkili olur. Muhasebenin temel ilkelerinden olan işletmenin sürekliliğini sağlama günümüzün en önemlisi işletmecilik sorunlarının başında gelmektedir. Ayrıca daralan ekonomiler Dünya siyaseti ve küresel salgınlar işletmelerin fiyat politikalarını fazlasıyla etkiler duruma gelmiştir. Rowley (1997:185)

fiyatlandırma amaçlarının şu hususlar olabileceğinden söz etmektedir bunlar; orta ve uzun vadede hayatta kalma, yıllık bazda kar elde etme, belirli bir yatırım geri dönüşü (ROI) seviyesine kısa sürede ulaşma, pazar payının korunması veya artırılması, nakit akışı ve likidite sağlamasıdır. Tüm bu amaçlara ulaşabilmek için maliyetlemeye bağlı fiyatlandırma ile sermaye maliyetlerinin doğru yönetilmesi gerekir.

İşletmeler fiyatlandırma kararlarında bir taraftan içsel fiyatlandırma politikaları ile hareket ederken aynı zamanda müşteri taleplerini de dikkate almalıdırlar. Çünkü serbest piyasa koşullarında fiyatlandırma kararlarının alınmasında alt sınırını maliyetler üst sınırını ise müşteri algılarının belirlerken maliyet bilgileri fiyatlandırma kararlarının temelini oluşturur Tutkavul & Elmacı (2016). Bu bakımdan geleneksel maliyetlemede olduğu gibi fiyattan maliyetin çıkarılması ile kar oranı belirlenmemektedir. Bu bakımdan işletmenin belirleyeceği kar miktarına ulaşabilmek için hedef maliyetlemede olduğu gibi öncelikle piyasa fiyatının öğrenilmesi ve bu fiyat üzerinden hangi miktarda ürün satışı ile hedef kara ulaşılacağı hesaplanmalıdır. Ayrıca işletmenin maliyetleme yöntemi değiştirilebilir. Örneğin küresel piyasalarda popüler olan faaliyet tabanlı bir maliyetleme yöntemi tercih edilebilir. FTM, daha doğru maliyet bilgileri sağlayarak ve gerek maliyetten fiyata gerekse de fiyattan maliyete fiyatlandırma stratejilerinde etkin rol oynayarak mamullerin, hizmetlerin ve müşterilerin daha doğru fiyatlandırılmalarını sağlamaktadır (Yükçü vd., 2012: 13). İşletme (FTM) sistemi yerine bu sistemin eksikliğini gidermek için ortaya atılan zaman esaslı maliyetlemeyi kullanabilir (KÖROĞLU, Çağrı., DENDEŞ, Aslı ERİNCİK 2017). Bu sistem diğer anlayışlara kıyasla son derece basit, düşük maliyetli ve daha güçlü çözümler sunan bir anlayış olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007: 7). Bu sistem, işletmelere maliyet yönetim sistemlerini geliştirme olanağı sağlayarak süreç geliştirme için öncelikleri belirleme, ürün ve hizmet miktarını belirleme, müşteri siparişlerini fiyatlandırma ve müşteri ilişkilerini karşılıklı fayda esasına göre yönetmede (KÖROĞLU, Çağrı., DENDEŞ, Aslı ERİNCİK 2017) kendilerine çok fayda sağlayacak yeni bir çağdaş maliyet yöntemi olarak tanımlanabilir (Kaplan ve Anderson, 2004: 133). Bu aşamada işletmelerin her fırsatta yüksek kar hedeflememesi gerekir. Bu anlayışın çok yönlü sakıncalarından biri de yüksek fiyatın karşısında çok miktarda farklı seçeneklerin, ikame ürünlerin ve işletmelerin olmasıdır.

İşletmeler karlılığı bir amaç olarak görmekte ve karlılıklarından fedakârlık etmek istememektedirler. Dolayısıyla kontrol altına alıp planlayacakları unsur maliyetlerdir (Demir, 2008). İşletmelerin fiyatlandırma kararlarında belirleyeceği yüksek fiyatların her zaman kâr maksimizasyonuna neden olmamaktadır (Tutkavul. Kadir ve Elmacı, 2016:3). Fiyatlandırmada pazar ve alıcılar etkili olmaktadır. Ürün fiyatlandırması modelleri tüketici ve müşteri davranışlarına duyarlıdır (Wolkenfelt, Marcus Renatus Johannes., Situmeang, Frederik Bungaran Ishak. (2020). Rekabet ortamının yoğun olduğu pazarlarda işletmeler fiyat belirleme konusunda zorlanmaktadır. Çünkü fiyat piyasada belirlenmektedir (Aydın ve Bacak, 2018).

Fiyatlandırma kararlarını; organizasyonel faktörler, ürün yaşam döngüsü, segmentasyon ve ürün konumlandırma, müşteri faktörleri, dağıtım, pazar faktörleri, rekabet, çevre faktörleri etkilemektedir (Rowley (997:185). Aynı zamanda işletmeler fiyat belirlerken maliyet yöntemlerini de dikkate almak isterler. Çünkü maliyet yöntemlerine göre aynı tür girdilerin toplamı farklılık gösterir. Örneğin tam maliyet yöntemini benimseyen işletmenin maliyetleri normal maliyet yöntemine göre daha yüksek çıkar. Bu durumda ürün fiyatı da yüksek olur. Tabi tüm bu tercihler her bir işletmenin alacağı stratejik kararlara göre şekillenir. Alınacak kararlarda işletmenin yasal düzenlemeler de etkili olur. Vergi Usul Kanunu (VUK) ile karşılaştırıldığında, BOBİ FRS/TFRS'na göre yapılan maliyetlemeler kullanıcılarının daha güvenilir ve ekonomik karar almasını sağlayabilir. Araştırma modelimizde maliyet yöntemlerinin seçiminde etkili olan unsurlar araştırılmıştır.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### METODOLOJİ VE ÖLÇME HİPOTEZ ÖZETLERİ

#### 5.1. METODOLOJİ VE ÖLÇME HİPOTEZ ÖZETLERİ

Araştırma Türkiye'nin en fazla denetçi meslek mensubunun bulunduğu şehirlerden seçilmiştir. Bu şehirler; Bursa, İstanbul, İzmir, Ankara, Bilecik, Konya, Balıkesir, Eskişehir ve Ankara'dır. Veri toplama yöntemi olarak Kolayda Örneklem Yöntemi kullanılmıştır. Anket formları hem elektronik posta yoluyla gönderilmiş hem de meslek mensuplarının bürolarına gidilerek yüz yüze doldurulmuştur. Ayrıca Birlik ve Meslek odaları ile temasa geçilerek denetim toplantı ve organizasyonlarında yüz yüze yöntemle uygulanmıştır.

Türkiye bağımsız denetim alanında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu (KGK) yetkilendirilmiştir. Dünyada denetim faaliyetlerinin çok önem kazandığı günümüzde bağımsız denetçilerin mesleki yükleri ve sorumlulukları daha da artmıştır. Bunun sebebi finansal tablolara duyulan ihtiyacın artmasıdır.

Türkiye, Uluslararası muhasebeciler federasyonuna (IFAC-International Federation of Accountants) üyesi olarak ulusal düzenlemelerini bu federasyonun ilkelerini uygun hale getirmektedir. Türkiye UFRS ve TFRS ye uygun hazırlanmış finansal tabloların denetimi için bağımsız denetçilik meslek mensubu sistemini getirmiştir. Türkiye'de bağımsız denetçilerin kimler olabileceği de çıkarılan düzenlemelerle belirlenmektedir.

Günümüzde Türkiye'de denetimde görev alan denetçi sayısı 18.621 kişidir. Bunların 3.69 adedi YMM, 15.552 adedi ise SMMM meslek mensubudur. Buna göre; toplam bağımsız denetçinin yüzde 83,5'i SMMM'lerden, yüzde 16,5'i ise YMM'lerden oluşmaktadır. Bu denetçilerin dışında ayrıca ortaklarını bağımsız denetçilerin oluşturduğu ve Türkiye'de görev yapan dört büyük uluslararası denetim firmaları (the big 4 international auditing firms) da denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır.



Araştırmamızın anket soruları, araştırmanın amacına yönelik olarak, uluslararası alanda kabul görmüş dergilerde yayınlanan makaleler araştırılarak, tespit edilmiştir. Ankette yer alan kurumsal destek, uygun kayıt yeterliliği, maliyetleme yöntemi ve fiyatlandırma kararları değişkenleri literatürde bilimsel niteliği yüksek test edilmiş sorulardan ve uygulamacıların yardımı ile oluşturulmuştur. Bu çalışmada bağımsız denetçi perspektifinden işletmelerde maliyetleme yöntemlerinin kullanılış seviyesi ve tercihlerinin ürün fiyatlandırmasına etkisi araştırılarak işletmenin ekonomik kararlarının bu süreçten nasıl etkilendiği araştırılmaktadır. Sorular bağımsız denetçilere sorulmuştur. İşletme denetimlerinde öne çıkan maliyet ve fiyat kararlarının finansal tablolara yansımaları ile ilgili denetçi görüşleri öğrenilmeye çalışılmıştır. Anket sorularında 5’li likert ölçeği (1 ve 5 arası kullanıldı—5=tamamen katılıyorum (TK); 4=katılıyorum (K) 3=fikrim yok (FY); 2=katılmıyorum (Katılmıyorum); 1=kesinlikle katılmıyorum (KK) kullanılmıştır. Araştırma sorularına verilen cevaplar ve oranları Tablo 6’da olduğu gibidir.

**Tablo 6: Katılımcıların Demografik Özellikleri**

**Frekanslar;**

Anketin Frekans Değişkenleri; bulunulan il, unvan, yaş, cinsiyet, eğitim durumu, denetim şirketinin büyüklüğü, gerçekleştirilen denetim sayısı, ruhsat türü, muhasebe mesleğindeki tecrübe yılı, denetçi olarak mesleki tecrübe yılıdır. Kullanılan istatistik, minimum maksimum ortalamadır. Frekans dağılımı çubuk grafik yardımı ile gösterilmiştir.

İSTATİSTİKLER											
		bulnil	unvan	yas	cinsiyet	egitim	dentsbuy	dentsay	ruhtur	muhltec	mesltec
N	Valid	94	100	92	99	100	92	86	101	93	88
	Missing	14	8	16	9	8	16	22	7	15	20
Mean		2,1063830	2,590000	3,3478	1,2626	1,2200	1,7391	2,070	1,2673	2,4194	1,6136
Minimum		1,00000	1,0000	1,00	1,00	1,00	1,00	1,0	1,00	,00	1,00
Maximum		8,00000	5,0000	5,00	2,00	2,00	4,00	4,0	2,00	4,00	3,00

### Frekans Tabloları;

Anket uygulaması; Bursa, İstanbul, Bilecik, Balıkesir, İzmir, Eskişehir, Ankara ve Antalya olmak üzere 8 ilde gerçekleştirilmiş olup uygulamaya toplamda 108 bağımsız denetçi katılım göstermiştir.

BULUNULAN İL					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	bursa	55	50,9	58,5	58,5
	istanbul	19	17,6	20,2	78,7
	bilecik	3	2,8	3,2	81,9
	balıkesir	4	3,7	4,3	86,2
	izmir	6	5,6	6,4	92,6
	eskişehir	2	1,9	2,1	94,7
	ankara	2	1,9	2,1	96,8
	antalya	3	2,8	3,2	100,0
	Total	94	87,0	100,0	
Missing	System	14	13,0		
Total		108	100,0		

Anket yapılan bağımsız denetçilerin % 49'u Kamu Gözetim Kurumu tarafından "Denetçi" unvanı ile görev yapan bağımsız denetçilerden, % 19'u Sorumlu Ortak Baş Denetçi, %10'nu denetçi yardımcıları (Kamu Gözetim Kurumuna Kayıtlı ve bağımsız denetim faaliyetlerinde görev alan), %8'i Baş Denetçi, %6'sı ise Kıdemli Denetçilerden oluşmaktadır.

UNVAN					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Denetçi Yardımcısı	11	10,2	11,0	11,0
	Denetçi	53	49,1	53,0	64,0
	Baş Denetçi	9	8,3	9,0	73,0
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	20	18,5	20,0	93,0
	Kıdemli Denetçi	7	6,5	7,0	100,0
	Total	100	92,6	100,0	
Missing	System	8	7,4		
Total		108	100,0		

Katılımcı sektördeki bağımsız denetçilerin yaş ortalaması 51 ile 60 yaş arasını göstermektedir. Yaş dağılımında 30 yaşa kadar olan grup içerisinde çoğunlukla bağımsız denetçi yardımcıları bulunmaktadır. 31 yaş ile 40 yaş arasında daha çok hem mali müşavir hem bağımsız denetçi meslek mensupları yer almaktadır. 41 yaş ve üzeri meslek mensupları ise hem yeminli mali müşavir hem bağımsız denetçiler çoğunluktadır.

YAS					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	30 a kadar	8	7,4	8,7	8,7
	31-40 arası	16	14,8	17,4	26,1
	41-50 arası	23	21,3	25,0	51,1
	51-60 arası	26	24,1	28,3	79,3
	61 ve üstü	19	17,6	20,7	100,0
	Total	92	85,2	100,0	
Missing	System	16	14,8		
Total		108	100,0		

Ülkemizde meslek mensupları açısından erkek egemenliği mevcuttur. Bu sebepledir ki ankete 73 erkek, 26 kadın katılmıştır.

CİNSİYET					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	erkek	73	67,6	73,7	73,7
	kadın	26	24,1	26,3	100,0
	Total	99	91,7	100,0	
Missing	System	9	8,3		
Total		108	100,0		

Meslek mensubu olabilmek için lisans mezunu şartı bulunması sebebiyle anket katılımcıları lisans ve lisanstan yukarı eğitim seviyesine sahiptir. Araştırmanın yapıldığı grupta, %72 ile en çok üniversite mezunları yer almaktadır. %20'lik kısım ise yüksek lisans mezunlarından oluşmaktadır.

EGİTİM					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	lisans	78	72,2	78,0	78,0
	yüksek lisans	22	20,4	22,0	100,0
	Total	100	92,6	100,0	
Missing	System	8	7,4		
Total		108	100,0		

Ankete katılan bağımsız denetçilerin, çalıştığı denetim şirketi büyüklüğü göstergesine göre daha çok yerel şirketlerden oluştuğu görülmektedir. %14 bölgesel, %14 ulusal şirketler ve %3 dört büyük şirket olarak adlandırılan Ernst & Young, Klynveld Main Goerdeler (KPMG), Deloitte ve PricewaterhouseCoopers (PwC)' da görev almaktadır.

DENETİM ŞİRKETİ BÜYÜKLÜĞÜ					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	yerel	58	53,7	63,0	63,0
	bölgesel	15	13,9	16,3	79,3
	4 büyük	4	3,7	4,3	83,7
	ulusal	15	13,9	16,3	100,0
	Total	92	85,2	100,0	
Missing	System	16	14,8		
Total		108	100,0		

Bağımsız denetçilere yıl içerisinde tamamladıkları bağımsız denetim raporu sayıları sorulduğunda 40 denetçi yılda 5 adet civarı, 17 denetçi 5 ile 10 adet arası, 12 denetçi 11 ile 15 adet arası ve 17 adet denetçi ise 15 ve üstü raporu tamamladığı ve bağımsız denetim ekiplerinde fiilen çalıştığı görülmektedir.

DENETİM SAYISI					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	5	40	37,0	46,5	46,5
	5-10	17	15,7	19,8	66,3
	11-15	12	11,1	14,0	80,2
	15 üstü	17	15,7	19,8	100,0
	Total	86	79,6	100,0	
Missing	System	22	20,4		
Total		108	100,0		

Anket yapılan Bağımsız Denetçilerin %69'u bağımsız denetim belgesinin yanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir belgesine de sahip meslek mensuplarıdır. %25'lik kısımda bulunan Bağımsız Denetçiler ise Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatına sahiptir.

RUHSAT TÜRÜ					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	smmm	74	68,5	73,3	73,3
	ymm	27	25,0	26,7	100,0
	Total	101	93,5	100,0	
Missing	System	7	6,5		
Total		108	100,0		

Bağımsız denetçilerin hem muhasebe alanında hem denetim alanındaki mesleki tecrübesi denetimlerin daha kaliteli yapılmasını ve hata ve hile kaynaklı verilerin tespit edilmesini sağlar. Katılımcıların tecrübesinin ölçüldüğü muhasebe meslek tecrübesi göstergeleri sonucunda denetçilerin % 19'unun 15 yıla kadar, %27'sinin 15 yıl ile 20 yıl arasında, %23'ünün 21 yıl ile 30 yıl arasında ve %16'sının 31 yıl ve üstü muhasebe alanında tecrübesi olduğu görülmüştür.

MUHASEBE MESLEK TECRÜBESİ					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	,00	1	,9	1,1	1,1
	15 yıla kadar	20	18,5	21,5	22,6
	15 - 20 arası	29	26,9	31,2	53,8
	21 - 30 arası	25	23,1	26,9	80,6
	31 ve üstü	18	16,7	19,4	100,0
	Total	93	86,1	100,0	
Missing	System	15	13,9		
Total		108	100,0		

Ankete katılan katılımcıların denetim meslek tecrübeleri değerlendirildiğinde %46'sının 5 yıla kadar, %20'sinin 6 yıl ile 10 yıl arasında ve %11'inin ise 11 yıl ve üstü denetim alanında tecrübesi olduğu söylenebilir. Denetim alanındaki tecrübe yıllarının muhasebe alanındaki tecrübe yıllarından daha az olmasının sebebi muhasebenin çok daha eski zamana dayanması ve günümüze kadar devam etmesi, bağımsız denetimin ise ülkemizden sonradan artması ve önem verilmesi sebep olarak gösterilebilir. Ayrıca muhasebe sistemi küçük veya büyük her işletmede mutlaka bulunması gereken bir sistemdir. Ancak bağımsız denetim Kamu Gözetim Kurumunun şartlarını belirlediği belli cironun üzerindeki orta ve büyük boy işletmeler için geçerli olan bir durumdur.

DENETİM MESLEK TECRÜBESİ					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	5 yıla kadar	50	46,3	56,8	56,8
	6 ve 10 arası	22	20,4	25,0	81,8
	11 ve üstü	16	14,8	18,2	100,0
	Total	88	81,5	100,0	
Missing	System	20	18,5		
Total		108	100,0		

Anketi cevaplayan katılımcıların demografik özelliklerine bakıldığında şu tespitler görülmüştür. Denetçilerin %9,6 oranındakilerin yaşlarının 30 ve altında olduğu, %17,5 oranındaki denetçilerin yaşlarının 31 ile 40 arasında yer aldığı, %21,2 oranındaki

denetçilerin yaşlarının 41 ile 50 arasında olduğu, %31,4 51 ile altmış ve %20,3 oranındaki denetçilerin ise 61 ve üstü yaşlarda oldukları görülmektedir. Diğer yanda yaşı 50 üstü denetçilerin oranının %51,7 olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçilerin yıllık yapmış oldukları denetim sayısına bakıldığında genel olarak denetim sayısının düşük olduğu görülmektedir. Denetçilerin %46'si yılda besten az denetim yaptığı, beş ile on denetim yapanlarının oranının %19, yılda 11 ile 15 adet denetim yapanların ise oranının %13 ve son olarak yılda 15 ten fazla denetim yapanların oranının ise %22,0 olduğu görülmektedir. Tüm bu sonuçlar denetçilerin henüz yeterli derecede denetim işlevini yürütemediklerini ve denetim anlamında iş yoğunluklarının olmadığını göstermektedir.

Tablo 1'de görüldüğü gibi ankete cevap veren denetçilerin %68,5 SMMM, %25 oranında ise Yeminli Mali Müşavir (YMM) olduğu ve böylece denetçilerin daha çok Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden (SMMM) oluştuğu görülmektedir. Yapılan araştırmamızda denetçilerin denetim mesleğinde geçen sürelerinin ve meslek mensubu olarak geçen süreleri ise şöyledir. Beş yıla kadar denetimde geçen süreye cevap veren 50 katılımcının %46,3 oranında olduğu, %20,4 oranındaki denetçinin iş tecrübesinin beş ile on yıl arasında olduğu ve 10 yıldan fazla olanlarının oranının ise toplam %33,3 olduğu görülmektedir. Diğer yanda muhasebede geçen sürelerin ise doğal olarak denetim sürelerinden uzun olduğu görülmektedir. On beş yıla kadar mesleki tecrübeye sahip olanların oranı %18,5, on beş ile yirmi yıl arasındaki denetçilerin %26,9 olduğu, yirmi ile otuz yıl arasında muhasebe mesleğinde hizmette bulunanların oranının %23,1 ve son olarak otuz yıldan fazla bir süre muhasebe mesleğini yürütenlerin oranının ise %13,9 olduğu görülmektedir.

Sonuçlar muhasebe mesleğinde daha çok on beş ile otuz yıl arasında çalışanların daha fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca tablo 1'de görüldüğü gibi araştırmada cevaplayıcı denetçilerin önemli bir kısmı %50,9 Bursa ve %17,6 İstanbul olmak üzere Marmara Bölgesi denetçileridir. Türkiye'deki vergi mükellefleri daha çok bu bölge toplanmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçiler de daha çok bu bölgede hizmet vermektedir. Bu durum örnek seçimi için normal bir sonuçtur.

## Hipotez özetleri

H1. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

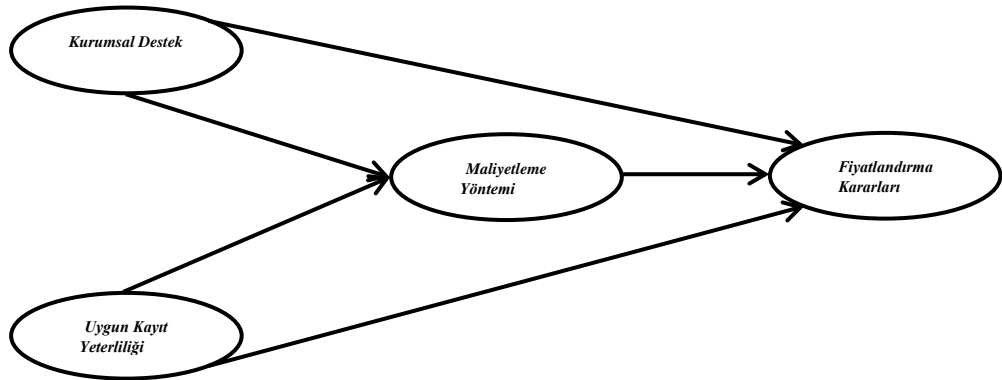
H2. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

H3. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

H4. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

H5. İşletmelerin maliyetleme yöntemi ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Hazırladığımız bu çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Toplanan verilerin değerlendirilmesi için SPSS for Windows 23.0 istatistik paket programı kullanılarak, hipotezlerin doğrulanıp doğrulanmadığı istatistik yöntemler ve SPSS yardımıyla test edilmiştir. Bu amaçla araştırmaya konu olan değişkenlerin faktör analizleri, güvenilirlik analizleri, korelasyon analizi ve regresyon analizleri yapılmıştır.



Şekil 1. Araştırma modeli: bağımsız denetçi perspektifinden maliyetleme yöntemlerinin işletme fiyat belirleme kararları üzerinde etkisi



### 5.1.1. Faktör Analizi Sonuçları

Çalışmamızda bağımsız denetçilerin, işletmelerce kullanılan maliyet yöntemlerinin tespitine ve analizine yönelik görüşlerini ölçmek hedeflenmiştir. Yapılan anket uygulamasından elde edilen veriler, hipotez yapısına uygun olarak faktör analizine tabi tutulmuştur. Bu analizde: denetçilerin işletmelerin fiyat belirleme aşamalarında maliyet verilerine ne ölçüde önem verdiklerini ve hangi yöntemleri daha çok kullandıkları niyet ve tutumlarının gelecekteki davranışları üzerine etkisini ölçmek amacıyla çalışma modeli oluşturulup değişkenler belirlenmiştir.

Birinci modelde bağımsız değişken olarak; kurumsal destek iki soru ile uygun kayıt yeterliliği iki soru ile bağımlı değişken olarak da maliyetleme yöntemleri dört soru ile belirlenmiştir.

İkinci modelde bağımsız değişken olarak; kurumsal destek, uygun kayıt yeterliliği ve maliyetleme yöntemi bağımsız değişken olarak alınmış, bağımlı değişken olarak da fiyatlandırma kararları üç soru ile belirlenmiştir. Bu değişkenlere ait faktör analizi sonuçları tablo 7.' de görülmektedir. Toplam açıklanan varyans tablo görüldüğü gibi % 80,10 olarak gerçekleşmiştir.

Analizde görüldüğü gibi faktör yükleri anlamlı ve olumlu düzeyde yüksek olarak çıkmıştır. İşletmelerin fiyatlandırmada önemli düzeyde maliyet yöntemine dikkat ettiğini ancak farklı fiyat teklifi sunmada yeterli analiz etmediklerini görüyoruz. Ayrıca cevaplayıcı denetçiler maliyet yöntemlerinin dikkate alınmasının çok önemli olduğunu ve bu durumun denetçinin görüşünü etkilediğini belirtmişlerdir.

Tablo 7: Bağımlı Değişkenlere Ait Faktör Yükleri

Toplam Açıklanan Varyans: 80,1%	maliyetyön	fiyatlama	destek	uygunkayıt
Alfa	,880	,852	,882	,792
1.İşletmelerin Fiyat belirlerken maliyetleme yöntemlerini dikkate aldığını düşünüyorum.	,879			
2.Maliyetleme yöntemlerinin işletmelerin fiyat belirleme politikaları üzerindeki etkisi büyüktür.	,894			
3.Mal veya hizmetin maliyetini saptamak, fiyat belirlemede en önemli unsurdur.	,776			
4.İşletmeler fiyat belirlerken maliyet analizi yapmak zorundadırlar.	,643			

5.Maliyet Kontrolü karlılık oranlarının saptanmasında önemli bir rol oynar		,606		
6.İşletmenin fiyat belirlerken kullandığı maliyetleme yöntemlerine göre finansal tablo kullanıcıları açısından BOBİ FRS'na/TFRS'na göre raporlama daha gerçek ve ihtiyaca uygundur.		,794		
7.VUK'na ile karşılaştırıldığında, BOBİ FRS/TFRS'na göre hazırlanan mali tablolar, kullanıcılarının daha güvenilir ve ekonomik karar almasını sağlar.		,838		
9.Kamu Gözetim Kurumu BOBİ FRS ve TFRS hakkında Bağımsız Denetçileri yeterli olarak bilgilendirmektedir.			,918	
10.Kamu Gözetim Kurumu BOBİ FRS ve TFRS hakkında Bağımsız Denetçileri yeterli olarak bilgilendirmektedir.			,856	
15.Bağımsız denetime tabi işletme; BOBİ FRS veya TFRS göre maliyetleme yöntemlerinin kullanılmadan kayıt yapılması denetim görüşünü etkilemektedir.				,900
16.İşletmenin maliyetleme yöntemleri, bağımsız denetçi tarafından, kilit denetim konusu olarak seçilebilir.				,697

Çözüm (Extraction) Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi

Rotasyon Yöntemi: Kaiser Normalizasyonu ile Varimax

### 5.1.2. Güvenilirlik Analizi Sonuçları (Reability)

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktör dağılımına uygun olarak, her bir değişkenin alfa katsayılarına bakılmıştır. Faktör analizleri sonucunda ortaya çıkan ve aşağıda tablo 8' te verilen değerlerin oldukça tatmin edici düzeyde olduğu görülmüştür. Literatürde güvenilirlik analizi sonucunda ortaya çıkan değerlerin kabul edilebilir seviyede olabilmesi için alfa değerinin en az 0,6 olması gerektiği (Bagozzi and Yi, 1988) belirtilmektedir.

Tablo 8: Güvenilirlik analizi sonuçları bağımsız, bağımlı değişkenlere ilişkin soru adetleri ve alfa katsayıları

Değişken adı	Soru adedi	Analizde çıkarılan soru adedi	Çıkarılan soru no	Alfa Katsayısı ( $\alpha$ )
1. Kurumsal Destek	2	1	8	,882
2. Kayıt Yeterliliği	2	2	11,12	,792
3. Maliyetleme Yöntemi	4	-	-	,880
4.Fiyatlandırma Kararları	3	-	-	,852
Toplam	11	3	3	-

### 5.1.3 Korelasyon analizi

Tablo 9: Korelasyon, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Değişkenler	Ortalama	Stnd.Sapma	Cev.S	Maliyety	destek	kayıt	fiyat
1. Maliyetleme Yöntemi	3,9167	,95274	104	1			
2.Kurumsal destek	2,2546	1,32463	106	,343**	1		
3. Kayıt Yeterliliği	3,3519	1,15859	106	,419**	,524**	1	
4.Fiyatlandırma Kararları	3,7407	1,10820	106	,590**	,536**	,643**	1

\*\* Korelasyon,  $\rho=0,01$  seviyesinde anlamlı (çift yönlü)

\* Korelasyon,  $\rho=0,05$  seviyesinde anlamlı (çift yönlü)

Tablo 9’da araştırma konusuna ait değişkenlerin korelasyon katsayıları, ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Analiz aşamasında, bağımsız değişkenler ilk sıralarda olmak üzere sıralanmış daha sonrada bağımlı değişken değerlemeye alınmıştır. Ortaya çıkan sonuçlara göre değişkenlerin arasında önemli düzeyde ilişki vardır. Örneğin fiyatlandırma kararları maliyet yöntemlerinden tatminkar düzeyde etkilenmekte olduğu ,590\*\* görülmektedir.

### 5.1.4. Regrasyon Analizi ve Hipotez Testleri

$$\text{Model 1: } Y_1 = \beta_0 + \beta_1.X_1 + \beta_2.X_2 + \beta_3.X_3 + \beta_4.X_4$$

Tablo 10. Değişkenlerin Bağımlı Değişkenler Üzerine Etkisi

Değişkenler	Beta ( $\beta$ )	Anlamlılık ( $\rho$ )
H1: Kurumsal Destek	,122	,102
<b>H3: Kayıt Yeterliliği</b>	<b>,272**</b>	<b>,002</b>
Bağımlı Değişken: Maliyetleme Adjusted ( $R^2$ ) R Square = ,197 F = 12,862**		
Değişkenler	Beta ( $\beta$ )	Anlamlılık ( $\rho$ )
<b>H2: Kurumsal Destek</b>	<b>,178*</b>	<b>,006</b>
<b>H4: Kayıt Yeterliliği</b>	<b>,365**</b>	<b>,000</b>
<b>H5: Maliyetlendirme</b>	<b>,415**</b>	<b>,000</b>

Bağımlı Değişken: Fiyatlandırma Kararları

Adjusted (R<sup>2</sup>) R Square = ,570

F = 46,003\*\*

\*\* Korelasyon,  $\rho = 0,01$  seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)

\*Korelasyon,  $\rho = 0,05$  seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)

Tablo 10.'da görüleceği gibi maliyetleme yöntemi bağımlı değişkeni ile bağımsız değişkenler; kurumsal destek ve kayıt yeterliliği faktörleri model 1. gereği analize tabi tutulmuştur. Analiz neticesinde elde edilen değerler;  $R^2 = ,197$  ve  $F = 12,862^{**}$  ve  $\rho < 0,00$  seviyesinde değerler tespit edilmiştir.

Açıklanan regresyon analizi sonucunda; maliyetleme yöntemleri bağımlı değişkeni ile kurumsal destek bağımsız değişkeni arasında bireysel faktörler arasında  $\rho < 0,102$  anlamsız ve doğrulanmayan ve reddedilip desteklenmeyen, maliyet yöntemleri ile kayıt yeterliliği faktörler arasında ise  $\rho < 0,02$  ve beta ,272\*\* olarak pozitif yönde anlamlı ve desteklenen korelasyon bulunmuştur. Ortaya çıkan bu sonuçlar  $H_1$  hipotezinin desteklenmediği ancak  $H_3$ ' ün anlamlı kurulduğunu göstermektedir. Yine Tablo 10.'da görüleceği ikinci fiyatlandırma kararları bağımlı değişkeni ile kurumsal destek, kayıt yeterliliği ve maliyetlendirme faktörler analize tutulmuştur.

Analiz neticesinde elde edilen değerler;  $R^2 = ,570$  ve  $F = 46,003$  ve  $\rho < 0,00$  seviyesinde oldukça tatminkar değerler tespit edilmiştir. Açıklanan regresyon analizi sonucunda; kurumsal destek ile fiyatlandırma kararları arasında  $\rho < ,006$  ve beta ,178\*\* anlamlı, kayıt yeterliliği ile fiyatlandırma kararları arasında ise  $\rho < 0,00$  ve beta ,365\*\* pozitif yönde anlamlı korelasyon bulunmuştur. Ayrıca maliyetlendirme ile fiyatlandırma kararları ise  $\rho < 0,00$  ve beta ,415\*\* seviyesinde anlamlı ve pozitif bir korelasyon olduğu görülmüştür. Ortaya çıkan bu sonuçlar  $H_3$   $H_4$   $H_5$ 'lerinin anlamlı kurulduğunu göstermektedir. Ayrıca maliyetleme ile beraber destek,536\*\* ve uygun kayıt ,643 seviyesinde fiyatlandırma kararları ile yüksek oranda ilişkili olduğu görülmektedir.

Pozitif katkıya sahip değişkenler üzerinde karşılaştırma yapıldığında, maliyetlendirme ile fiyatlandırma arasında önemli bir bağlantı olduğu,  $\rho < 0,00$  anlam düzeyinde ve 0,415 gibi yüksek bir  $\beta$  değeri ile bu ilişkinin denetçiler tarafından oldukça önemli görüldüğü anlaşılmaktadır. Bu beklentinin işletmeler tarafından

sürdürülen maliyet hesaplamalarının ve analizlerinin neticesinde fiyat teklif oluşturmanın işletmeye değer kattığı dolayısıyla işletmelerin rekabetçi fiyatlar verebildikleri gözlemlenmiştir. Yine elde edilen bulgulara göre işletmelerin kurumsal destek alması, düzenleyici KGGK ve birlik örgütlerinin işletmelerin kullanımı için bilgi paylaşması, maliyetlendirme sistemleri üzerinde çok etkili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum işletmelerin dinamik ve değişken koşullar altında esnek maliyetleme yapmalarından kaynaklanmaktadır. Diğer yanda denetçiler uygun kayıt yapabilme kapasitesinin daha fazla olduğu işletmelerin daha iyi maliyetleme yapabildiklerini dile getirmişlerdir.

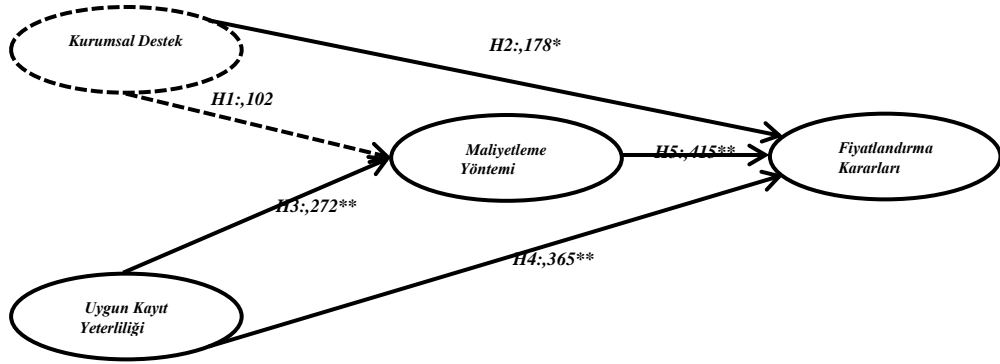
Tablo 11: İşletmelerde Maliyet Yöntemlerinin Kullanım Sıklığı

	Frekans	Yüzdeler	Kümülatif Yüzdeler
Tam maliyet	51	47,2	48,6
Normal maliyet	55	50,9	100,0
Toplam	108	100,0	

Tablo 11’de görüldüğü gibi bağımsız denetime tabi olan veya bağımsız denetim yaptıran işletmelerin daha çok maliyet yöntemi olarak tam ve normal sistemi tercih ettikleri görülmektedir. İşletmelerin kullanım yönünden iki yöntem arasında çok fark gözetmemektedirler. Verilen cevaplarda tam maliyet yöntemini kullanan işletmelerin oranı %47,2 iken normal maliyet yöntemini kullananların oranı ise %50,9 olmuştur. Her ne kadar iki yöntemde hemen hemen aynı oranda kullanılıyor görünse de çok önemli görülen bir sonuç ortaya çıkmıştır. O da normal maliyet yönteminin özel maliyet hesaplama usulünün işletmelerce benimsenmiş olduğudur. Bilindiği gibi bu yöntemde sabit giderlerin üretim maliyetlerine yüklenmesinde üretimde kullanılan kapasite miktarı önemli olmaktadır. Diğer sabit giderlerin maliyet hesaplanmasında dışarıda bırakılması yöntemi aslında işletmelerin esnek fiyatlandırma yaptıklarını göstermektedir. Bu durum geleneksel anlayışın artık işletmeler tarafından aşıldığının da bir örneği olarak görülebilir.

Tablo 12: Hipotez sonuçları

HİPOTEZLER	$\beta$	$\rho$ (Sig.)	K/R
H1. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.	,122	,102	RED
H2. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.	,178*	,006	KABUL
H3. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.	,272**	,006	KABUL
H4. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.	,365**	,000	KABUL
H5. İşletmelerin maliyetleme yöntemi ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.	,415**	,000	KABUL



Şekil 2. Fiyatlandırma kararlarını etkileyen değişkenler

### 5.1.5. Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bu çalışmada, bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetçilerin denetim yaptıkları işletmelerin kullanmış oldukları maliyet yöntemlerinin işletme fiyatlandırma kararlarının üzerine ne tür bir etkisi olduğunu araştırmaya odaklanmıştır.

Yapılan literatür taramasında maliyet ve yönetim muhasebesi eksenindeki araştırmaların daha çok klasik ve çağdaş yöntemlerin karşılaştırılması amacına yönelik olduğu görölmüş ve ilgili kısımda bunlara değinilmiştir. Araştırmamızın diğer çalışmalardan farklı olarak, denetime tabi işletmelerin daha çok kullandığı tam ve normal maliyet yöntemlerinin ne oranda bu işletmelerce kullanıldığını ve maliyetleme fikirlerinin fiyatlandırma kararları üzerinde nasıl etkili olduğu araştırma yapılarak modellenme yapılmıştır. Modelleri ölçmek için araştırmaya dayalı test yöntemi, research based view (RBV) uygulanmıştır.

Giriş kısmında da anılan önceki çalışmaların birçoğunda ortak olan ve öne çıkan sonuca göre işletmelerin artık geleneksel maliyetleme sistemlerini terk ederek zaman ve faaliyet tabanlı maliyetleme gibi güncel yöntemler kullanılması önerilmiştir. Bu öneriler gayet yerindedir ve uygulanması gerekir kanaatindeyiz. Ancak burada şu konuya dikkat edilmesi gerekir. Sözü edilen çağdaş yöntemler daha çok geleneksel maliyet sistemlerini çok uzun süre önce çözmüş olan işletmelerin var olan sistemden hareketle girdi maliyetlerini nasıl düşürür ve farklı fiyat teklifleri verebileceğini düşünen işletmeler içindir.

Türkiye’de birçok KOBİ kapsamındaki işletmenin gerçek anlamda geleneksel maliyetleme sistemlerini tam anlamı ile kurduklarını söylemek oldukça zordur. Bu bakımdan her fırsatta birinci basamağı tam anlamıyla henüz geçmemiş ve maliyetleme bilinci tam oturmamış işletmelere çağdaş yöntemleri öncelikle dikte etmek kanaatimizce işleri daha çok karmaşık hale getirecektir.

Araştırmada bağımsız denetçilerin tutum, niyet ve davranışları dört değişkenle test edilmeye çalışılmıştır. Araştırmada, kurumsal destek, uygun kayıt yeterliliği bağımsız, maliyetleme yöntemleri ara değişkeni ve fiyatlandırma kararları bağımlı değişkeni oluşturulmuştur. Tüm bu bağımsız değişkenlerle, teknoloji kabul modelinin ölçme hedefine uygun olarak, denetçilerin fiyat ve maliyet tabanlı düşünce düzeyleri test edilmiştir.

Araştırma sonunda elde edilen bulgularda; meslek mensubu denetçiler maliyet sistemleri ile fiyat belirleme kararları üzerinde önemli bağlantı düzeyinin olduğunu, fiyatlandırma kararlarında işletmelerin bağımsız davranamayacakları, bunun yerine piyasadaki rekabete bağlı bir fiyatlandırma yapmaları gerektiğini belirtmişlerdir. Bir

başka ifade ile İşletmelerin maliyetleme yöntemi ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı, 415\*\* seviyesinde pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür.

Bu bakımdan işletmelerin stratejik fiyatlandırmalarında maliyetler iyi analiz edilmeli ve öncelikle standart maliyet yüklenmeli ve bu aşamada da siparişlerin özelliğine göre tam veya normal maliyet yapılmalıdır. Özellikle cevaplayıcılar işletmelerin maliyetleme yöntemlerinin işletmelerin fiyat belirleme politikaları üzerindeki etkisinin büyük olduğuna (,894 düzeyinde) ve işletmelerin fiyat belirlerken maliyetleme yöntemlerini dikkate aldıklarını (,879 düzeyinde) düşünmektedirler.

Araştırma sorularını cevaplayanların önemli bir kısmı işletmelerin kurumsal destek sağlayan meslek örgütlerin bilgilerinden maliyetlerinin hesaplanmasında (,102) tam fayda sağlayamadıklarını ancak bu kurumlardan elde edilen bilgilerle fiyatlandırma (,178\*) yapabildiklerini ifade etmişlerdir. Aslında burada çift yönlü ve paralel bir ilişki beklenmesi doğaldır. Yani her iki sonucunda aynı türden olumlu veya olumsuz olması cevapları daha olgunlaştırabilirdi. Ancak cevaplayıcı denetçiler ürün maliyetlemesine kurumsal desteğin etki etmediğini bunun karşısında bu desteğin fiyatlar üzerinde etkisinin olduğunu belirtmişlerdir.

Diğer yanda denetçilerin işletmelerin muhasebe usul ve esaslarına uygun kayıtlamalarının maliyet ve fiyatlandırmaya nasıl etki ettiği düşünceleri sorulmuştur. Bilindiği gibi kayıt sisteminin tüm karar bileşenleri üzerinde etkisi büyüktür. Çünkü işletme yönetimi ve muhasebecileri bu verilere dayalı olarak finansal tabloları hazırlar ve sunarlar. Elde edilen bulgulara göre; denetçiler işletmelerin kayıtlarının muhasebe ilkelerine ve standartlara uygun olarak yapıldığını ve bunun maliyetlemeye (,272\*\*), fiyatlama kararlarına (,365\*\*) anlamlı ve pozitif yönde katkı sağladığını belirtmişlerdir.

Doğru ve güvenli fiyatlandırma yapabilmek için üstte ele aldığımız faktörlerin yeterli olduğunu söylemek ebetteki anlamlı olmayabilir. Ancak mutlak olan işletme fiyatlandırma yaparken ya anlamlı bir kar ile ya da zarar ile ürünü satar. Ne kar ne de zarar pozisyonları ise nadir yaşanan durumdur. Bu bakımdan işletmeler öncelikle geleneksel maliyetleme yöntemini sistemlerine kurarak mevcut durumlarını tespit etmeleri ve fiyat belirlemeleri daha sonra da sabit veya değişken giderlerinin hangisinin üstünde değişiklik yaparak fiyat revizelerini gerçekleştirebileceklerini görmelidirler.



## SONUÇ

İşletmeler fiyat belirlerken fiyatı etkileyen en önemli unsur maliyetlerdir. Maliyetin tespit edilerek maliyet kontrolünün sağlanması, işletmede tasarrufu sağlayarak fiyat ve karlılık oranlarını olumlu yönde etkilemektedir. Bu sebepler doğrultusunda işletmelerde gerçeğe en uygun maliyetin arayışı alternatif yöntemlerin ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Ülkemizde genel vergi ve mali tabloların hazırlanması açısından “Vergi Usul Kanunu (VUK)” ve “Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” usul ve esasları kabul görmektedir. VUK/MSUGT’ne göre maliyet tespitinde ilke olarak üretimle alakalı olsun veya olmasın tüm giderlerin maliyetlere yansıtıldığı “Tam Maliyet Yöntemi” benimsenmiştir. Ülkemizde bağımsız denetime tabi işletmelerden, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını (BOBİ FRS) uygulayan işletmeler için tam maliyet yönteminin yanısıra normal maliyet yönteminin de kullanılabileceğini, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulayan işletmeler için ise sadece normal maliyet yöntemlerinin kullanılması gerektiği belirtilmektedir.

Tam maliyet yönteminin sakıncası sabit genel üretim giderlerinde birim başına düşen maliyetin miktara bağlı olarak değişmesi ve atıl olan kapasitenin giderlerinin de birim maliyette yer alıyor olmasıdır. Tam maliyet yöntemine alternatif çözüm olarak Normal Maliyet Yöntemi çıkmıştır. Normal maliyet yöntemi, sabit genel üretim giderlerini, işletmenin toplam kapasitesinin kullanılan kapasitesine oranlanarak ortaya çıkan kapasite kullanım oranı baz alınarak hesaplanıp maliyetlere aktarılmasını sağlayan bir yöntemdir. Böylece atıl kapasite direkt dönem gideri olarak muhasebeleştirilir ve birim maliyetlerini etkilememektedir.

Tam maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyetler, normal maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyetlere göre daha yüksek çıkmasına karşın brüt kar ve zarar hesabındaki karın da normal maliyet yönteminden daha fazla çıkmasına sebep olmaktadır. Bu durum tam maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyetler sonucunda yöneticilerin yanlış kararlar almasına sebep olabilir. Aynı zamanda sonuçlar arasındaki farklar işletmenin karlılığını etkilediği gibi ilgili yılda işletmenin devlete ödeyeceği vergiyi de doğrudan etkilemektedir.

Sonuç olarak normal maliyet yöntemi yöneticilerin öngörülerine destek ve alacakları kararlarda tam maliyet yöntemine göre daha yol gösterici olduğu söylenebilir.

Ayrıca Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'na uygun bir şekilde hazırlanan ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenen mali tablolar Türk işletmelerine uluslararası düzeyde rekabet gücü sağlayarak uluslararası gerçekleştireceği iş ve işlemlerde kolaylıklar sağlamanın yanı sıra işletme yöneticilerinin alacağı kararlarda her zaman daha gerçeğe uygun veriler sunulmasını sağlamaktadır.

## KAYNAKLAR

### YARARLANILAN MAKALELER

1. Acar D, Senal S (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 0(35), 33 - 50.
2. Aydın, Yüksel., Bacak. Sema. (2018). Üretim İşletmelerindeki Lojistik Faaliyetlerin Finansal Performansa Etkisinin İşletme Yetkilileri Algısı: Sivas İlinde Bir Araştırma, *Ksü Sosyal Bilimler Dergisi* Cilt: 15 Sayı 1
3. Cooper, R., Slagmulder, R. (2003). Interorganizational Costing, Part 2. *Cost Management*, Kasım-Aralık: 12-24.
4. Görmüş, Alparlan. Şahin., Bulca, Handan., Yeşil, Tolga. (2015). Yönetimin Etkinliği Açısından Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8/2, 67.
5. Güngörmüş, A.H Ve Boyar, E. (2010) Tms – 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması, *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık.
6. Horngren, Charles T., Sundem, Gary L. Ve Stratton, William O. (2001). "Introduction To Management Accounting", Chapters 1-15, 12TH Edition, July, S.130
7. Kaplan, Robert S. Ve Steven R. Anderson (2004), " Time-Driven Activity-Based Costing", *Working Papers Series*, November, Pp.1-18.
8. Kaya, Gamze Akça (2010). " Hedef Maliyetleme" Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 20:1 (2010) : 315
9. Köroğlu, Çağrı., Dendeş, Aslı Erincik. (2017). Üretim İşletmelerinin Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi: Aydın İli Örneği, *Mcbü Sosyal Bilimler Dergisi* Cilt:15, Sayı:4, Aralık 2017 Geliş Tarihi:19.09.2017 Doi: 10.18026/Cbayarsos.373085
10. Özçelik F (2019). Kapasite Maliyet Yönetimi Açısından Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması. *Business And Management Studies: An International Journal*, 7(4), 1311 - 1333. Doi: 10.15295/Bmij.V7i4.1171
11. Özçelik, F. (2013). Yalın Üretim Ortamlarında Geleneksel Maliyet Muhasebesi İle Yaşanan Sorunlar: Bir Araştırma, *C.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1.
12. Öztürk, M. S., Alsamarrai, S. (2019). Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Uygulama, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi- Ocak* (81): 121- 142, Issn: 2146-3042, Doi: 10.25095/Mufad.510605
13. Özyapıcı, Hasan. (2015). Sağlık Kurumlarında Fiyatlandırma Kararları İçin Maliyet Analizi Sağlayan Yeni Bir Maliyetleme Yaklaşımı: Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Sağlık Akademisyenleri Dergisi* 2015; 2(1):22-26 Issn: 2146-8389
14. Parlakkaya R (2004). Modüler Üretimde Maliyetleme Ve Fiyatlama Sorunları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 0(11), 513 - 521.
15. Pazar Çeviren, Selim Yüksel., Şahin, Nisa Kıymet Şahin. (2013). Rekabetçi Fiyat Belirlemede Faaliyet Tabanlı Di Rekt Maliyetleme Sistemi. *Balikesir University The Journal Of Social Sciences Institute* Volume: 16 - Number: 29, June
16. Ploss, G. W. (1990) "Cost Manufacturing: dawn of a new era". *Production Planning & Control*, London, 1(1), 61-68.

17. Sakarya, Şakir., Yazgan, Kemal Faruk., Yıldırım, Hasan Hüseyin. (2018). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs)'Nin Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bilinirliğinin Ve Farkındalığının Tespiti: Balıkesir İli Örneği, Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan, Özel Sayı: 699-724
18. Şenol H, Özçelik H (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kobi Tfrs Algılama Ve Uygulama Sürecine Bakış Açılarının Tespiti Üzerine Bir Araştırma: Batı. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(4), 871 - 891.
19. Tañç, A., Gümrah, A. (2016). Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (Özel Sayı-1); 419-438.
20. Tutkavul, Kadir., Elmacı, O. (2016). Fiyatlandırma Kararlarında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Eylül; 18 (3); 659 - 689
21. Ülker Y, Başaran B (2008). Bir Grup Teknolojisi Modeli Olarak Hücre İmalat Sistemi Ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemiyle Bütünleştirilmesi. Muhasebe Ve Finansman Dergisi (E-Muhasebe Ve Finansman Dergisi), 0(37), 152 - 163.
22. Wolkenfelt, Marcus Renatus Johannes., Situmeang, Frederik Bungaran Ishak. (2020). Effects Of App Pricing Structures On Product Evaluations. Journal Of Research İn Interactive Marketing Emerald Publishing Limited. 2040-7122. Doi 10.1108/Jrim-11-2018-0141
23. Yaşar, R. Ş. (2018). Etkililik Ve Uygulanabilirlik Yönünden Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması. Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi, 0(17. Uik Özel Sayısı), 697 - 716. Doi: 10.18092/Ulikidince.431841
24. Yöntemlerinin İncelenmesi: Aydın İli Örneği, Mcbü Sosyal Bilimler Dergisi Cilt:15, Sayı:4, Aralık
25. Yükçü, S., Karakelleoğlu, İ. Ve Altun, C. (2012). Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Kâr Maksimizasyonu Açısından Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(3-4).
26. Seçkin Gönen, “Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması”, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, (2019).
27. Gürbüz Gökçen, Erkan Öztürk, “Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:2 Sayı:2 (2017).
28. Funda Özçelik, “Maliyet Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Seçimi”, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:12 Sayı:4 (2019).
29. Oktay Güvemli, Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”.
30. Deniz Gülhan, Aydın Yüksel, “2013-2017 Dönemlerinde Türkiye’ De Bağımsız Denetçi ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Durumu”, SSSjournal., ISSN:2587-1587 (2018).
31. ÖZTÜRK Erkan, “Stok Maliyetlerinin Ölçüm Ve Muhasebeleştirme Esaslarının Vuk, Tms/ Tfrs Ve Yfrç Taslağı Açısından Karşılaştırılması” Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2017.

32. TOKSOY Ercan Serdar, “Menkul kıymetlerin VUK, TMS, TFRS, UMS ve UFRS açısından değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi” Vergi Raporu, 2015.
33. ERDOĞAN Murat “VUK-TFRS Geçiş Sürecinde Üniversitelerde Denetim Eğitim Ve Öğretim Döngüsü Önerisi Ve Web Tabanlı Bir Yazılım İle Denetim Uygulaması” Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2012.
34. ÖZTÜRK Erkan, “Stok Maliyetlerinin Ölçüm Ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS VE YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması” Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2017.
35. GÜRDAL Kadir, “TTK, TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri Ve Maliyet Denetimi” Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2013.
36. “BOBİ FRİS’in Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: Bobi Frs, Tms/Tfrs Ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme” Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2018.

#### YARARLANILAN KİTAPLAR

1. Büyükmirza, K. (2009). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitapevi, 14. Baskı, Ankara
2. Demir, Volkan (2008). Lojistik Yönetim Sisteminde Maliyet Hesaplaması. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
3. Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Şakrak, Münir (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar. İstanbul : Türkmen Kitabevi
4. Johnson H.T. and Kaplan R. (1987). Relevance Lost-The Rice and Fall of Management Accounting. Boston: Harward Business School Press.
5. Maher, Michael.(1997). Solutions Manual For Cost Accounting Creating Value For Management. *University Of California, Davis*, Fifth Edition
6. Rowley, Jennifer. (1997). Principles of price and pricing policy for the information marketplace. *Library Review*, Vol. 46 No. 3, pp. 179-189. © MCB University, Press, 0024-2535.
7. Yükçü, S.(2007). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir.
8. ERTAŞ, Fatih Coşkun, “Maliyet Muhasebesi (TMS/TFRS ile Uyumlu)”, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, (2016).
9. SABAN, Metin, ERDOĞAN, Necmettin, “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, 7. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, (2017).
10. GENÇOĞLU, Ümit Gücenme, “Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Maliyet Muhasebesi”, Bursa: Marmara Kitap Merkezi (MKM) Yayınları, (2008).
11. SAĞLAM, Necdet, UYAR, Süleyman, YOLCU, Mehmet, “Bağımsız Denetim Uygulama Rehberi”, 1. Baskı, Muhasebe TR Yayınları, (2020).
12. KIZIL Ahmet, FİDAN Mehmet M., KIZIL Cevdet, KESKİN A. İrem, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları”, DER Yayınları, 2016.
13. Bezirci Muhammet, Karasioğlu Fehmi, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, SSSjournal., ISSN:2587-1587 (2018).

14. ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan, KARAPINAR Aydın, “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, 2018.
15. AKBULUT Akın, “TFRS’ye İlk Geçiş Uygulaması”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013.
16. PAMUKÇU Fatma, PAMUKÇU Ayşe, PAMUKÇU Nevzat, “TMS/TFRS Kapsamında Finansal Tablolarda Düzeltme İşlemleri”, Yayılım Yayıncılık, 2011.

#### YARARLANILAN WEB SİTELERİ VE KURUMLAR

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8033/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-denetc%CC%A7iler-ic%CC%A7in-su%CC%88rekli-eg%CC%86itim-amac%C4%B1-nedir?>

[https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose\(erişim27.07.2020\).](https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose(erişim27.07.2020))

[https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1-Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetc%CC%A7i-Say%C4%B1s%C4%B1-\(31-12-2019-tarihi-itibar%C4%B1yla\)](https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1-Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetc%CC%A7i-Say%C4%B1s%C4%B1-(31-12-2019-tarihi-itibar%C4%B1yla))

Financial Reporting Council (FRC). 2018. “Audit Culture Thematic Review: Firms’ Activities to Establish, Promote and Embed a Culture That Is Committed to Delivering Consistently High Quality Audits”, May.

<http://kgk.gov.tr/>

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDY>

<http://www.turmob.org.tr/>