

İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

CUMHURİYETİMİZ
100
YAŞINDA

E-ISSN: 2687-5233

ISSUE/SAYI

6

VOLUME/CİLT: 133
YEAR/YIL: 2023

ARALIK 2023



15,48

31,314

0,135532

15,21

0,2652062

15,5

31,314

15,48

0,2652062

15,21

0,2652062



HOLISTENCE
publications

15,48

15,5



2004 yılından itibaren bulut teknolojisini muhasebe yazılımında başarı ile uygulayan LUCA'dan E dönüşümde lider çözümler..



 **luca** | MALİ MÜŞAVİR

TÜRMOB  **luca**
e-entegratör

 **luca** | NET

 **luca** | KOZA

 **luca** | ROTA

 **luca** | e-Defter

LUCA Ticari Paketleri'nde yer alan çözümler ile firma iş süreçlerinde başlayan e uygulamaların LUCA Mali Müşavir Paketi'ndeki e defter gönderimi ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na doğrudan bildirimi sağlanır.

E dönüşüm süreçlerinde TÜRMOB İŞNET Özel Entegratörlük Hizmetleri anlaşması ile birlikte elektronik belgelerin saklanması konusunda da önemli hizmetler sunulur.

*Uygulamanın kullanım koşulları ve fiyatlandırma için
www.luca.com.tr

 TÜRMOB
TESMER

 **luca**

e-Fatura

e-Arşiv Fatura

e-İrsaliye

e-Müstahsil

e-SMM

İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

CUMHURİYETİMİZ
100
YAŞINDA

^m
M
İZMİR
Serbest Muhasebeci
Mali Müşavirler Odası





İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

E-ISSN: 2687-5233

Volume/Cilt: 133

Issue/Sayı: 6

Year/Yıl: 2023

www.izsmmmo.org.tr

e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

Address: 1456 SOKAK NO:15 ALSANCAK - İZMİR

TEL: 0 232 441 96 33 PBX - FAKS: 0 232 446 81 30 - 441 95 67

TESMER FAKS: 0 232 445 69 77



HOLISTENCE
publications

ABOUT THE JOURNAL / DERGİ HAKKINDA

İZMİR DAYANIŞMA: SAYI - 6

Sürekli Yerel Yayın

(Dayanışma 133)

Dergimiz Hakemli Dergi olma özelliği taşımaktadır. Gönderilen yazılar hakem değerlendirmesine tabi tutulduğu için yayımında gecikmeler olabilmektedir. Yayınlanan yazılardaki sorumluluk yazarlarına, ilan ve reklamlardaki sorumluluk ilanı veren kişi veya kuruluşlara aittir. Dergiye gönderilen çeviri yazıların kaynağı mutlaka belirtilir. Gönderilen yazılar yazarlarına geri verilmez.

TELEFON :0 232 441 96 33 PBX
GENEL İDARE MÜDÜRÜ : 106
VERGİ DANIŞMANI : 127
HUKUK MÜŞAVİRİ : 306
TESMER MÜDÜRÜ : 105
TESMER STAJ :103-211
EĞİTİM BİRİMİ : 203
ÖZLÜK İŞLERİ :102-160
MUHASEBE DEPARTMANI : 107

BANKA HESAP NUMARALARI			
BANKA ADI	ŞUBE KODU	ŞUBE ADI	IBAN NO
AKBANK	284	HALİT ZİYA	TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47
DENİZBANK	9076	İZMİR	TR94 0013 4000 0055 2791 0000 12
FİNANSBANK	1415	ALTINDAĞ	TR33 0011 1000 0000 0041 4839 04
GARANTİ	410	KONAK	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
İŞ BANKASI	3413	YENİGÜN	TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65
YAPI KREDİ	927	İZMİR	TR85 006 7010 0000 0061 3532 99
ŞUBE KODU ŞUBE ADI IBAN NO HAVALE ALMAYAN BANKA (BANKA ŞUBESİNDEN YATIRANLAR İÇİN) AKBANK / FİRMA KODU: 5020587			

1456 SOKAK NO:15 ALSANCAK - İZMİR

TEL: 0 232 441 96 33 PBX - FAKS: 0 232 446 81 30 - 441 95 67

TESMER FAKS: 0 232 445 69 77

www.izsmmmo.org.tr

e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr



İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MUSAVİRLER ODASI
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

İZMİR SMMMO ADINA
SAHİBİ
YÖNETİM KURULU BAŞKANI
ŞERİF YILDIZ

SORUMLU MÜDÜR
ODA SEKRETERİ
MEHMET KUZU

MALİ İŞLER KOORDİNATÖRÜ
ODA SAYMANI
ŞEHRİBAN ÇÖRDÜK

GENEL YAYIN YÖNETMENİ
SEVGİ FİTİL KALE

YAYIN KURULU
FAZİL ULUSOY
İSMAİL TOTUR
OYTUN ONUR
SEMA CENGİL
YALÇIN ERKURTULGU
GÖKHAN ÖZTÜRK

EDİTORYEL KURUL
PROF. DR. A. FATİH DALKILIÇ
PROF. DR. ERDAL ÖZKOL
DOÇ. DR. ÖZKAN BİLGİLİ
PROF DR. HAYRETTİN USUL

HOLISTENCE PUBLICATIONS



TASARIM: İLKNUR HERSEK SARI

Adress: Sarıcaeli Köyü ÇOMÜ Sarıcaeli Yerleşkesi No:29, D.119, Merkez-Çanakkale / TÜRKİYE

GSM 1: +90 530 638 7017 / WhatsApp - e-mail: publications@holistence.com

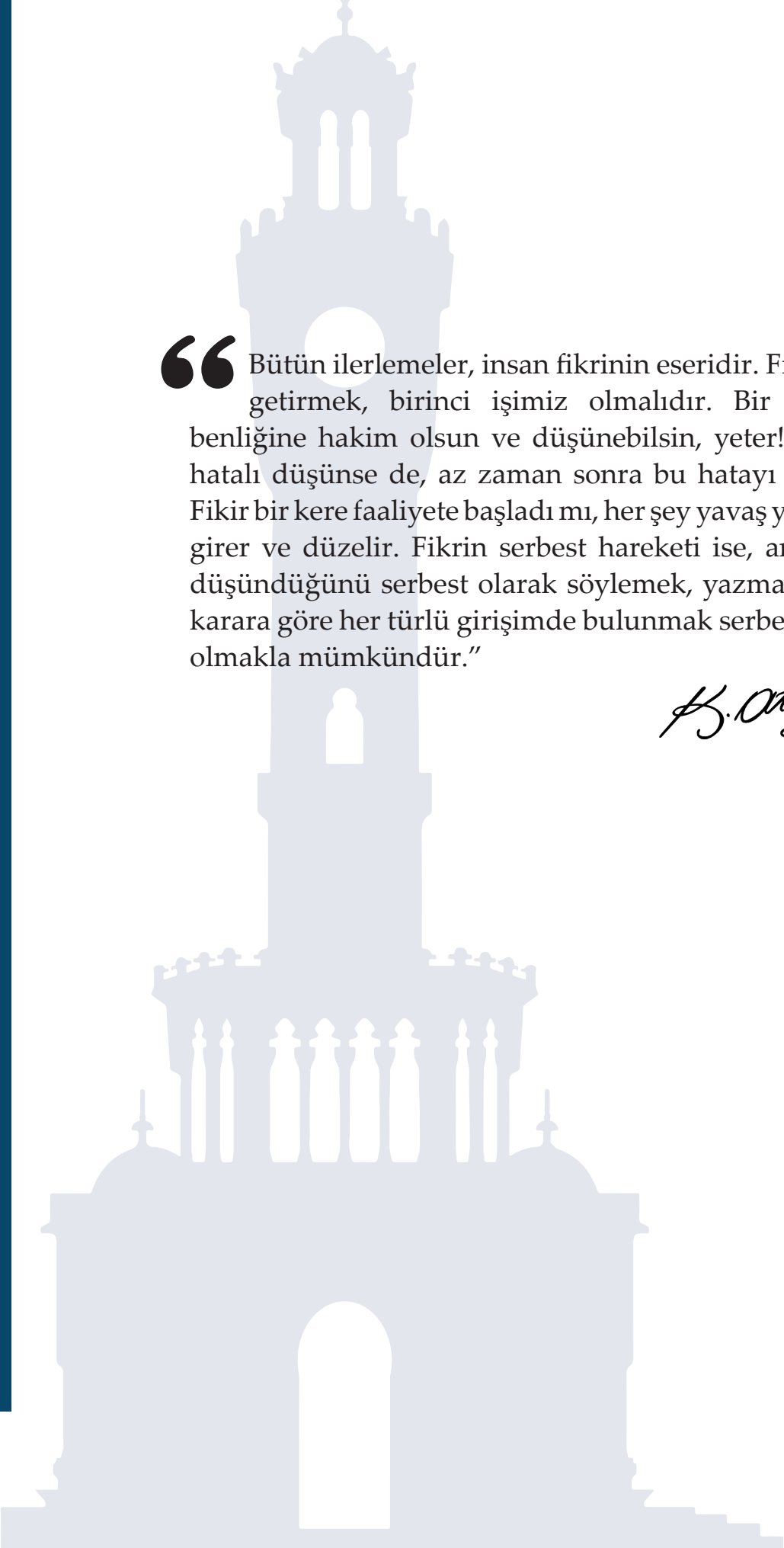
BASIM: YEDİVEREN MATBAACILIK, 5632 SK.NO:30/B - ÇAMDİBİ/İZMİR

BASIM TARİHİ: 25.12.2023

“This page is left blank for typesetting.”



Bu sayfa dizgiden dolayı boş bırakılmıştır



“Bütün ilerlemeler, insan fikrinin eseridir. Fikri harekete getirmek, birinci işimiz olmalıdır. Bir kere millet benliğine hakim olsun ve düşünebilsin, yeter! Başlangıçta hatalı düşünse de, az zaman sonra bu hatayı düzeltebilir. Fikir bir kere faaliyete başladı mı, her şey yavaş yavaş düzene girer ve düzelir. Fikrin serbest hareketi ise, ancak bireyin düşündüğünü serbest olarak söylemek, yazmak ve verdiği karara göre her türlü girişimde bulunmak serbestisine sahip olmakla mümkündür.”

H. Atatürk

“This page is left blank for typesetting.”



Bu sayfa dizgiden dolayı boş bırakılmıştır

BAŞKAN'dan

Değerli Okurlar, Saygıdeğer Meslektaşlarım,

İZMİR DAYANIŞMA dergimizin 6. sayısı ile sizlerle buluşuyoruz. Bu sayımızda yazıları ile katkı veren değerli yazarlara, hakemlikleri ile dergimizin kalitesini yükselten çok değerli akademisyenlerimize içtenlikle teşekkürlerimi sunuyorum.

Dergimiz bundan böyle hazırlık ve yayınlanma sürecinde, halen dünya genelinde en yaygın dergi yazılımı olan OJS (Open Journal System) yazılımını kullanacaktır. Sisteme geçmek için Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sarıcaeli Yerleşkesi'nde faaliyet gösteren Holistence Academy Ar-Ge Yazılım Yayıncılık Eğitim Danışmanlık ve Organizasyon Ticaret Limited Şirketi ile bir sözleşme yapmıştır. Söz konusu danışman şirketten; OJS (Open Journal System) yazılımının ilk kurulumu ve yapılandırılması, Dayanışma Dergisi'nin daha önceki 5 sayısının yeni sisteme yüklenmesi, Hosting ve teknik destek hizmeti, DOI hizmetleri, TR DİZİN ve diğer uluslararası indexlere başvuru ve süreç takibi ile Tasarım ve dizgi hizmetleri alınacaktır. Amacımız dergimizi muhasebe, denetim ve mali müşavirlik hizmetlerini uygulayan mesleğin odası olarak akademik bir platform sağlamaktır. Böylece hem bu alanda çalışan meslektaş ve akademisyenlerimizin çalışmalarını bütün dünya ile paylaşmasına aracılık etmiş hem de mesleğimizin gelişmesine öncülük eden bilimsel verilerin işlenmesine büyük bir katkı sağlamış olacağız.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Orta vadeli ekonomik programda (2024/2026) temel amaçlar arasında yeşil ve dijital dönüşüm yer alıyor. Makroekonomik hedefler ve politikalar başlıklarından biri yeşil dönüşüm, diğeri ise dijital dönüşümdür, Bu iki başlıkta politika ve tedbirler sayılmıştır.

OVP' da ve 12. Kalkınma Planı (2024-28) çerçevesinde konuya baktığımızda, yeşil ve dijital dönüşüm odağıyla gelen fırsatlara özel önem verildiği, verimlilik ve ihracat artışı yoluyla büyümenin amaçlandığı görülecektir.

OVP' da Dijital dönüşüme ilişkin Politika ve tedbirler arsında veri ekonomisine geçişi hızlandırmaktan, ileri dijital becerilerin kazandırmaktan, veri eko sisteminin güçlendirilmesinden ve güvenilir yapay zekâ ürün ve hizmetlerinin geliştirilmesinden söz edilerek sektörel düzeyde veriden değer üretiminin destekleneceği vurgulanmaktadır. Ayrıca Dijital dönüşüme yönelik yerli teknolojilerin geliştirilmesinin destekleneceği ifade edilmekte, yatırım teşvik sisteminin yeşil ve dijital dönüşüm gibi unsurlar çerçevesinde değerlendirilerek önceliklendirileceği vurgulanmaktadır.

Bilindiği üzere nesnelerin interneti, yapay zekâ, büyük veri, makine öğrenmesi ve üç boyutlu baskı gibi gelişmelerle dijital teknolojilerin, iş yapma şekilleri üzerindeki etkisi küresel pandemi sonrası daha da ivme kazanmıştır. İnsan davranışlarında ve iş yapma biçimlerinde teknolojik gelişmelerin de etkisi ile köklü değişiklikler yaşanmaya başlanmıştır. Mesleğimiz özelinde vurgularsak mekân bağımsız çalışabilme, operasyonel faaliyetleri dijitalle aktarma, homeofis, paylaşımlı ofis gibi yeni çalışma trendleri gündeme gelmiştir. Dijitalde yaşanan devrim niteliğindeki bu gelişmeler dijital dönüşümü, üzerinde odaklanmamız gereken en önemli konu başlıklarından biri haline getirmiştir.

Robotik Süreç Otomasyonu (RPA), insanlar tarafından yapılan, zaman alan ve kendini tekrar eden işlerin, yazılımlar tarafından daha hızlı ve daha az hata oranı ile yapılmasıdır. Muhasebe alanındaki RPA türüne ise Robotik Muhasebe deniyor.

Tüm mesleklerin dönüştüğü ve dönüşeceği gerçeğinden hareketle, muhasebe ve denetim mesleğini, muhasebe ofislerinin iş süreçlerini robotik süreç otomasyonu (RPA) ile dijitale taşımak, mali müşavirleri rutin ve tekrar eden işlerden kurtararak veri analitiği yapan bir danışman statüsüne yükseltmek artık bir zorunluluktur.

Çünkü geleceğin Mali Müşaviri; Robotlarla çalışabilen, Dijital gelişmelere uyumlu, Veri analizi yapabilen, Liderlik özellikleri gelişmiş, yaşam boyu öğrenmeye açık kişiler olacaktır.

Araştırmalar, Mali Müşavirlerin yaptıkları manuel, rutin işlerin %98'inin Robotik Muhasebe ile otomatize edilebileceğini gösteriyor.

Biz de, Odamızın "E-dönüşüm ve Bilgi Teknolojileri" ile "Mesleki İnovasyon ve Gelecek Tasarım" komitelerimizin katkıları ile meslektaşlarımızın iş süreçlerinin robotik muhasebe uygulaması ile dijital dönüşümünü tasarladık. Bu amaçla altmışa yakın kişiden oluşan bir kadroya eğitici eğitimi verdik. Eğitici eğitimini alan meslek mensuplarımız sahaya çıkarak meslektaşlarımızın dijital dönüşümüne rehberlik edeceklerdir.

Çünkü iş süreçlerini dijitale taşıyan bir meslek mensubunun, geleneksel yöntemlerle çalışan Mali Müşavire nazaran daha hızlı, kolay ve hatasız yakın bir şekilde evrak işlemesi, iş yükünü hafifletmesi, çalışma verimliliğini arttırması ve maliyetlerini azaltması mümkündür. Bu sayede vermiş oldukları hizmetlere yenilerini ekleyebilecek ve müşteri memnuniyetini çok daha iyi seviyelere taşıyabilecektir.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Mali müşavirleri rutin ve tekrar eden işlerden kurtararak veri analitiği yapan bir danışman statüsüne yükseltmekten özellikle söz ediyoruz. Bu nedenle, muhasebe mesleğinin, veriye dayalı bilimsel bir mesleki faaliyet olduğunu ve vergiden daha fazla şeyi ifade etmekte olduğu kabulü ile başlamak gerekir.

Bu çerçevede meslektaşlarımız ekonomimiz için çok önemli bir fonksiyon icra etmekte, vergi tahakkukunun yanı sıra ekonomik faaliyetleri finansal veriler aracılığıyla yönlendirmektedirler. Bu anlamda "veri" geleceğin ekonomisinin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir.

Dijital teknolojilerin kullanımında yenilikçilik ve veriden değer üretmek üzere bulut bilişim ve açık kaynak kodlu yazılımları geliştirmek ve yaygınlaştırmak gerekmektedir.

Dijital dönüşüme vurgu yaparken varılacak nokta mali müşavirlerin büyük veri analitiği ve veri madenciliği gibi yöntemleri kullanarak verilerin daha etkili bir şekilde kullanılmasını hedeflemekteyiz. Danışman statüsüne evrilecek mesleğimizde veri, karar alma süreçlerini desteklemek ve iş stratejilerini güçlendirmek için daha fazla kullanılma imkânı bulacaktır. Robotik muhasebede yapay zekâ ve makine öğrenimi teknikleri kullanılarak veri analizi, tahminleme ve karar alma süreçleri iyileştirilir. Bu, finansal verilerin daha derinlemesine analiz edilmesine ve değerli tahminler elde edilmesine yardımcı olacak bu sayede mali müşavirlerin veriyi elde bulundurma ve kullanmadan kaynaklı otoritesi daha da pekişecektir. Çünkü Robotik muhasebe yoluyla, finansal verilerin raporlanması ve analizinde daha gelişmiş yetenekler elde edilecektir. Bu da işletme yöneticilerine daha derinlemesine finansal tahmin ve karar alma imkânı sağlayacaktır.

Saygıdeğer meslektaşlarım,

Önemli mesleki gündemlerimizden birisi de enflasyon düzeltmesidir. 7352 sayılı yasa uyarınca 31/12/2023 tarihli mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak olmasıdır. Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen tebliğ taslağı yayınlandı.

Enflasyon muhasebesi, parasal olmayan değerlerin (stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve benzerleri), enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı (enflasyon oranı-ÜFE gibi) ile çarpılması sonucunda, finansal tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsine en yakın şekilde hesaplanması olarak tanımlanabilir. Yüksek enflasyon dönemlerinde, enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerinin giderilmesine yönelik düzeltici işlemler yapılması gerekir ve bu yapılan teknik düzeltmeler “Enflasyon Muhasebesi” olarak sınıflandırılır.

2024 yılından itibaren işletmelere muhtemel vergi etkisi nedeniyle bazı itirazların, hatta ertelenmesinin talep edildiğini gözlemliyoruz. Bir değerlendirme müessesesi olan enflasyon düzeltmesinin meslek camiası olarak yanında olmalıyız ve doğru, gerçeğe uygun mali tablolar açısından önemli ve gerekli olduğunu vurgulamalıyız. Ancak vergi etkisini hafifletecek, sektörler ve mikro işletmeler itibarıyla daha düşük vergilemeler ya da muafiyetlerin gündeme gelmesi mümkün olmakla birlikte bütünüyle ortadan kaldırılması, iptal edilmesi, ertelenmesi asla düşünülmemelidir.

Odamızı, meslektaşlarımızın kazancını artırmayı yönelik eğitim ve proje üssü haline getirmek ile ilgili çaba içerisindeyiz. 2024 yılında verilecek eğitim ve seminerlerin, eğitim ihtiyacı analizi çerçevesinde yapılan anketle belirlemektediriz. Bu kapsamda sektörel eğitimler vermeyi planlıyoruz. Sağlık sektörü ile başlayıp eğitim, turizm, inşaat gibi sektörlerle yönelik spesifik muhasebe uzmanlığı eğitimleri ile devam edeceğiz.

Kamu Kurumu ve paydaş kuruluşlarla etkili iletişim sağlıyor, tüm meslektaşlarımıza kazanım sağlayacak proje ve önerilerimizi müzakere ediyoruz. Bunlardan biri Odalarla bağı kopartılan meslek liselerinin muhasebe ve finansman bölümü öğrencilerine yönelik “ara eleman” eğitimi ve sertifikasyonudur. “Ön Muhasebe Elemanı” ve “Yardımcı Muhasebe Elemanı” meslek tanımı yapılmasına rağmen yıllardır bu mesleğe yönelik eğitimler ve sertifikasyon süreci ne yazık ki başlatılamamıştır.

Mesleki gündemimizin diğer önemli başlığı da VUK Mükerrer 227’de yapılması planlanan değişiklikler ve buna dair taslak düzenlemelerdir.

En başta söyleyelim, sonuçları itibarıyla meslek mensuplarımızı olumsuz etkileyecek ve/veya etkileme potansiyeli bulunan söz konusu taslak, mevcut haliyle yasalaşamaz, yasalaşamamalıdır.

Söz konusu düzenleme, ancak eş zamanlı olarak VUK mükerrer 227 maddenin 1.fıkrası ve birinci bendi kapsamında “**tüm beyannamelerde SMMM onayının /imzasının**” sağlanması halinde hakkaniyete uygun, tüm meslek mensuplarını kuşatıcı bir düzenleme olacaktır. TÜRMOB 94. Başkanlar Kurulu toplantısında belirttik, mevcut haliyle mali müşavirleri gelir kaybına uğratabilecek söz konusu yasa taslağının yeniden ele alınmasını bekliyoruz.

Cumhuriyetin 100. Yılı etkinlikleri kapsamında Prf. Dr. İlber Ortaylı ve yapımcı/yönetmen Nebil Özgentürk’ü Odamıza davet ederek meslektaşlarımızla buluşturduk. Başta siz meslektaşlarımız olmak üzere paydaş kurumlarımızın katılımı ve ilgisi bizleri memnun etti. Hayat, meslekten ve işten de ibaret değil. Gelecekte “**hayat ve kariyer üzerine söyleşiler**” başlıklı programlarımızla sizleri, zengin hayat deneyimi olan iş ve meslek insanları ile buluşturmayı planlıyoruz.

Bilindiği üzere Aralık ayı mesleki asgari ücret tarifemizin resmi gazetede yayınlandığı aydır. Her şeyden önce mevcut haliyle asgari ücret tarifemiz, kurgusu, iş kalemli, ücretin esas alındığı kriterler itibariyle tarih dışıdır, uygulamadan ve hayattan kopuktur. Asgari ücret tarifesinde günümüzün ekonomik koşullarına uyan bir artış yapılması kadar, tarifenin kurgusunda da kökü revizyon yapılması beklenmektedir.

Değerli meslektaşlarım,

Cumhuriyetimizin 100. yılını kutluyor, 2024 yılında çocukların öldürölmediği, ailelerinden koparılmadığı, zulme maruz kalmadığı, topraklarından çıkarılmadığı veya göç etmek zorunda bırakılmadığı, ölkemizde ve dünyada özgürlük ve barışın hâkim olduğu, sağlıklı, mutlu ve huzurlu yeni bir yıl diliyorum.

Tüm meslektaşlarımıza ve okurlarımıza sevgi ve saygılarımı sunuyorum.

Şerif YILDIZ

Oda Başkanı

CONTENTS / İÇİNDEKİLER

HAKEMLİ YAZILAR / REFEREED PAPERS

BELGE DENETİMİNDEN İŞLEM DENETİMİNE: BİR DÖNÜŞÜMÜN ANALİZİ

Hayrettin Usul

1

SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA KAPSAMINDA YASADIŞI EKONOMİK FAALİYETLER VE FİNANSAL AKIŞLAR: ADLİ

MUHASEBE PERSPEKTİFİ

*ILLEGAL ECONOMIC ACTIVITIES AND ILLICIT FINANCIAL FLOWS WITHIN
SUSTAINABLE DEVELOPMENT: FORENSIC ACCOUNTING PERSPECTIVE*

Gökçe Sinem Erbuğa

5

FİNANSAL RAPORLAMANIN ROLÜ VE NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

*THE ROLE OF FINANCIAL REPORTING AND THE ASSESMENT OF
QUALITATIVE CHARACTERISTICS*

Mert Sarioğlu & Mustafa Gürol Durak

17

HAKEMSİZ YAZILAR / OPINION PAPERS

35

FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASINDA DİKKAT EDİLECEK NOKTALAR

Eda Kaya Bükülmez

39

2023 ve 2024 YILI ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMLERİ

Ahmet Gündüz

61

VERGİLENDİRMEDE WEB SAYFASI İŞYERİ OLARAK KABUL EDİLEBİLİR Mİ?

Enver Çoban

65

GELENEKSEL MUHASEBEDEN YAPAY ZEKA MUHASEBESİNE GEÇİŞ

Gamze Dostsever

69

**HATALI YAPILAN VERGİSEL TEBLİGATLAR VE
MÜKELLEFLERİN YASAL MÜRACAAT YOLLARI***Nazlı Gaye Alpaslan Görgülü*

75

**01.01.2022 TARİHİNDEN BERİ ÇÖZÜLEMİYEN BİLİRKİŞİ
ÜCRETİ İSTİSNASI***Hüseyin Yörükoğlu*

79

**MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ FAALİYETLERİNİN
DURDURULMASINA YÖNELİK YENİ YAPTIRIMLAR***İbrahim Öztürk*

81

**7440 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İŞLETME KAYITLARININ
DÜZELTİLMESİ NEDENİYLE OLUŞAN FONUN ORTAKLARA
DAĞITILMASI DURUMUNDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER***Menderes Çetin*

89

**TEKMER BÜNYESİNDE YER ALAN FİRMALARA SAĞLANAN
DESTEK VE İSTİSNALAR***Menderes Çetin*

93

**KAN VE SİHRİ HİSİMLER ARASINDA YAPILAN SATIŞLARA
ANAYASA MAHKEMESİ ONAYI***Yadigar Şenöz & Muharrem Özdemir*

97

**SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KONUSUNUN TÜRK MUHASEBE
SİSTEMİNDE STANDARDİZASYONEL KURUMSALLAŞMASI***İ. Melih Baş*

107

VERGİ DAVALARINDA ÖZELLİKLİ BAZI KONULARIN İNCELENMESİ*Mustafa Alpaslan*

113

**CUMHURİYETİMİZİN 100. YILINDA KURULUŞTAN
BUGÜNE VERGİSEL GELİŞMELER***Beyza Totur*

125

**KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARININ ÜLKEMİZDE
VE DÜNYADA YANSIMALARI***Erbay Aksoy*

131

SERBEST BÖLGELER VE AVANTAJLARI*Armağan Yörük*

REFEREES IN THIS ISSUE/BU SAYININ HAKEMLERİ

İSMAİL MELİH BAŞ

Prof. Dr., İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi, İşletme, Türkiye

AHMET ERDAL ÖZKOL

Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü Muhasebe ve Finans Anabilim Dalı, Türkiye

ALİ FATİH DALKILIÇ

Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, Türkiye

“This page is left blank for typesetting.”



Bu sayfa dizgiden dolayı boş bırakılmıştır

BELGE DENETİMİNDEN İŞLEM DENETİMİNE: BİR DÖNÜŞÜMÜN ANALİZİ

Hayrettin Usul 

Prof. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Rektörlük, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D., Türkiye,
e-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr

ÖZET

Toplum ihtiyaçları dönüştükçe muhasebe hukuku da bu ihtiyaçlara cevap verecek şekilde hızlı bir şekilde dönüşüm sağlamaktadır. Bu dönüşüm tüm hukuk normlarında olduğu gibi arkadan gelse de, sonuç olarak toplum veya paydaş ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde kendini hissettirmektedir. Bu bağlamda da; muhasebe hukukunun bir parçası olan muhasebe denetimi de, muhasebe mesleğinde olan bu hızlı dönüşüme ayak uydurmaya çalışmakta ve mesleğin dönüşümlerini hızlı bir şekilde gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Özellikle dijitalleşmenin hızlı gelişmesi sonucu; muhasebenin de bu dijitalleşmeye ayak uydurarak belge muhasebeciliğinden işlem muhasebeciliğine geçişi ve bu sürecin bir sonucu olarak denetim mesleğinin de dijitalleşme sonucu beraberinde ve işlem denetçiliği belge denetçiliğinin yerine almaya başlamıştır.

Denetim mesleğinde oluşan bu hızlı dönüşüm, gelecek yıllarda geçmişe oranla çok daha hızlı olacaktır. Bu dönüşüm mesleğin kendi dinamiklerinin etkisiyle değil, dışarıdan gelen olguların etkisi altında gerçekleşecek, muhasebe hukuku da bu etkilere karşı kendini yenileme zorunda kalacaktır. Bu anlamda; bu çalışmada bu dönüşüm bir bütün olarak incelenmeye çalışılmış, muhasebe denetiminde olabilecek değişimler irdelenmiştir.

Anahtar kelimeler: Dijitalleşme, denetim

Citation/Atf: USUL, H. (2023). BELGE DENETİMİNDEN İŞLEM DENETİMİNE: BİR DÖNÜŞÜMÜN ANALİZİ. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 133(6): 1-4

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hayrettin Usul
E-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

1. İŞLEM DENETİMİ KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

İşlem denetimi kavramını irdelemeden önce “İşlem muhasebeciliği” kavramının incelenmesi gerekmektedir. İşlem muhasebeciliği, muhasebe mesleğinin yıllar itibariyle geçirmiş olduğu dönüşümlerin sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu dönüşümler muhasebeden beklentileri değiştirmiş; “Ne olduğu” değil, “Ne olacağı” paradigmasını ön plana çıkarmıştır. Bu paradigma muhasebe bilgi sistemini daha karmaşık hale getirmekte, dijitalleşmenin merkezinde yer almasına neden olmaktadır. Dijital teknolojilerde kendi kendilerini dönüştürebilme yeteneklerine sahip olduklarından iş felsefelerini, iş modellerini ve düşünmeyi alt üst etmektedirler (Usul, Bozkurt, 2022, S.3, s.409-421).

CPA'den Kalil Merhib “Muhasebe sektörü yeni müşteri ihtiyaçlarını karşılamak için gelişmeye devam etmek ve somut olarak müşterilerine değer sağlamayı umuyorsa bir adım önde olmalıdır. Müşteriler, vergilerini kolayca beyan edebilen ve uyumluluğu sağlayabilen muhasebeciler yerine, müşterilerin, iş kararlarını yönlendirmelerine yardımcı olmak için verilerini analiz edebilen ve deşifre edebilen güvenilir bir iş ortağına ihtiyacı vardır. Örneğin, Deloitte, profesyonellerimizin daha gelişmiş teknolojilerden ve bu teknolojilerden gelen verilerden gerçek anlamda faydalanmasına yardımcı olmak için bir Yapay Zeka ve Teknoloji Akademisi kurmuştur.” (Alexander, December 2022).

Muhasebe hukukunun hızlı değişim veya dönüşüme uğraması aslında; paydaşların beklentileriyle doğrusal olarak kendini göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, muhasebe hukukuyla, dönüşüm arasından sıkı bir korelasyon bulunmaktadır. Örnek olarak, coğrafi keşiflerin başlamasıyla; ihracat ve ithalat kavramlarının ortaya çıkması ve bu kavramların bir sonucu olarak borç alacak ilişkisinin doğması ve bir ihtiyaçtan dolayı çift taraflı kayıt sisteminin ortaya çıkmasını verebiliriz. Yine sanayi devriminin getirdiği maliyet muhasebesi olgusu; ikinci dünya sa-

vaşının sonucu gelişen yönetim teorilerinin sonucu olarak yönetim muhasebesinin ortaya çıkması, muhasebe hukukunun kendini yenilemesinin bir sonucudur. Son olarak Etkin Piyasalar Hipotezi kavramına karşı oluşan davranışsal muhasebe olgusunun muhasebe literatüründe hızlı ilerlemesi, paydaş ihtiyaçlarının bir talebi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe uygulamalarını hızlı bir şekilde etkileyen dijitalleşmenin araçları olan blockchain teknolojisi (BT), robotik süreç otomasyonu (RPA), yapay zeka (AI), makine öğrenimi ve diğerleri gibi bir dizi uygulamalar, daha kısa sürede ve daha az kaynak kullanılarak büyük hacimli işlemlerin gerçekleştirilebileceği imkan sağlamaktadır (Williams, 2020). Böylece; iş akışı yazılımları, farklı şirket birimlerinden gelen finansal verileri tek bir genel muhasebe defterinde toplamak, faturaları işlemek, mutabakatları hazırlamak ve muhasebe standartlarına uyum için veri toplamak gibi tekrarlayan görevlerin hacminin epey azalmasına neden olmaktadır.

Muhasebe mesleğinin hızlı bir şekilde dijitalleşmenin sonucu; muhasebenin geleneksel kavramında yer alan “Belgeleri kaydetmek” ifadesi anlamını hızlı bir şekilde kayıp etmesine neden olmaktadır (bkz. Usul, Bozkurt, 2022,409-421). Örneğin; yapay zeka tabanlı algoritmalar, iş olaylarını veya kaydedilmesi gereken işlemleri otomatik olarak belirleyerek izlemekte, yine AI tabanlı algoritmalar iş süreçlerini izleyerek kayıt ve raporlama gerektirebilecek olayları veya faaliyetleri belirleyebilmektedir (Busulwa ve Evans, 2021: 52-75).

Öte yandan dijital teknolojideki ilerlemeler; muhasebenin “Kaydetme” fonksiyonunda da değişimlere neden olmaktadır. İnsan eliyle yapılan kaydetme işlevi artık, yukarıda sözünü ettiğimiz platformlar aracılığıyla yapılmaktadır. Bu durumda muhasebeye düşen işlem ise, sadece günlük girişlerin onaylaması veya değiştirmesi şeklindedir (Busulwa ve Evans, 2021: 52- 75).

Muhasebe mesleğinde oluşan; belge muhasebeciliğinden işlem muhasebeciliğine geçiş

olgusu, bu mesleğin tamamlayıcı niteliğinde olan denetim olgusunda da radikal değişimlere neden olmuş ve olmaktadır. Diğer bir ifadeyle muhasebe çalışmalarını etkileyen yeni dijital teknoloji olguları, günümüzde yeni bir denetim sisteminin oluşmasında etkisi yadsınamaz hale gelmiştir.

Denetim işlevi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarını ve kurumsal yönetimden sorumlu olan kişileri raporlanan bilgilerin geçerli muhasebe standartlarına ve kanunlarına ne ölçüde uydukları ve doğrulukları açısından güvenilirliklerine dair bilgilendirilmelerini sağlamak için bir dizi görev üstlenmektedir. Bu tanım çerçevesinde bir değerlendirme yaparsak; denetim mesleğinin değişen muhasebe olguları ve standartları çerçevesinde kendini yenilemesi veya yeniden dizayn edilmesi bir zorunluluk halinde kendini göstermektedir.

Bu değişim denetim standartlarında sözü edilen “Belge incelenme” tekniğinin yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Aşağıda da anlatılacağı üzere; denetim mesleği, muhasebe mesleğinin belgeden işleme doğru yol almasından dolayı, belge incelemesinin yerini işlem incelemesi almaktadır. Örneğin; dijitalleşen muhasebe, denetçilerinde veri toplama yöntemlerini değiştirmektedir. Bu değişim; yeni verilere (Büyük veri, IoT verileri, arama motoru verileri, sosyal medya verileri vb.) erişim imkanı sağlanmasının yanı sıra, mevcut verilere daha iyi erişim sağlanarak (Yasal sözleşmelerdeki metin verilerinin veya e-posta konuşmalarının otomatik analizi vb.) ortaya çıkarmaktadır.

Yine dijitalleşme sonucu alacak hesapların dijital ortamda kayıt altına alan muhasebenin bilgi sisteminin üretmiş olduğu oldukları hesapları inceleyen denetim; bu incelemeyi yaparken otomasyon ve yapay zeka ile denetlenen işletmenin tüm işlemlerini gerçek zamanlı olarak incelemeye geçecektir. Bu durumda örnekleme kavramının ortadan kalkması ve ana kütlenin tamamının incelenmesi söz konusudur. Bu bağlamda da; yine teyit veya doğrulama belgeleri an-

lamını yitirecek yine bir işlem incelemesi olacaktır (Alexander, 2021).

2. İŞLEM DENETİMİNİN SONUÇLARI

Denetim mesleğinin eski Mısır’a kadar dayanan bir mazisisin olduğu kitaplarda yer alsa da, modern anlamda sanayi devriminin gerçekleşmesiyle ortaya çıkmıştır. Burada denetimin amacı işletme sahipleriyle, borç verenleri bilgilendirmek olarak dizayn edilmiştir. Çünkü o yıllarda müteşebbis kavramları ortaya çıkmaya başlamış, modern sermaye piyasalarının doğuşu gerçekleşmiştir. O zamandan günümüze kadar, değişen muhasebe hukukuna bağlı olarak kendini devamlı yenilemek zorunda kalmıştır.

Muhasebenin dijitalleşmesi denetim süreci açısından da ciddi değişimlere ve buna bağlı olarak da yeni paradigmaların oluşumuna neden olduğunu yukarıda söz etmiştik. Muhasebe mesleğinin “Son durağı” olan denetim mesleğinin de dijitalleşmesinin olmaması söz konusu edilemez. Örneğin; CPA’dan Karl Busch “Denetimde değişim başlamıştır ve hızlı bir şekilde ilerlemeye devam edecektir. Denetim mesleği önümüzdeki birkaç yıl içinde dijitalleşmeyi benimsemek ve çalışma şeklini değiştirmek adına büyük ilerlemeler yapmak zorunda kalacaktır” ifadesini kullanmıştır. Yine KPMG tarafından yapılan bir çalışmada; denetçilerin %78’inin veri toplama ve analiz için daha karmaşık teknolojilerin kullanımının gerekli olduğunu düşündükleri belirtilmişlerdir (Alexander, 2021). Bu bağlamda da geleceğin denetimi; gerçek zamanlı olacak, büyük verilerden yararlanılacak, dijitalleşme ve yapay zekanın destekleriyle gerçekleşecek ve en önemlisi, yasal zorunluluktan değil, bir ihtiyaçtan olacaktır.

Forbes insights ve KMP tarafından yapılan bir ankette denetçilerin %80 oranında bulut teknolojilerinden, %70 akıllı analitik ve %61 oranında da yapay zekadan yararlandıklarını tespit etmişlerdir (KPMG, 2021). Denetim firmaları özellikle bulut teknolojisinin denetçinin alet çantasında standart bir araç olarak yer alacağını ifade etmektedirler. Bu firmalara göre halen bulut teknolojisine geç-

meyenler, denetim çalışmalarında oldukça geride kalacaklardır.

Belge denetiminden işlem denetime, diğer bir ifadeyle denetimin dijitalleşmesi beraberinde yetişmiş eleman ihtiyacını artırmıştır. AICPA tarafından yapılan bir çalışmada, denetim firmaların nitelikli personel bulmak en büyük sorun olarak gösterilmiştir (AICPA, 2022)

Dijitalleşme sonucunda denetim firmalarından beklentilerde artmaya ve değişmeye başlamıştır. Özellikle müşteriler daha yüksek değerli öngörüler istemeye ve bu bağlamda da firmanın değer yaratmasına yardımcı olmasını beklemektedir. Bu durumda ortaya gerçek zamanlı ve ileriye dönük bir denetim faaliyeti beklentileri artırmaktadır.

Bu durumda da denetçi geleneksel olarak sahip olduğu yeteneklere ek olarak (Thomson Reuters, 2023).

- ✓ Karmaşık iş operasyonlarını anlama,
- ✓ Trend teknolojilerine hakim olma,
- ✓ En güncel denetim araç ve tekniklerini kullanabilme,
- ✓ Çevik olma,
- ✓ Değişen ortama ve mevzuata anında uyum sağlayabilme yeteneklerine sahip olmalıdır.

Geleneksel denetimin geriye doğru yapılması, hesap bakiyeleri ve işlem örneklemesine dayanması, teyit ve iç kontrol sisteminin değerlemesinin genelde elle yapılması, denetimin zayıf yönlerini oluşturur. Manuel denetimin çok sayıda iş gücü kullanımı, çok sayıda denetim prosedürün uygulanması, denetim ekibinin yapılan işin büyüklüğüne göre, denetim yapılan işletmenin binalarından bulunması, sıkıntılı bir süreç yaratır. Buna karşılık; akıllı denetim prosedürleri denetimin gerçek zamanlı raporlanmasını sağlayabilir. Yine beklenti boşluklarını en aza indirir. Muhasebe kayıtlarının fiziki incelemesi, faturalar ve makbuzlar örneklemesi yoluyla tamamı inceleme konusu yapılabilir. Akıllı uygulayarak denetim araçları sayesinde mali tablo denetimleri neredeyse gerçek zamanlı olarak gerçekleştirilebilmektedir

3. SONUÇ

Paydaşların gelişen piyasalara bağlı olarak ihtiyaçlarının ve beklentilerinin artması sonucu, muhasebede bu ihtiyaç ve beklentilere cevap vermek amacıyla kendini yenilemektedir. Bu yenilemede şüphesiz teknolojinin hızla gelişmesinin etkisi yadsınamaz. Nasıl ki, defter muhasebeciliği zaman içinde yerini bilgisayar programlarına terk etmişse, aynı şekilde belge muhasebeciliği de yerini işlem, muhasebeciliğine bırakacaktır. Bu olgu muhasebe literatüründe bir dönüşümdür. Bu dönüşümler aynı zamanda muhasebe hukukunun bir parçası olan muhasebe denetimini etkilemekte, onunda dönüşümüne yol açmaktadır. Bu dönüşüm yapay zekaların meslek içinde yer edinmesinden sonra; denetim standartlarında var olan denetim tekniklerinin değişmesine yol açabilecektir.

KAYNAKÇA

- Alexander, A. (2021). The future, faster: The COVID-19 pandemic has accelerated the ongoing change in auditing to whole new levels. *Accounting Today*.
- Alexander, A (2022). „Special Report: The future of bookkeeping, a time for transformation traditional bookkeeping is on the verge of major changes
- Busulwa, R. ve EVANS, N. (2021). *Digital Transformation in Accounting*. Routledge.
- Cong, Y., Du, H. ve Vasarhelyi, M. A. (2018). Technological disruption in accounting and auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(2), 1-10. <https://doi.org/10.2308/jeta-10640>
- Usul H., Başkur B.B., „Fourth period of the accounting: paradigms that are changed by the dijitalization” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi y.2022, c.27, s.3, s.409-421.
- Thomson Reuters, 2023, 3keys to the future of audit, White paper
- ISACA Journal, 15 Feb. 2022, isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2022/volume-1/the-evolution-of-audit-in-the-wake-of-the-pandemi

SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA KAPSAMINDA YASADIŞI EKONOMİK FAALİYETLER VE FİNANSAL AKIŞLAR: ADLİ MUHASEBE PERSPEKTİFİ

ILLEGAL ECONOMIC ACTIVITIES AND ILLICIT FINANCIAL FLOWS WITHIN SUSTAINABLE DEVELOPMENT: FORENSIC ACCOUNTING PERSPECTIVE

Gökçe Sinem Erbuğa 

Dr. Öğr. Üyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, Türkiye, e-mail: gokceerbuga@gmail.com

ÖZET

Yasadışı malların ticareti ve organize suçlar sonucunda ülkeler milyarlarca dolar yasadışı nakit akışlarıyla karşılaşmaktadır. Bu nakit akışlarının temelinde yasadışı ekonomik faaliyetler yatmaktadır. Yasadışı ekonomik faaliyetlerin meydana getirdiği yasadışı finansal akışlar, kayıt dışı ekonomileri, önlenemez yolsuzluk ve şiddet eylemlerini beraberinde getirmektedir. Bunun da ötesinde daha düşük büyüme oranlarına, daha fazla yoksulluğa, daha yüksek anne ve çocuk ölüm oranlarına, daha az doğrudan yabancı yatırımlara, sağlık ve eğitim yatırımlarında azalmaya, vergi ve kamu politikalarında etkinsizliklere yol açmaktadır. Yasadışı ekonomik faaliyetlerin sürdürülebilir kalkınmanın her aşaması üzerinde yıkıcı bir etkisi olup; çoğunlukla bu eylemler, sivil huzursuzluk ve istikrarsızlığa yol açmaktadır. Bu bağlamda çalışmada sürdürülebilir kalkınma önündeki en önemli engellerden biri olan yasadışı ekonomik faaliyetler ve neden oldukları yasadışı akışlar adli muhasebe çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu çalışmada, yasa dışı ekonomik faaliyetler ve söz konusu bu faaliyetlerin neden oldukları yasa dışı finansal akışlar, sürdürülebilir kalkınma temelinde incelenmektedir. Bu çalışmanın amacı, olası adli muhasebe prosedürleri hakkında derin ve kapsamlı bir anlayış geliştirerek hem şirketlerin hem de ülkelerin gelir azaltıcı faaliyetler yaşamasını önlemektir. Çalışma kapsamında, suçla ilgili faaliyetlerin ve mali akışların önlenmesi için, araştırma boyunca alta yatan nedenler ve bağlam ele alınmıştır. Çalışmada resmî belge, rapor, arşiv, yazıt ve delillerden elde edilen ikincil veriler kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilir Kalkınma, Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, Yasadışı Ekonomik Faaliyet, Yasadışı Finansal Akış, Adli Muhasebe

Citation/Atf: ERBUĞA, G. S. (2023). SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA KAPSAMINDA YASADIŞI EKONOMİK FAALİYETLER VE FİNANSAL AKIŞLAR: ADLİ MUHASEBE PERSPEKTİFİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 5-26

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Gökçe Sinem Erbuğa
E-mail: gokceerbuga@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

ABSTRACT

Every year, countries face billions of dollars in illegal cash flows. Illegal economic activities are the basis of these cash flows because of the trade of illegal goods and organized crime. Illegal financial flows caused by illegal economic activities bring about informal economies, unavoidable acts of corruption and violence. Moreover, it leads to lower growth rates, more poverty, higher maternal and child mortality rates, less foreign direct investment, reduced investments in health and education, and inefficiencies in tax and public policies. Illegal economic activities have a devastating effect on every stage of sustainable development; these actions often lead to civil unrest and instability. In this context, illegal economic activities, which are one of the most important obstacles to sustainable development, and the illegal flows they cause are evaluated within the framework of forensic accounting. In this research, illegal economic activities and the illegal financial flows caused by these activities are examined on the basis of sustainable development. The aim of this research is to prevent both companies and countries from experiencing revenue reducing activities by developing a deep and comprehensive understanding of possible forensic accounting procedures. Within the scope of the study, the underlying causes and context were discussed throughout the research in order to prevent criminal activities and financial flows. In the study, secondary data obtained from official documents, reports, archives, inscriptions and evidence were used.

Keywords: Sustainable Development, Sustainable Development Goals, Illegal Economic Activity, Illicit Financial Flows, Forensic Accounting

EXTENDED ABSTRACT

In this research, illegal economic activities and illicit financial flows are analyzed with special reference to the sustainable development. The aim of this research is to prevent both companies and countries from experiencing income-reducing activities by developing a deep and comprehensive understanding of possible forensic accounting procedures. This research provides comprehensive deterrence methods for companies. In addition, when the accounting literature is examined in detail, it has been determined that there is a lack of studies that handles both sustainable development and forensic accounting concepts. With this study, it is aimed to fill the gap of conceptual research on the subject.

In this research, the method of analyzing written documents and records, one of the qualitative research methods, was used. Document analysis is a qualitative research method used to analyze the content of written documents meticulously and systematically (Wach, 2013). The effects of the illegal economic activities are rooted in written reports of the world wide known NGOs, international commissions and their partners mostly. But scientific researches about this phenomenon with its theoretical basis rooted in the accounting are still limited. The effects of the illegal economic activities are rooted in written reports of the world wide known NGOs, international commissions and their partners mostly. But scientific researches about this phenomenon with its theoretical basis rooted in the accounting are still limited. For this direction, official records and documents of intergovernmental organizations such as OECD, IMF, UNCTAD, UNODC, GFI, EUROSTAT have been meticulously examined.

As UNCTAD and UNODC have been entrusted with a task of being the custodianship of (SDG) indicator 16.4.1, "total value of inward and outward IFFs", their official reports have been checked out in length and breadth. All these records and documents used to conduct this research design the conceptual framework for the aim of assessing crime-related financial flows (IFF). In this study, a review of the current situation across countries assessed as the initial step. Official records and documents have been gathered and prepared by national statistical authorities, financial intelligence arms, tax authorities, academic communities, NGOs, international associations, and relevant specialists. In order to provide clarification for solving crime-related activities and their resultant financial flows, the underlying reasons and context have been handled throughout the research. Secondary data obtained from official documents, reports, archive, scripts, and evidences were used in the study.

Crime -related financial acts also known as illegal economic activities may be arose out as an act itself illegal or funds as the results of illegal acts either used for illegal purposes. However, there is still an ongoing debate on which financial behaviors may cause IEAs and IFFs specifically. In other words, "IEA and IFF" are used too often as terms although there is an exact and accurate generic definition of

these terms up until now.

Various objectives and approaches have been adopted for the evaluation of economic crimes in the existing literature, but there are still great difficulties in the measurement of these crimes. The difficulties experienced during the measurement make it necessary to define the concept of economic crime and its criteria precisely and clearly, and establish a conceptual framework.

When the accounting literature is examined, there is a bilateral (reciprocal) causality between illegal economic activities and corruption. To put it more clearly, while the illegal economy and the illicit financial flows it causes create a suitable basis for the increase of corruption; corruption facilitates the occurrence of illegal economic activities. In this context, the illegal economy and the resulting financial flows and corruption mutually feed each other, resulting in a vicious circle that undermines the economic system (Wickberg, 2013:1). Rather than revealing illegal economic activities (corruption cases) and perpetrators of these cases on the basis of forensic accounting; It aims to punish the perpetrators before the law with active sanctions and within the framework of strict legal rules (Alabdullah and Yahya, 2013:31).

Illegal economic activities as of their results can cause economic inequality, revenue losses of governments, a vital obstacle to sustainable development and decreasing poverty. The enormous economic, social and societal costs they cause require that these illegal activities should be prevented as soon as they transpire. Crime-related money movements which can be identified as illicit financial flows give cause for losing domestic revenues and tax revenues of countries even though it is the main income item for governments.

In addition to increasing poverty by affecting the fair distribution of resources, IEAs and the IFFs they cause create a major obstacle for societies to allocate peace, justice and strong institutions in line with the goal of sustainable development (SDG target 16.4). On a deeper level, there are a vast of miscellaneous views about the methods, measurements, and components of illegal economic activities (IEAs). But on the other side, it is not possible to say that there is a general agreement on the scope of these crime-related activities and IFFs estimations as their results. As curbing the illicit financial flows by fighting against the illegal economic activities is the universal motivation for all countries, generally accepted perception about the issue is that crime-related actions should be deterred as soon as possible when they come to light.

The United Nations (UN) has set 17 sustainable development goals for ending poverty, protecting the environment, taking precautions against the climate crisis, fair sharing of wealth and ensuring peace (UN, 2022a). Sustainable development goals, which draw the framework of actions to ensure sustainability, are a phenomenon that draws attention on a global scale to basing both production and consumption systems on a socially and environmentally sustainable basis (Sjåfjell and Taylor, 2019: 60). In this direction, sustainable development should be targeted and businesses should plan and execute their financial and daily operations in line with this purpose.

Sustainable development, which has been on the agenda of governments since the end of the 20th century, takes into account the needs of future generations while meeting the needs of current generations. The goal of sustainable development, which is considered as an effective global action plan today, lies in the goal of providing a better life for both today's and tomorrow's individuals. In this respect, it should be ensured that the opportunities provided to everyone are distributed equally and fairly (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2021). However, today, illegal economic activities and financial flows resulting from these activities are one of the most important obstacles to sustainable development.

In order to curb illicit financial flows, all actors of societies like governments, NGOs, international organisations, private sector entities, local businesses, utility companies and civil society should build a healthy and powerful collaboration. On the purpose of deterring crime-related financial behaviors, both governments and civil society actors should strike a transparency deal with each other with the aim of supporting the ethical behaviors and practices. Also forensic accounting prevention methods should be implied by all companies in order to avoid the high costs of illegal economic activities.

Illicit financial flows and illegal economic activities with underlying criminal elements may occur differently in the context of each country. However, although the basic motivations may vary from country to country, in any case, serious illegal activities must be detected and met with serious sanctions

in order to prevent criminal activity. In addition, the accounting policies of countries should be made more transparent, proactive international preventive cooperation with other countries should be ensured, and weaknesses in legal and regulatory practices that may cause illegal actions should be identified and eliminated.

1. GİRİŞ

Yasadışı malların ticareti ve organize suçlar sonucunda her yıl ülkeler milyarlarca dolar yasadışı nakit akışlarıyla karşılaşmaktadır. Yasadışı yollarla elde edilen gelirler (suç gelirleri) çoğunlukla daha güvenli olarak nitelendirilen yerlere ve yurtdışına aktarılmaktadır. Bunun yanı sıra, elde edilen suç gelirinin aklanması ve sonrasında ulusal pazarlara yeniden dağıtılması söz konusu olmaktadır. Bunun bir sonucu olarak da yasadışı ekonomiler doğmakta, yolsuzluk ve şiddet eylemleri artarak kamu kurumlarını yıpratmakta ve hukukun üstünlüğü zedelenmektedir (GFI, 2022a).

Yasadışı finansal akışlar (IFF), kamu insiyatifinin ve kritik yatırımların finanse edilmesi noktasında ihtiyaç duyulan fonların kaybına sebep olmaktadır. Ancak çoğunlukla- özellikle de gelişmekte olan ülkeler penceresinden bakıldığında- kaybolan bu fonların, sürdürülebilir ekonomiyi beslemek, istihdam yaratmak, adaletsizliği ve yoksulluğu azaltmak ve iklim değişikliğini ele almak gibi alanlarda kullanılmasının önüne geçilmiş olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinden her yıl yasadışı şekilde koparılan milyarlarca dolar, bu ülkelerin 2030 yılına kadar sürdürülebilir kalkınma hedeflerini yerine getirmesinin önünde büyük bir engel teşkil etmektedir (UNODC ve UNCTAD, 2021). Bunun en büyük sebebi de devletlerin en temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerinden devletleri yoksun kılmasıdır (GFI, 2021).

Yasadışı ekonomik faaliyetlerin sürdürülebilir kalkınmanın her aşaması üzerinde yıkıcı bir etkisi olup; çoğunlukla bu eylemler, sivil huzursuzluk ve istikrarsızlığa yol

açmaktadır. Hope' a göre (2019) finansal suiistimaller, daha düşük büyüme oranlarına, daha yüksek yoksulluğa, insani gelişme endeksinde düşüşlere, daha yüksek anne ve çocuk ölüm oranlarına, ortalama eğitim yılında düşüşe, daha az doğrudan yabancı yatırımlara, sağlık ve eğitim yatırımlarında azalmaya, vergi ve kamu politikalarında etkisizliklere yol açmaktadır. Birleşmiş Milletler (BM) 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi'ne göre küresel anlamda barışçıl toplumların yaratılması amacıyla yasadışı finansal akışların (IFF) azaltılması gerekmektedir.

Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından, sadece rüşvetin 2018 yılı itibariyle yıllık maliyetinin 1.5–2 trilyon USD olup; ABD GS-YİH'nun yaklaşık yüzde 2'sine eşit olduğu tahmin edilmektedir. Dolayısıyla IMF, yolsuzluğun her türü dikkate alındığında çok daha büyük ekonomik ve sosyal maliyetlerle karşılaşılabilceğini belirtmektedir.

IFF'lerin azaltılması BM tarafından belirlenmiş öncelikli bir alan olarak tanımlanmaktadır (UNODC ve UNCTAD, 2021). IFF'lerin sektörel yatırımları baltalaması ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamaya yönelik kamu kaynaklarını verimsizleştirmesi söz konudur. Yapısal reformların, ekonomik kalkınmanın ve sürdürülebilir büyümenin de yine IFF'ler tarafından engellendiğini söylemek mümkündür. Bunun yanı sıra devlet gelirlerini azaltması, vergi tabanını aşındırması ve devlet kurumlarını zayıflatması da IFF'lerin neden olduğu diğer hayati sonuçlardandır (OECD, 2014).

Küresel Finansal Dürüstlük Örgütü (GFI), gelişmekte olan ülkelerin iç ve dış ticaretiyle ilgili oluşan IFF'lerin yıllık değerinin, gelişmiş ekonomilerle yaptıkları toplam ticaretin

değerinin ortalama yüzde 20'sine ulaştığını tahmin etmektedir. Bu kadar büyük bir tutara denk olması ve önemli etkiler yaratması, IFF'lerin önemle ele alınması gereken bir kavram olduğunun kanıtıdır. Ancak her ne kadar IFF'lerin hacmine dair tahminlerde bulunuluyor olsa da ölçümlerini sağlıklı bir biçimde yerine getirebilmek son derece zordur. IFF'lere dair tutarlı istatistiklerin bulunmaması, IFF'lerin boyutu ve eğilimleri, nasıl ve nereden kaynaklandıkları ve kalkınma üzerindeki etkileri hakkında belirsizlikler söz konusudur. IFF'ler ülkeler ve bölgeler arasında önemli ölçüde farklılık gösterebilmelerine rağmen bunlara ilişkin ortak bir çerçevenin ve anlayışın olmaması ölçümlerini hemen hemen imkânsız hale getirebilmektedir.

IFF'lerin önlenmesi için onların büyüklüklerinin ölçülebilmesi gerekmektedir; ancak ölçümlerinin sağlanabilmesi için ise, kapsamlı bir teorik/kavramsal anlayışın oluşturulması çok büyük önem taşımaktadır. Konuya dair ortak bir anlayışın olmaması, ulusal bağlamda IFF'lerle mücadele etmek ve uluslararası düzeyde ortak politika hedefleri üzerinde anlaşmak için atılması gereken politik eylemleri engelleyebilmektedir (GFI, 2022a). Sürdürülebilir kalkınma hedeflerinden SDG 16 (SDG 16.4) doğrultusunda, yasadışı para ve silah akışlarının önüne geçilmesi, çalınan varlıkların iadesinin sağlanması ve her türlü organize suçla savaşarak her kademedeki etkili, hesap verebilir ve kapsayıcı kurumlar oluşturulması gerekmektedir. Bu doğrultuda, ilk olarak yasadışı ekonomik faaliyet kavramına değinmekte fayda vardır.

Yasadışı ekonomik faaliyet kavramı üzerinden yasadışı finansal akış kavramını ele almak konunun anlaşılması açısından daha sağlıklı olacaktır. Bu noktadan hareketle çalışmada ilk olarak sürdürülebilir kalkınma hedeflerine yer verilmiştir. İşletmelerin SDG 16.4 gereğince bünyelerinde gerçekleştirilen ekonomik suçlarda mücadelede etkin bir rol üstlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle çalışmada yasadışı ekonomik faaliyetler ve sebep oldukları finansal akışlar adli muha-

sebe bakış açısıyla değerlendirilmiş ve etkin mücadele yöntemlerine yer verilmiştir.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA HEDEFLERİ

Birleşmiş Milletler (BM), yoksulluğun son erdirilmesi, çevrenin korunması, iklim krizine karşı önlem alınması, refahın adil paylaşımı ve barışının sağlanmasına yönelik 17 adet sürdürülebilir kalkınma hedefi belirlemiştir (BM, 2022a). Sürdürülebilirliğin sağlanabilmesine dair eylemlerin çerçevesini çizmekte olan sürdürülebilir kalkınma hedefleri, gerek üretim gerekse de tüketim sistemlerinin sosyal ve çevresel anlamda sürdürülebilir bir temele dayandırılması konusuna küresel boyutta dikkat çeken bir olgudur (Sjåfjell ve Taylor, 2019: 60).

Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri'nin kabul edilmesi, suç teşkil eden faaliyetlerin sadece suçun kurbanlarına zarar vermesi fikrinin yanında, ülkeler ve onların meşru hükümetleri açısından da ciddi bir tehdit oluşturmaya ilişkin küresel bir bilinç yaratmaktadır. Bu noktada sürdürülebilir kalkınma hedefleri suçun önlenmesi konusunda tarihi bir dönüm noktası olarak nitelendirilmektedir (BM, 2015).

Birleşmiş Milletler'in (BM) belirlemiş olduğu sürdürülebilir kalkınma hedeflerinden biri olan SDG 16, barış ve adaletin sağlanması ve güçlü kurumların oluşturulmasını gerektirirken; hükümetlerin hesap verebilirliğini geliştirmeye, güven inşa etmeye ve barışı sürdürmeye odaklanmaktadır (Hope Sr., 2020:58). BM, bu hedefini- SDG 16 (BM, 2022b), "sürdürülebilir kalkınma için barışçıl ve kapsayıcı toplumlar tesis etmek, herkes için adalete erişimi sağlamak ve her düzeyde etkili, hesap verebilir ve kapsayıcı kurumlar oluşturmak" şeklinde ifade etmektedir. SDG 16, toplumsal ve küresel barışı, güvenliği, adaleti ve genel anlamda hukukun üstünlüğünü tehdit eden gerek bünyesinde şiddet bulunduran gerekse de şiddet içermeyen suçların ele alınması gerektiğini bildirmektedir (Bisogno, 2015:3). Birçok devlet başkanının katılımıyla gerçekleşen BM'nin "Yasadışı Mali Akışlarla Mü-

cadele için Uluslararası İş birliği ve Varlık Getirilerine İlişkin İyi Uygulamaları Güçlendirme” temalı zirvesinde yasa dışı finansal akışlar, “Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündemi”ne ulaşma yolunda önemli bir tehdit olarak değerlendirmiştir (Zongwe, 2021:32).

SDG 16.4’te belirtildiği üzere BM 2030 yılına kadar yasadışı nakit ve silah akışını çok büyük oranda azaltma, çalınan finansal varlıkların yerine konulmasını (iadesini) sağlama ve her çeşit organize suçla mücadele etmeyi amaçlamaktadır (UNODC ve UNCTAD, 2021). 2015 yılında, SDG 16.4 hedefi kapsamında Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri’ne (SDG) yasa dışı nakit akışları da dahil edilmiş olup (Forstater, 2018:2); yasa dışı akışların etkili bir şekilde önüne geçilebilmesi için gerekli eylemler belirlenmiştir. Yasadışı finansal akışların önüne geçebilmek için yapılacak olan müdahalelerin, “Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündemi”nin uygulanmasını sağlamak amacıyla izlenebilecek en uygun maliyetli stratejilerden biri olarak kabul edilmesi söz konusudur (Zongwe, 2021:32).

Yasadışı nakit akışlarını SDG 16.4 dışında ele alan 22 ayrı alt hedef ve farklı gösterge bulunmaktadır. BM tarafından belirlenmiş olan 17 hedefe ait 169 alt hedef vardır. Her bir alt hedefin bünyesindeki ilerlemeyi ölçebilmek için 1 ile 3 adet göstergesi olup; toplamda sürdürülebilir kalkınma hedeflerine uyumluluğu ölçmeye yarayan 304 gösterge mevcuttur (Miyandazi ve Ronceray, 2018:50). OECD, bu hedefleri,

- IFF’leri etkinleştiren veya engelleyen (SDG 10.5, 16.3, 16.5, 16.6, 16.9, 16.10, 16.a),
- Potansiyel takaslar ve politika çatışmaları yaratanlar (SDG 8.3, 8.10, 10.c, 16.10) ve
- Hedef ilerlemenin ve IFF’leri dizginleme çabalarının karşılıklı olarak birbirini güçlendirdiği durumlar (SDG 2.3, 16.5, 17.1, 3.a, 5.2, 10.5, 10.7, 12.7, 12.14, 15) şeklinde sınıflandırmaktadır (OECD, 2016:143-144).

Bu amaçların yerine getirilmesi sürecini izlemekle yükümlü olarak Birleşmiş Milletler

Uyuşturucu ve Suç Ofisi (UNODC) ve Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) görevlendirilmiştir.

3. YASADIŞI EKONOMİK FAALİYETLER (ILLEGAL ECONOMIC ACTIVITIES – IEA)

Dünyamızın hayallerin ötesinde bir hızla değişmesi beraberinde ekonomik büyümeyi de getirmiştir. Ancak ekonomik büyüme, belirli bir elit sınıfın orantısız bir biçimde daha da zenginleşmesine yol açmıştır. Bu süreçte her ne kadar bilişim teknolojileri ve dijitalleşme her alanda kendini sıklıkla gösterse de çatışmaların çözümünde ve iklim değişikliğini önleme gibi konularda etkinliğini sınırlı olarak gösterebilmektedir. Küreselleşme ve dijitalleşmenin yasadışı ekonomilerin büyüebilmesi için muazzam fırsatlar yaratması, yeni pazarların oluşmasına ve bu doğrultuda kaçak para, mal ve insan hareketliliğinde artışa yol açmaktadır (GIATO, 2021:6).

Yasadışı ekonomik faaliyetler (IEA), ‘kanunen yasaklanmış faaliyetler’ ve tek başına yasadışı olmayan ancak yetkili olmayan şahıslar tarafından gerçekleştirildiğinde yasa dışı hale gelen faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2002).

Yasadışı ekonomik faaliyetler yerel, kurumsal anlamda örgütlenmemiş, yerel ve küçük işletmelerce hayatta kalma stratejisi olarak küçük suçlar şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi; karmaşık operasyonları içeren büyük üretim hacimlerine sahip, dikey entegrasyona sahip çok uluslu şirketler tarafından da küresel etkiye sahip suçlar olarak yerine getirilmektedir (Hudson, 2014: 779). Yasadışı faaliyetleri gerçekleştiren aktörler de genellikle değişkendir; bireysel aktörler veya gruplar zaman zaman daha büyük örgütsel yapılar altında birleşebilir ve daha sonra dağılabilir veya değişen derecelerde yapı değiştirebilirler (Finckenauer, 2005:66; Hudson, 2014:780).

Yasadışı ekonomik faaliyetler çok farklı şekillerde karşımıza çıkabilmektedir. Ateşli silahların yasadışı ticareti, suç eşyasını (çalıntı malları) satma, satın alma ve kabul etme suçu, göçmen kaçakçılığı, fikri mül-

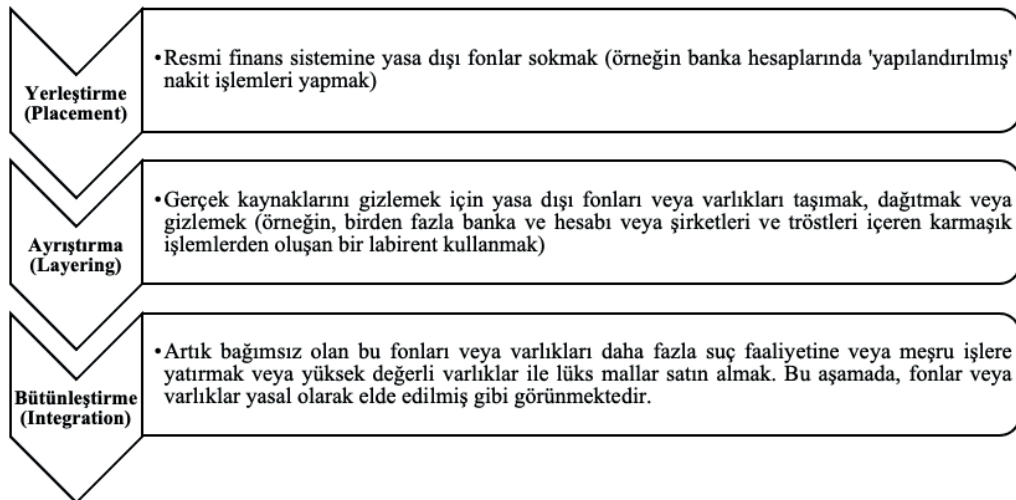
kiyet haklarının ihlali, taklit ürünlerin ticareti ve korsanlık, rüşvet, yasadışı kumar ve kara para aklama gibi eylemler yasadışı ekonomik faaliyetlere örnek gösterilebilir (EUROSTAT, 2017). Kısaca yasadışı finansal faaliyetler, otorite sahibi kişilere veya onların bağlantılı kişilerine haksız avantaj sağlayan, yasa dışı yollarla zenginlik veya güç elde etme amacı taşıyan herhangi bir etik olmayan davranış” şekli olduğu özetlenebilir (Dada ve diğ, 2013:789).

IEA’ların önemli bir kısmını rüşvet (bribery) eylemleri oluşturmaktadır. UNODC tarafından yapılan tanımlamaya göre rüşvet, rüşveti veren tarafın lehine olacak şekilde alıcıyı etkilemek amacıyla bir şey alma veya kabul etme eylemi olarak tanımlanabilir. UNODC tarafından hazırlanan Suçların İstatistiki Amaçlarla Uluslararası Sınıflandırılması’nda (ICCS) ve Birleşmiş Milletler Yolsuzluk Karşıtı Sözleşmede rüşvet kavramını yolsuzluk üzerinden tanımlanmaktadır (UNODC ve UNCTAD, 2021,). Söz konusu bağlamda rüşvet, bir kamu görevlisine veya bir özel sektör kuruluşunda yöneticilik yapan veya çalışan bir kişiye doğrudan veya dolaylı olarak haksız kazanç/menfaat vaat etme, teklif etme, verme, talep etme ya da kabul etme şeklinde açığa çıkan yolsuz-

luk biçimi olarak ifade etmek mümkündür (UNDOC, 2004).

Yasadışı olarak değerlendirilen ekonomik faaliyetlerin (IEA) bir diğeri ise kara para aklamadır (money laundering- ML). Suç eylemini gerçekleştiren kişiler aynı zamanda IEA’ların sonucunda çıkar (kâr) elde etmekte ve elde etmiş oldukları bu yasadışı kazançları bir şekilde yasallaştırmanın yolunu aramaktadırlar. Tam da bu amaçla gerçekleştirilen kara para aklama faaliyetleri, kirli para için yerel ve yabancı piyasaların finansal sistemlerinde kanallar açarak bu parayı yasal ve temiz hale getirmeyi amaçlar (EUROSATAT, 2017; UNDOC, 2004; OECD, 2002). Böylece kirli paranın açığa çıktığı suç kaynaklarına kadar izlenmesinin engellenmesi mümkün olabilmektedir. OECD kara para aklama eylemini “orijinal kaynağı vergi makamlarından veya diğer düzenleyici kurumlardan gizlenecek şekilde farklı banka hesapları aracılığıyla para transferi” olarak tanımlanmaktadır (UNDOC, 2004). Her ne kadar kara para aklama eylemi yasadışı ekonomik faaliyetlerden biri olarak ifade edilmiş olsa da kavram üzerinde fikir birliğine varılmış olan evrensel bir tanımlama mevcut değildir. Bunun yerine Komisyon tarafından kara para aklama suçlarını ve

Şekil 1. Kara Para Aklamanın Aşamaları



Kaynak: EUROSTAT, 2017.

cezalarını tanımlamak için asgari kuralları belirleyen bir direktif önerilmiştir (U4 Anti Corruption Resource Centre, 2020). Kara para aklama eylemleri üç aşamada ele alınmaktadır (Bakınız Şekil-1). Kara para aklama faaliyetleri için her ne kadar üç aşamanın varlığından bahsedilse de her vakada bu üç aşamanın birbirini takip edilmesi zorunlu değildir (MASAK, 2018).

Bazı yetki alanlarında yalnızca ayrıştırma ve bütünleştirme aşamaları baskın şekilde görülebilirken; diğer durumlarda ayrıştırma aşaması değil, yerleştirme ve bütünleştirme aşamalarının bir karışımı gözlemlenebilmektedir (EUROSATAT, 2017).

EUROSTAT bünyesinde kurulmuş olan “Nakit, Mali ve Ödemeler Dengesi İstatistikleri Komitesi” (CMFB), yasadışı ekonomik faaliyetlerin (IEA) ulusal hesaplara ve ödemeler dengesi istatistiklerine kaydedilmesine ilişkin bir çalışma grubu oluşturmayı öncelikli görevleri arasında belirlemiştir. EUROSTAT tarafından 2018 yılında hazırlanan Ulusal Hesaplarda ve Ödemeler Dengesinde Yasadışı Ekonomik Faaliyetlere İlişkin İstatistiklerin Derlenmesine İlişkin El Kitabı’na göre, kurulan bu çalışma grubu (EUROSTAT, 2017):

- AB üye devletlerin yasadışı ekonomik faaliyetlerinden kaynaklanan ulusal hesaplar ve ödemeler dengesi istatistikleri arasındaki dengesizlikleri gidermek,
- *Ödemeler dengesi uygulayıcılarına temel IEA’ları tahmin etme konusunda metodolojik rehberlik ve*
- Ulusal hesaplarda mevcut temel IEA’lara ek olarak diğer muhtemel IEA’ların teorik olarak meydana gelme olasılığını tahmin etmeyi sağlamak amacı taşımaktadır.

Ülkelerin GSYİH ölçümünde belirli bir dönem için üretim/tüketim değerlerini tam ve doğru bir biçimde hesaplayabilmek adına hem beyan edilen hem de IEA’lar gibi beyan edilmeyen üretim faaliyetlerinin tamamı dikkate alınmalıdır. Bu sebeple IEA’lara da yasal aktivitelere verilen önemin benzeri verilmeli ve hesaplamalarda aynı biçimde

dikkate alınmalıdır (IMF, 2009).

İstatistikler, hem yasadışı ekonomik faaliyetleri (IEA) analiz eden uzmanlar için hem de IEA’larla mücadelede etkili ve verimli kararlar almak için politika belirleyiciler ve karar vericiler açısından son derece önemlidir. Bu sebeple IEA’ların sağlıklı bir biçimde ölçülebilmesi ülkelerin finansal sistemlerinin entegrasyonunun sağlanması ve organize suçlarla gerek AB üye ülkeleri gerek aday ülkeler gerekse de küresel bağlamda mücadele edilebilmesi açısından elzemdir. Mevcut ve potansiyel IEA’ların büyüklüklerini, ülke ekonomilerine olan maliyetlerini, ne kadar gelir kaybına neden olduklarını ve IEA’lara karşı uygulanan yaptırım mekanizmalarının ne ölçüde verimli olduğu onlarla olan mücadelede cevaplanması gereken sorulardır (UNODC ve UNCTAD, 2021). Bu bağlamda IEA’lara ilişkin, uluslararası düzeyde kapsamlı ve güvenilir önleme mekanizmalarının oluşturulması gerekmektedir.

4. YASADIŞI FİNANSAL AKIŞLAR (ILLCIT FINANCIAL FLOWS – IFF)

2011 yılında yayınlanan Dünya Kalkınma Raporu’na göre, “devlet kurumları vatandaşları yeterince korumadığında, yolsuzluğa karşı koruma sağlamadığında veya adalet erişim sağlamadığında, piyasalar iş fırsatları sağlamadığında veya topluluklar sosyal uyumu kaybettiğinde şiddetli çatışma olasılığı artmaktadır” (The World Bank, 2011).

Toplumda karışıklığa sebebiyet verebilecek olan yoksulluk, adaletsizlik, uyumsuzluk ve yolsuzluk, devletler tarafından ciddiyle ele alınarak gerekli düzenlemelerin yapılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda sadece şiddet içeren suçlar değil, yolsuzluk ve rüşvet gibi şiddet içermeyen bir takım yasal olmayan ekonomik faaliyetlerin (ekonomik suçların) de önlenmesi gerekmektedir. Yolsuzluk, rüşvet, yasadışı ticaret vb. temelinde şiddet içermeyen ekonomik suçların ölçümünde gösterge olarak yasadışı finansal akışlardan (illicit financial flows-IFF) yararlanılmaktadır.

BM hazırlamış olduğu SDG Indicator Metadeta raporunda yasadışı finansal akışla-

rı (IFF) “ülke sınırlarını aşmakla beraber bir değer değişiminin varlığını işaret eden ve menşei, transferi ya da kullanımı yasal olmayan finansal akışlar” olarak ifade etmektedir (UNSTATS, 2022a). Raporda temel olarak IFF’lerin suç içeren faaliyetler olduğu ve vergiden kaçınma gibi yasadışı yollarla yaratılan bir değer akışına yol açtığı belirtilmektedir. Sadece finansal amaçla gerçekleştirilen mali transferler yerine mal ve hizmetlerin değişimi ile finansal ve finansal olmayan varlıkların değişimi de dahil olmak üzere değer değişiminin olması IFF’lerin belirleyici özelliklerindendir. Bunun yanında finansal akışın oluşmasında, transferinde ya da kullanımı sürecinde en az bir adımın yasadışı olması IFF’nin meydana gelmesine yol açmaktadır. Ayrıca IFF’ler, dövizdeki kontrollerin ihlal edilmesi gibi yasadışı transferlerden ya da terörizmin finansmanı gibi yasadışı kullanımdan kaynaklanabilmektedir (UNODC ve UNCTAD, 2021).

IFF’ler, sabit döviz rezervlerinin boşaltılması, yüksek enflasyon, azalan vergi tahsilatı, kısıtlanan yatırım, serbest ticaretin baltalanması, yoksulluğun azaltılmasına yönelik sınırlamalara yol açması ve güvenlik endişeleri yaratması sebebiyle sürdürülebilir kalkınmanın önündeki en büyük engellerden biridir (The World Bank, 2014). Bu sebeple IFF’ler üzerinde titizlikle durulması ve ge-

rekli önemin verilmesi gereken önemli bir gündem konusudur.

Literatürde yapılan çalışmalarda küresel boyutta yasadışı finansal akışların maliyetinin oldukça büyük olduğu görülmektedir (Tablo-1). Yasadışı finansal akışların (IFF) bu denli maliyetli olması konunun devletler açısından önemle üzerine değinilmesi gerektiğini bir kez daha kanıtlamaktadır.

Yasadışı finansal akışların (IFF) tahmin edilebilmesi amacıyla öncelikli olarak yasadışı ekonomik faaliyetleri ele almak oldukça önemlidir. Yasadışı finansal akışları (IFF) ölçmenin kapsamlı, zahmetli ve zor bir iş olması sebebiyle IFF’lerin büyüklüğüne ilişkin tahminler, doğrudan ölçümden ziyade temel olarak ülkelerin resmi verilerindeki düzensizliklere dayandırılmaktadır (U4 Anti Corruption Resource Centre, 2020).

Çerçeve bünyesindeki gösterge 16.4.1., Amaç 16.4’e yönelik gelişmelerin ölçülmesi için en uygun ölçütü içe ve dışa yönelik yasadışı finansal (mali) akışların toplam değeri olarak belirlemektedir. Bu ölçüt (gösterge), bir ülkeye giren veya bir ülkeden ayrılan yasa dışı mali akışların boyutunu değerlendirmek için ülkeler arası akışlara odaklanmaktadır. IFF’ler belirli bir süre boyunca meydana gelen değer birikiminin akışını ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda

Tablo 1 . Dünya Genelindeki Yasadışı Finansal Akışların Maliyetine İlişkin Tahminler

Tahmini Küresel Yıllık IFF’ler	Maliyet, milyar abd \$
Cobham ve Janský (2018)	500 (yıllık)
Tørsløv et al. (2018)	200 (yıllık)
Uluslararası vergiden kaçınma: UNCTAD (2014), küresel tahmin	70- 120 (yıllık)
Ulus Ötesi Organize Suçlar	
Mayıs (2017), 11 suç faaliyetinin değerinin küresel tahmini	1.600- 2.200 (yıllık)
UNODC (2011), ulus ötesi organize suç faaliyetlerinin küresel tahmini	650 (yıllık)
UNODC (2018), göçmen kaçakçılığının küresel tahmini	5.5-7.0 (2016 yılı)
Küresel Kara Para Aklamaya İlişkin Tahminler	
Schneider and Buehn (2013)	603 (2006 yılı yıllık tahmini)
UNODC	800 – 2.000 (yıllık)

Kaynak: UNCTAD, 2020.

oluşan içe ve dışa yönelik IFF'lerin toplam değeri ABD doları cinsinden ölçülmektedir (UNSTATS, 2022a).

Yasadışı finansal akışların sınırlandırılması ve hatta önlenmesi son derece karmaşık, çok boyutlu ve zor bir konudur. Bu amaçla atılacak olan her türlü adım uluslararası ve ulusal ekonomileri, kalkınmayı, güvenliği ve hukukun üstünlüğü politikasını ilgilendirmektedir. Yasa dışı mali akışlara yönelik tutarlı bir yaklaşımın, yasa dışı fonları, yasa dışı mali teknikleri, bunların gerçekleşmesine izin veren yasama, uygulama ve politika çerçevesindeki eksiklikleri ve bunlarla mücadele etmek için uygulanabilecek önlemleri kapsamalıdır. Bu nedenle tek bir doğru yöntemden bahsedilememekte olup; IFF'lerin ölçülmesinde çok sayıda yöntemden yararlanılmaktadır (OECD, 2020).

IFF'lerin kapsamına nelerin dahil edilebileceği ya da bileşenlerin nasıl ölçülmesi gerektiğine dair genel kabul görmüş uluslararası bir fikir birliği bulunmamaktadır. Genel bir fikir birliğinin bulunmaması IFF'lerin ölçümüne ilişkin zorluklarla karşılaşılmasına neden olmaktadır (UNCTAD, 2020:4). Karşılaşılan bu zorluğun önüne geçilebilmesi adına UNODC ve UNCTAD önemli görevler üstlenmektedir. UNODC, suç bağlantılı (kaynaklı) IFF'lerin incelenmesi sürecine liderlik ederken; UNCTAD, vergi ve ticari bazlı IFF'lerin ölçülmesine ilişkin yöntemlerin geliştirilmesini sağlamaktadır. Gerek UNODC gerekse de UNCTAD, farklı IFF türlerinin ölçülebilmesini mümkün kılma adına ortak istatistiksel tanımlar ve yöntemler geliştirmek suretiyle tek bir ölçütün belirlenmesi amacıyla ortak çalışmalar gerçekleştirmektedir. Bu sürecin sonucunda kavramsal bir çerçeve oluşturularak, istatistik tanımlar yapılmış ve tipoloji ve yöntemler belirlenmiştir (UNODC, 2020). IFF türü ne olursa olsun bu mali akışlar çoğunlukla iki aşamada açığa çıkmaktadır: yasadışı gelir elde etme ve yasadışı gelir yönetimi (Zeiler ve diğ., 2019).

Ticarette ilişkili yasadışı finansal akışların tutarını belirlemek amacıyla uygulamada

kullanılan yöntemlerden birinde, ülkelerin BM Comtrade veritabanında sunulan resmi verilerinin GFI tarafından değer farkı analizi yöntemiyle incelenmesi söz konusudur (UNCTAD, 2020). GFI, resmi olarak bildirilen ticari verilerdeki herhangi bir uyumsuzluğu veya değer farkını belirlemek için, iki ticari ortağın her birinin belirli bir yılda birbirleriyle yaptıkları ticaret hakkında raporlarını karşılaştırmakta ve ortak bir ülke analizi yapmaktadır (GFI, 2021; GFI, 2022b).

2009-2018 yılları arasında 134 gelişmekte olan ülke ile 36 gelişmiş ekonomi arasındaki ticarete görülen değer uçurumları, Küresel Finansal Dürüstlük Örgütü'nün (GFI) hazırlamış olduğu IFF'lerin ölçümüne ilişkin yapılmış olan çalışmada yer almaktadır (GFI, 2021). Kuruluş araştırmada yer alan 170 ülkeye ait yasadışı fon akışlarının büyüklüğünü \$ bazında ve ticaret hacminin yüzdesel bir oranı şeklinde ortaya koymaktadır. (Şekil 2)

GFI'nin yapmış olduğu çalışmaya göre kapsamlı verilerin elde edilebildiği en son yıl olan 2018 yılında 134 gelişmekte olan ülke ve 36 gelişmiş ekonomi arasındaki ticarete belirlenen değer farklarının toplamı 835 milyar ABD \$'dır (GFI, 2021). 134 gelişmekte olan ülke ile tüm küresel ticaret ortakları arasındaki ticarete belirlenen değer farklarının toplamı ise 1,6 trilyon ABD \$ olarak belirlenmiştir (Bakınız Şekil 2).

Yapılan analiz sonucunda, özellikle COVID-19 pandemisi sürecinde ekonomik yavaşlamanın da söz konusu olduğu dönemde yasadışı ekonomik faaliyetlerden biri olan yanlış ticari faturalandırmanın ülkeler açısından çok büyük gelir kayıplarına neden olduğu ortaya konulmaktadır (GFI, 2021).

Analizlerde kullanılan resmi veriler IMF'nin Ticaret İstatistikleri Yönergesi (DOTS) ve Ödemeler Dengesi verileri, Birleşmiş Milletler Emtia Ticaret İstatistikleri veri tabanı, yabancı iştirakler istatistikleri, Uluslararası Ödemeler Bankası (BIS) ve doğrudan yabancı yatırımlar veri setlerinden elde edilmektedir (U4 Anti-Corruption Resource Centre, 2020). Ancak diğer taraftan çoğu veri seti,

suç ve yolsuzlukla ilgili IFF'leri doğru ve sağlıklı bir biçimde ölçmek için kullanılmamaktadır. Bu nedenle bu tür IFF'ler esas olarak soruşturmalardan, şüpheli işlem raporlarından, kovuşturmalardan, mahkumiyetlerden veya anketlerden elde edilen veriler kullanılarak ölçülebilmektedir. Bununla birlikte, IFF'leri doğrudan ölçebilmek, onların gizli yapıları nedeniyle çok mümkün olmamaktadır. Doğrudan ölçüm yerine yasal olan finansal faaliyetlerin akışındaki tespit edilebilen anomaliler belirlenerek IFF'lerin ölçümü sağlanmaktadır (Roy ve Khalid, 2015).

IFF'lerin doğru bir şekilde ölçülebilmesi amacıyla, IFF'lerin oluşumuna imkân tanıyan faaliyet ve davranışların tanımlanmasından da yararlanılmaktadır. Söz konusu bu aktivite ve davranışlar, UNODC tarafından hazırlanan Suçların İstatistiki Amaçlarla Uluslararası Sınıflandırılmasında (ICCS) yer almaktadır (Tablo 2). Ancak hazırlanan tablolarda en sık görülen suç türlerinden oluşan IFF'lere yer verilmiştir. Uygulamada daha farklı yasadışı ekonomik faaliyetler ve bunların oluşturduğu IFF'lerle karşılaşmak mümkündür (UNODC, 2015).

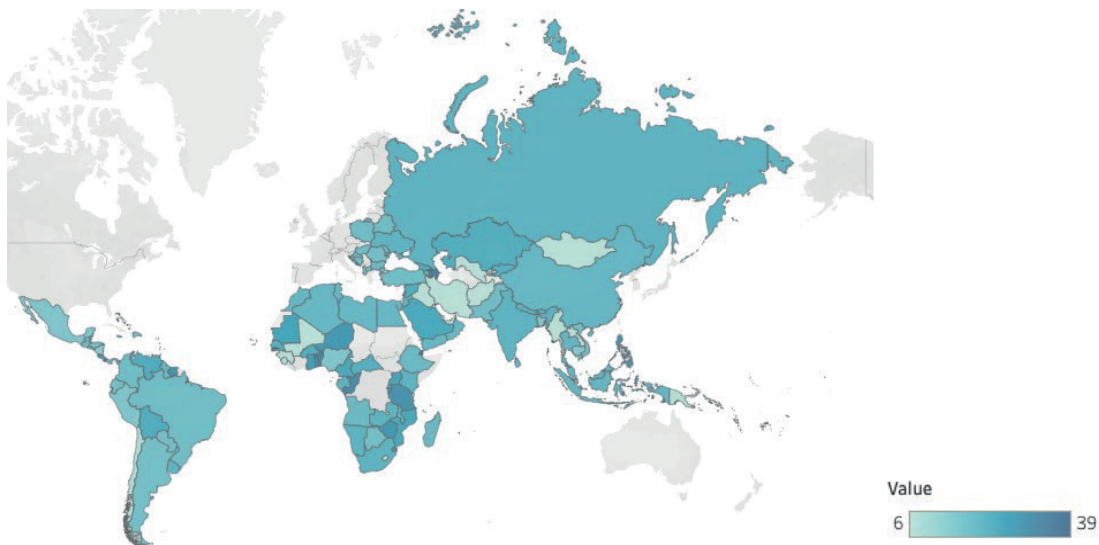
Bunun yanı sıra agresif vergiden kaçınma davranışıyla ilişkili IFF oluşumuna neden olan eylemler de yine IFF'lerin ölçümünde

göz önünde bulundurulmaktadır. ICCS, istismar, terörizm, yolsuzluk, kaçakçılık, yasadışı vergi ve ticaret faaliyetleri vb. IFF yaratması muhtemel olan çok sayıda eylemin tanımına yer vermektedir. Ancak ICCS'nin yalnızca belirli suç türlerine atfedilebilen eylem ve davranışlara odaklanması sebebiyle, vergi ve ticari faaliyetlerle ilgili diğer suç türlerini de kapsayacak şekilde genişletilmesi gerektiği açıktır (UNODC, 2022).

IFF'ler tam olarak nasıl tanımlanırsa tanımlansın, akışların sürdürülebilir büyümeye engel olduğu açıktır. En önemlisi, paranın gelişmekte olan ülkelerden nasıl ve neden dışarı aktığını anlamak ve bu akışları durdurmak için stratejiler geliştirmek yasadışı finansal akışlarının önüne geçilebilmesi için oldukça önemlidir (The World Bank, 2017). IFF'lerin açığa çıkabilmesine dört temel faaliyet (SDG 16.2.a) neden olabilmektedir. Bunlar (UNODC ve UNCTAD, 2021):

- Yasadışı vergi ve ticaret faaliyetleri (tarife, resim ve gelir suçları, vergi kaçakçılığı, rekabet suçları, piyasa manipülasyonu, agresif vergiden kaçınma, transfer fiyatlaması manipülasyonu vb.),
- Yasadışı piyasalardan sağlanma (uyuşturucu, ateşli silahlar ve göçmen kaçakçılığı vb. yasadışı mal ve hizmetlerin ticareti),

Şekil 2. Ticaretle İlişkili Yasadışı Finansal Akışların Ülkelere Göre Dağılımı



Kaynak: GFI, 2021

• Yolsuzluk (rüşvet, zimmete para geçirme, görevi kötüye kullanma, nüfuz ticareti, yasadışı zenginleşme ve kapsamındaki diğer yolsuzluk eylemleri),

• *İstismar ve suç finansmanı (cinsel istismar, terör finansmanı, gasp, adam kaçırma vb.) dır.*

IFF'lerin doğru bir şekilde ölçülebilmesi için ülkelerin ulusal istatistiksel sistemlerinin farklı bileşenlerinden elde edilen tüm verilerin bir araya getirilmesi oldukça önemlidir. Ulusal istatistiki bilgi yığınına oluşturmada istatistik kurumları, gümrük ve vergi otoriteleri, finansal istihbarat birimleri ve ülkele-

rin merkez bankaları aktif bir şekilde rol oynamaktadır (U4 Anti-Corruption Resource Centre, 2020). Ödemeler dengesi ve yasadışı ekonomik faaliyetlere ilişkin milli muhasebe sistemi verisi, gümrük tarafından tutulan ticari işlem verileri, yanlış faturalandırma, mal ve hizmetlerin uluslararası ticaretine ilişkin veriler, vergi beyannameleri, finans ve iş istatistikleri ya da yasadışı ekonomi verileri IFF'lerin ölçümü için kullanılması gereken verilerden bazılarıdır (IMF, 2020). IFF'nin uluslararası doğası göz önünde bulundurulduğunda, diğer ülkelerden elde edilen veriler de ulusal ölçümlerin daha gerçekçi yapılmasına olanak tanımaktadır.

Tablo 2. ICCS'ye Göre IFF Oluşturan Faaliyetlere Örnekler

IFF kategorileri	ICCS kategorisine göre faaliyet örnekleri
Vergi ve ticari faaliyetler	- Tarife, vergi, resim ve gelir suçları - Rekabet ve ithalat/ihracat dahil kurumsal suçlar; ticari düzenlemelere aykırı hareketler - Piyasa manipülasyonu veya içeriden bilgi ticareti, fiyat sabitleme
İstismar türü faaliyetler ve terör finansmanı	- Adam kaçırma - Kölelik ve sömürü - <i>İnsan ticareti</i> - Cinsel sömürü - Gasp - Soygunculuk - Hırsızlık - Yağma - Terör Finansmanı
Yasadışı piyasalar	ICCS, uyuşturucu kaçakçılığı, ateşli silah kaçakçılığı, yasadışı madencilik, göçmen kaçakçılığı, yasadışı mal kaçakçılığı, vahşi yaşam kaçakçılığı dahil olmak üzere uzun bir faaliyet listesi içerir.
Yolsuzluk	- Rüşvet - Zimmet - Görevin kötüye kullanılması - Nüfuz ticareti - Yasadışı zenginleştirme - Diğer yolsuzluk eylemleri

Kaynak: UNODC, 2015.

5. MUHASEBEDE YASADIŞI FİNANSAL FAALİYETLERİN YERİ

İşletmenin dili olarak tanımlanan muhasebe gerek işletme içi gerekse de işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarına sağladığı bilgilerle işletmenin finansal durumu hakkında bilgiler sunmaktadır. Ancak her zaman muhasebenin sunmuş olduğu bu bilgilerin gerçeği yansıtmaması söz konusu değildir. Zaman zaman işletmeler, muhasebe uygulamalarındaki boşluklardan ve esnekliklerden faydalanarak gerçek durumlarını saklama, finansal verilerini manipüle etme ve böylelikle hileli finansal tablolar hazırlama yolunu tercih edebilmektedir (Aygün, 2013:49). Ancak, işletmelerin gerçekleştirmiş oldukları yasalara uygun olmayan ve gerçeği yansıtmayan eylemleri sonucunda gerek yatırımcılar gerekse de sermaye piyasaları bir bütün halinde etkilenebilmektedirler (Erdoğan, 2021:8). Dolayısıyla söz konusu bu eylemlerin önüne geçilebilmesi piyasaların etkin ve sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinin ön koşuludur. Bu noktada yasa dışı ve hileli eylemlerin (faaliyetlerin) tespit edilerek önüne geçilebilmesinde geleneksel muhasebe uygulamalarının yeterli olmadığı ve sınırlı kaldığı görülmektedir (Lehman ve Okcabol, 2005:614). Bu doğrultuda adli muhasebe, muhasebenin bir alt disiplini olarak uygulamada kendine yer bulmaktadır. Bunun yanı sıra geleneksel denetim anlayışındaki zayıflıklar adli muhasebe uygulamalarından yararlanma yolunu açmaktadır. İç denetçi tarafından elde edilen kanıtların sınırlı olması ve iç denetçilerin idari özerkliğe (otonomi) tam anlamıyla sahip olamamaları sonucunda zaman zaman yolsuzluk ve mali sapmaların tespit edilememesi söz konusu olabilmektedir (Renzhou, 2011:2149; Hao, 2010:186).

Geleneksel muhasebe anlayışı, sosyal bir güç olarak tartışmalı bir alan oluşturmaktadır. Ekonomik suçlara ilişkin düzenlemeler, kurumsal yönetim, ekonomik krizler, yoksulluk, muhasebe skandalları ve sosyal sınıflar gibi konuları her ne kadar tartışmalı olan bu alanın bir dokusunu oluşturuyor olsa da geleneksel muhasebe yaklaşımı dahilinde ele

alınmamaktadır. Adli muhasebe, suç sosyal bir olgu olarak ele almakta; kurumların ve muhasebe uygulamalarının, suç kavramının sosyal ve ekonomik boyutuyla birlikte muhasebe çatısı altında beraber yeniden inşa edilmesini gerektirmektedir (Lehman ve Okcabol, 2005:616). Geleneksel muhasebe, ekonomik büyümenin ülkeler arasında eşit olarak ve refahı maksimize edecek bir biçimde gerçekleşeceği varsayımına dayanmaktadır. Öte yandan devam eden küresel yoksulluk, kamu malları ve işletmelerinin uygun olmayan bir biçimde özelleştirilmesi, birinci ve üçüncü dünya ülkeleri arasında artan ekonomik eşitsizlikler gibi sebepler gerek işletmelerin gerekse de muhasebe politikalarının başarısız olmasına sebep olmaktadır (Lehman ve Okcabol, 2005:616-617). Mevcut sistemde bu varsayımın gerçek olmaması nedeniyle muhasebenin rolünü yeniden geçirilmektedir (Lehman ve Thorne, 2019:369).

İşletmelerin ekonomik suçlara neden olan yasadışı finansal faaliyetlerinin artış göstermesi sonucunda, mevcut ve olası uyumsuzluk veya ihtilaflardan kaynaklı sorumlulukları ele alan (Yadav ve Yadav, 2013:3) adli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle son yıllarda meydana gelen büyük muhasebe skandalları (Enron Corp., Parmalat, WorldCom, Toshiba, Adelphia Communications, General Motors, Waste Management Inc, Wirecard, Volkswagen vb.) adli muhasebenin gerekliliğini açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Ekonomik suçların ancak işletmelere çok büyük kayıplara neden olduktan sonra tespit edilebilmeleri, bu suçların her zaman işletmelerin gündeminde yer almasına yol açan bir olgudur. Adli muhasebe, bu doğrultuda yararlanılabilecek en etkin ve verimli mücadele yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir (Alabdullah ve diğ., 2014:27; Hao, 2010:184).

Adli muhasebe bir dizi araştırma modeli ve araçları içeren; muhasebe sahtekarlığı, adli denetim, uygunluk, özen ve risk değerlendirmesi yollarının keşfedilmesi gibi çok sayıda yöntemle yasadışı ve hileli finansal

faaliyetleri tespit etmeye yarayan bir yaklaşımı temsil etmektedir (Skousen ve Wright, 2008:38). Adli muhasebenin en temel yöneliminin, hile olgusunun neden ve sonuçlarını açıklamaya yönelik analizler olduğu savunulmaktadır (Bhasin, 2007:1001). Dolayısıyla adli muhasebe, rakamların ötesine geçerek gerçekleşen olayların ticari nedenleriyle ilgilenmekte (Bhasin, 2007:1002) ve elde edilen finansal kanıtların raporlar haline getirilerek hukukun tahsis edilebilmesine olanak tanımaktadır (Renzhou, 2011:2149).

Adli muhasebe, geleneksel muhasebe anlayışından yasal sorunlar ve finansal işlemleri ele alan denetim prosedürleri ve yöntemlerinden faydalanması noktasında farklılaşmaktadır (Alabdullah ve diğ., 2014:28; Keskin ve Öztürk, 2013:729). Owojori ve Asaolu (2009)'ya göre ise adli muhasebe, işletmelerde ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümüne yardımcı olan muhasebe analizlerine olanak sağlaması sebebiyle geleneksel muhasebeden farklılaşmaktadır.

Muhasebe literatürü incelendiğinde, yasadışı ekonomik faaliyetler ile yolsuzluk arasında ikili (karşılıklı) bir nedensellik mevcuttur. Daha açık bir ifadeyle, yasadışı ekonomi ve neden olduğu yasadışı finansal akışlar, yolsuzluğun artması için uygun bir zemin yaratırken; yolsuzluk ise, yasadışı ekonomik faaliyetlerin meydana gelmesini kolaylaştırmaktadır. Bu bağlamda yasadışı ekonomi ile sonucunda oluşan finansal akışlar ve yolsuzluk karşılıklı olarak birbirlerini beslemekte ve sonuçta ekonomik sistemi baltaleyen bir kısır döngü meydana gelmektedir (Wickberg, 2013:1). Adli muhasebe temelinde yasadışı ekonomik faaliyetleri (yolsuzluk vakalarını) ve bu vakaların faillerini ortaya çıkarmaktan ziyade; faillerin aktif yaptırımlarla ve katı yasal kurallar çerçevesinde hukuk önünde cezalandırılmasını amaçlamaktadır (Alabdullah ve Yahya, 2013:31).

Günümüzde ekonomik suçların denetiminde ve muhasebesinde yararlanılan adli muhasebe, kurumsal sektör dolandırıcılığının ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Adli muhasebe kapsamında gerçekleştirilen

denetim faaliyetlerinin amacı sadece muhasebe hesaplarının yasal olarak denetlenmesi olmayıp; aynı zamanda ekonomik suç zincirinin her bir halkasının tespiti ve önlenmesidir. Adli muhasebenin doğruluk, tasdik ve mahkeme önünde kabul edilebilir kanıtlar üretmek için çalışan kendine özgü bir araştırma yöntemi vardır (Saqib ve diğ., 2021:167).

Yasadışı ekonomik faaliyetlerle mücadele edebilmek adına ülkelerin güçlü hukuk sistemlerine, kolluk kuvvetlerinin yeterli düzeydeki katkısına ve her sektörde gerekli düzenlemelere sahip olmaları gerekmektedir. Ancak uygulamada yaşanan aksaklıklar ve uygulamalar ile yasal düzenlemelerdeki eksiklikler sebebiyle kara para aklama, vergi kaçakçılığı gibi yasadışı ekonomik faaliyetler gitgide yaygınlaşmaktadır. Yasadışı ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında kullanılan karmaşık teknikler, bu suçların soruşturulması için daha kapsamlı yöntemlerin kullanımını gerektirmektedir. Bu nedenle, adli muhasebe uygulamalarından sıklıkla yararlanılması hem işletmeler hem de ülke ekonomileri için son derece önemlidir (Saqib ve diğ., 2021:170). Adli muhasebe ekonomik ve mali suçlarla mücadelede kullanılan çok temel bir araç olarak algılanmaktadır (Ocansey, 2017:380).

Yasadışı ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen yasadışı finansal akışların muhasebeye kaydedildiği an, fonların yatırılma aşamasına denk gelebileceği gibi, sonrasında da olabilir (Gruia, 2017:31).

5.1. Adli Muhasebe Literatüründe Yer Alan Güncel Çalışmalar

Adli muhasebe literatüründe yasadışı ekonomik faaliyetlere ve bunlara dayalı finansal akışlara dayandırılan ve yakın geçmişte yürütülen araştırmalar konuya ilişkin farklı yaklaşımları ele almaktadır. Rao (2013), insan kaçakçılığı, uyuşturucu kaçakçılığı ya da yasadışı silah ticareti gibi kanuna aykırı olan (yasadışı) ekonomik faaliyetlerin IF-F'lerle olan ilişkisini ele alan çalışmada bu iki kavram arasındaki nedensellik ilişkisine dair kanıtları belirlemektedir. Çalışmaya

göre yasadışı ekonomik faaliyetlerin (IEA), suça yatırımı desteklediği; bir takım yasa dışı ekonomik faaliyetlerin, İFF'ler ile simbiyotik ilişkiler geliştirebileceği belirtilmiştir.

Oliver (2004) çalışmasında, ticaretin günümüzde gitgide karmaşık bir hal aldığını ve kapsamının tüm dünyada genişlemesi sonucunda bireylerdeki finansal bilgileri ve parayı izleme ihtiyacının arttığını belirtmektedir. Çalışmada gerek ABD Adalet Bakanlığı gerekse de ACFE ve PwC tarafından yürütülen anketlerin sonuçlarına göre yasadışı ekonomik faaliyetlerde (IEA) artış olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla yasadışı faaliyetlerden elde edilen nakit akışlarında da (IFF) artışlar görülmüştür. Oliver'ın (2004)'ın bulgularına paralel şekilde Houck ve diğerleri de (2006) İFF'lerde özellikle son yıllarda artış meydana geldiğini ve etkili dolandırıcılık ve adli muhasebe tekniklerinin anlaşılmasının, profesyonel adli muhasebecilere yasa dışı ekonomik faaliyetleri (IEA) belirlemede ve kanıtları keşfedip kovuşturmada yardımcı olabilmektedir. Bu nedenle, bir adli muhasebecinin rolünün düzenli denetçininkinden farklı olduğu çalışma kapsamında vurgulanmıştır (Houck ve diğerleri 2006).

Kar ve Cartwright-Smith (2009) araştırmalarında, gelişmekte olan ülkelerde 2002- 2006 yılları arasında yasa dışı olarak kazanılan, aktarılan veya meydana gelen İFF'lere yer verirken; bu akışların hacmini ve modelini tahmin etmektir. Bu modellerin test edilmesi ve sahte verilerin ortadan kaldırılması amacıyla, gelişmekte olan ülkelere yasa dışı finansal akışlara ilişkin bir dizi tahmin sunmaktadır. Yasadışı finansal akışlar (IFF), haksız kazançlardan elde edilen kara paranın aklanmasını içeren sistemlerden sadece biri olduğu için, yasa dışı finansal akış (IFF) kavramı çalışma kapsamında detaylı bir şekilde ele alınmıştır. (Kar ve Cartwright-Smith, 2009).

Levi (2015) çalışmasında, yasa dışı finansmanın nasıl işlediğini ele alırken, suçluların yasa dışı finansmana ve finansal akışlara erişimlerinin oldukça önemli bir konu olduğunu ve gerçekleştirilecek adli kontrollerin,

kara para aklamayı (yasa dışı finansal aktiviteleri -IEA) zorlaştırmasına karşılık daha kolay olabileceğini belirtmiştir.

Nitsch (2016), gelişmekte olan ülkelerde meydana gelen yasadışı finansal akışları çalışması kapsamında ele almıştır. Gelişmekte olan ülkeler açısından İFF'lerin çok büyük maliyetlere neden olması, çalışma kapsamında İFF'lere ilişkin ampirik tahmin yöntemlerinin geçerliliğinin sorgulanmasına neden olmaktadır. İFF tahminlerine ilişkin analitik yöntemlerin artışı ve eksisi, yanlış ticari faturalandırma uygulamaları üzerinden ele alınmaktadır. Çalışmada ayrıca yasadışı sermaye çıkışlarının hacminin ölçümüne dair yararlanılan istatistikler değerlendirilmiş olup; eksiklikleri vurgulanmıştır.

Martin ve Koen (2016) çalışmasında İFF'lerin ölçümünün oldukça zor olduğunu; özellikle kaydedilebilir ticari işlemlerden türetildiği durumlarda, şüpheli işlemlerin genellikle büyük ticaret hacimleri içinde gizlendiğini belirtmektedir. Dolayısıyla yasadışı ekonomik işlemleri tespit etmek ve izlemek için adli becerilerden yararlanılması gerekmektedir; ancak, suç ve yolsuzluktan kaynaklanan İFF'ler çoğunlukla kaydedilmemekte ya da sahte belgelerle gizlenmektedir.

Mir (2016) çalışmasında yasadışı faaliyetlere dayalı (IEA) finansal akışların analizinde, özellikle geçerlilikleri konusunda, Benford Yasası'ndan yararlanarak İFF'lere ilişkin tahminlerin istatistiksel değerlendirmesini yapmaktadır. Benford yasası, finansal raporların eksiksizliğini ve doğruluğunu test etmek için yürütülen analitik süreçlerde faydalanan kullanışlı bir araç olarak değerlendirilmektedir (Nigrini ve Mittermaier, 1997). Benford yasasından finansal belgelerin değiştirilmesi, saptırılması ve dönüştürülmesi, vergi kaçakçılığı, manipüle edilmiş olan ticari faturaların ve vergi beyannamelerinin tespiti (Nigrini, 1996) ve İFF'lere önemli ölçüde katkıda bulunan yasa dışı uygulamalarının çözülmesi (Ndikumana ve Boyce, 2010) aşamasında sıklıkla yararlanılmaktadır.

Chamisa çalışmasında, Zimbabve'de meydana gelen yasadışı finansal akışların (IFF)

ve yasadışı bir ekonomik faaliyet olan ticari yanlış fiyatlandırmanın hem gelişmekte olan hem de gelişmiş ülkeler için oldukça önemli bir tehdit olduğunu belirtmektedir. Nitel-betimsel bir araştırma deseninin kullanıldığı bu araştırmaya göre Zimbabwe’de, sınırlı bilgiye sahip olma, iş birliği ile bilgi paylaşımı eksikliği, kaynak yetersizliği ve de en önemlisi yolsuzluk sebebiyle IFF’lerin meydana geldiği sonucuna varılmıştır. Söz konusu IFF’lerin önüne geçilebilmesi amacıyla, vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma suiistimali yoluyla yasa dışı mali akışları ortaya çıkarmak için yürütülen adli denetimlerin kullanımının artırılması gerektiği belirtilmektedir. Bunun yanı sıra çalışmada ayrıca vergi mükelleflerinin özellikle şüpheli vergi kaçakçılığı ve kaçakçılığı vakalarında denetimini sağlarken adli denetim uygulanması gerektiği vurgulanmaktadır (Chamisa, 2019:39).

Grynberg ve diğerleri (2019) yapmış olduğu çalışmada, Afrika’daki altın madenciliği sektöründeki yasa dışı finansal akışların (IFF) miktarının belirlenmesiyle ilgili güncel araştırmaları ve tartışmaları ele almıştır. Çalışmaya göre, vergi kaçakçılığı gibi yasa dışı ekonomik faaliyetlere ilişkin tahminlerin, makro ekonomik veya ticari verilerle değil; yalnızca adli ekonomi ve adli muhasebe teknikleri ile belirlenebileceği ileri sürülmektedir. Çalışmada ayrıca transfer fiyatlandırmasını analiz etmenin bilimsel olarak geçerli tek yönteminin de adli muhasebe denetimleri olduğu vurgulanmaktadır.

Akinbowale ve diğerleri (2020) tarafından yapılan çalışmada, adli muhasebe teknikleri kullanılarak ekonomik suçlarla mücadelede yenilikçi bir yaklaşım geliştirilmiştir. Yasadışı ekonomik faaliyetler sonucu meydana gelen ekonomik suçlarla mücadelede yardımcı olabilecek ekonomi karşıtı suç politikasının araştırıldığı bu çalışmada, iki kavramsal model geliştirilmiştir. Geliştirilen bu iki model, etkin suiistimalin azaltılması için adli muhasebe tekniğinin kurumsal kontrol sistemine entegrasyonunu içermektedir.

Stanković ve Fazlović (2022) ise, yasadışı fi-

nansal akışların görüldüğü kara para aklama durumunda kullanılan adli muhasebe uygulamalarını incelemektedir. Çalışmada adli muhasebe çerçevesinden kara para aklama tekniklerine yer verilmiştir. 2017-2020 arası dönemde Bosna Hersek’teki şüpheli işlemlerin durumu incelenmiş olup; yıllık yaklaşık 700 milyon doların amlandığı tahmin edilmektedir (Stanković ve Fazlović, 2022).

Kaur ve diğerleri (2022), hile tespiti ve önlenmesinde adli muhasebenin yeri ve önemini incelediği çalışmasında, bireylerin veya kuruluşların herhangi bir yasa dışı finansal faaliyette bulunup bulunmadığını belirlemek için adli muhasebe araştırma yöntemlerinden yararlandığını belirtmektedir. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara göre adli muhasebe ile yasadışı ekonomik faaliyetlerin tespiti ve önlenmesi arasında pozitif bir ilişki vardır. Çalışma kapsamında yasadışı ekonomik faaliyetlerden dolandırıcılık ele alınmıştır. Hem ampirik hem de ampirik olmayan bulgulara göre, dolandırıcılığın karmaşık bir olgudur ve dolandırıcılık soruşturmalarını yürütürken kişinin karmaşıklığının farkında olması gerekmektedir (Kaur vd.,2022:63).

Obiora ve diğerleri (2022), çalışmasında Nijerya’da borsaya kote işletmelerin adli muhasebe ve kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarını incelediği çalışmasında yasadışı ekonomik faaliyetlerden (IEA) biri olan dolandırıcılığın ve neden olduğu finansal akışların (IFF) ortaya çıkarılmasında ve mücadele edilmesinde kullanılacak yöntemleri ele almıştır. Çalışma sonucunda, kurumsal organizasyonlar arasında adli muhasebe uygulamalarının dolandırıcılık gibi yasadışı ekonomik faaliyetleri (IEA) ve hileli muhasebe uygulamaları ortadan kaldırma yeteneğine sahip olduğu sonucuna varılmıştır (Obiora vd., 2022).

6. ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YASADIŞI FİNANSAL AKIŞLARLA (IFF) MÜCADELE YÖNTEMLERİ

Yasadışı finansal akışlar (IFF) uluslararası boyutlarda olup; suçlular, fonları yetkililerden saklamak için ulusal yasal sistemler ve zayıf uluslararası iş birlikleri arasındaki farklılıkları kullanmaktadır. Bu nedenle, yasadışı finansal akışlarla mücadele etmek için kapsamlı bir uluslararası sözleşmeler, standartlar ve yapılanmalar dizisi geliştirilmiştir. Bunlar, çeşitli türlerde yasadışı finansal akışlar için güvenli bir sığınak sağlamaktan kaçınmak amacıyla tüm ülkelerin karşılaması beklenen standartları belirleyen BM sözleşmelerini içermektedir (OECD, 2004).

OECD yasadışı finansal akışları (IFF) ile mücadelede izlenmesi gereken adımları aşağıdaki şekilde ifade etmektedir (OECD, 2022):

1. Yasadışı finansal akışların türleri, büyüklükleri ve riskleri hakkında farkındalık yaratmak ve bunları belirlemek
2. Yasadışı finansal akışların gelişmesine izin veren bağlamsal faktörleri göz önünde bulundurmak
3. Ulusal ve uluslararası normatif çerçeveler içinde ve arasında tutarlılığı sağlamak ve desteklemek (dikey tutarlılık)
4. Ekonomik, sosyal ve çevresel alanlardaki kritik etkileşimleri göz önünde bulundurmak (yatay tutarlılık)
5. Yasadışı finansal akışlarla mücadele etmek için oluşturulan birliktelikleri teşvik etmek ve farklı sektörlerdeki olası dengeleri belirlemek.

Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SDG) Amaç 16.4'te belirtilmiş olduğu üzere, barışın, adaletin ve güçlü kurumların tahsisi amacına hizmet eden küresel çabalar IFF'lerle mücadelenin en temel adımlarından biridir. BM Genel Kurulu tarafından 2017 yılının temmuz ayında SDG'lerin gelişimine yönelik kaydedilen ilerlemenin gözlem altında bulundurulması amacıyla gösterge çerçevesi (indicator framework) belirlemiştir. Gösterge çerçevesi, IFF'lerle mücadele

edilebilmesi için suç oluşturan yasadışı eylemlerin engellenmesi gerektiğinin barış ve adaletin sağlanmasında büyük rol oynadığını vurgulamaktadır (UNSTATS, 2022b).

Gelişmişte olan ekonomiler mevcut yasal ve düzenleyici uygulamalarında IFF'lerin oluşumuna neden olabilecek zayıflıkları ortadan kaldırmayı etkin mücadele yöntemi olarak belirlerken; gelişmiş ekonomiler ise yasadışı para girişlerini engellemeye çalışmaktadır (UNCTAD, 2020).

Hükümetler IFF'lerle mücadele edebilmek adına planlama bağlamında IFF bileşenlerini açıkça ifade etmelidir. Uluslararası normatif çerçeve tarafından giderek daha fazla talep edilen bir olan IFF bileşenlerinin belirlenmesi, ülkeleri öncelikle kendi risk ortamlarını anlamaya ve ardından karşılaştıkları riskleri azaltmak için uygun önlemleri planlamaya çağırılmaktadır (OECD, 2004).

Özel sektör işletmeleri IFF'lerle mücadele etme yöntemi olarak vergi ve ticaret faaliyetlerini adil, açık ve şeffaf bir biçimde gerçekleştirmek; uygulamalarının yerel yasalarla uyumlu bir biçimde gerçekleşmesini sağlamakla yükümlüdür (OECD, 2004). Bunun yanı sıra özel sektörün tüm iş uygulamalarında, etik ve uyum programları oluşturmaya teşvik edilmesi ve uyum yönetiminin sağlanması ve denetlenebilmesi için hükümetlerle koordineli bir çaba sarf etmesi sağlanmalıdır. Sivil toplum kuruluşları, gelir ve giderler konusunda şeffaflığı artırmak, etkili ve şeffaf vergi ve ticaret politikaları uygulamaya yönelik ulusal çabaları baltalayan yasa dışı davranışları tespit etmek ve kamu ve özel görevlilerin davranışlarını izlemek için yine süreçte aktif rol oynaması gereken aktörlerdendir (The World Bank, 2017).

IFF'leri sınırlayabilmek ve kontrol altında tutabilmek, güçlü uluslararası iş birliklerinin oluşturulmasını ve gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin özel sektör ve sivil toplumla ortaklaşa ortak hareket etmesini gerektirmektedir (The World Bank, 2017).

Bu sebeple IEA'lar ve bunlar sonucunda meydana gelen IFF'ler mutlaka mücadele edilmesi gerek önemli bir konu olarak ülke-

lerin gündem maddesi haline getirilmelidir. GFI, IFF'lerin azaltılması ve sınırlandırılmasına ilişkin en etkili mücadele yönteminin finansal şeffaflığın sağlanması olduğuna inanmaktadır. Bu doğrultuda devletlerin (Muchala 2018; OHCHR, 2018),

- Sınır ötesi vergi kaçakçılığını tespit etme ve caydırma,
- İsimli paravan şirketleri ortadan kaldırma,
- Kara para aklamayı önleme yasalarını ve uygulamalarını güçlendirme,
- Ticari yanlış faturalamayı azaltmak için çalışmaya ve
- Çok uluslu şirketlerin şeffaflığını artırma çalışmalarının bu amaç doğrultusunda atılması gereken temel adımlar olduğunu görülmektedir.

7. SONUÇ

Gelişmekte olan ülkeler, 2004'ten 2013'e kadar yasadışı finansal akışlar yüzünden yaklaşık 7,8 trilyon ABD \$ gelir kaybetmiştir. 2015 yılında Afrika ülkeleri tarafından, öncelikle krediler, kişisel havaleler ve yardımlar yoluyla 161,6 milyar ABD \$ elde edilmiş olsa da esas olarak kârlarını ülkelere geri gönderen ve kıtadan yasadışı yollardan para aktaran çok uluslu şirketler aracılığıyla 203 milyar ABD \$ aklanmıştır. Gelişmekte olan ülkeler, GSYİH'lerinin yüzde 10 ila 20'sini vergi gelirleri yoluyla toplarken, gelişmiş ülkeler için bu tutar yüzde 30 ila 40 arasında değişmektedir. Ayrıca kurtarılan her 100 milyon ABD \$ tutarındaki çalıntı varlık, HIV/AIDS'li 600.000'den fazla kişinin bir yıl boyunca birinci basamak tedavisini veya yoksul haneler için yaklaşık 250.000 su bağlantısını finanse edebilmektedir (OHCHR, 2018). Yasadışı finansal akışların bu denli büyük gelir kayıpları oluşturması, onların bir an önce sınırlandırılması ve hatta önlenmesini gerektirmektedir.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler IFF'leri sınırlandırmak adına farklı yöntemleri kullanmakla beraber, finansal yönetim ve düzenlemeler, kurumsal yönetim

ve şeffaflık, doğal kaynaklar, ticaret ve suç gelirlerine ilişkin uluslararası iş birlikleri vasıtasıyla IFF'lerle mücadele etmek durumundadır (The World Bank, 2017).

Adli muhasebe çerçevesinde işletmelerin ve hem iç denetçiler hem de bağımsız dış denetçilerin bir suiistimal riski değerlendirmesinde bulunması suçla mücadelede atılacak önemli bir adımdır. Odaklanmış izleme ve soruşturma prosedürleri gerektiren kilit alanlara ilişkin bir yol haritası oluşturulması açısından da risk değerlemesi oldukça önemlidir. İşletmeler için gerçekleştirilecek suiistimal/ dolandırıcılık riski değerlendirmesi, en hassas alanlarda bu riski azaltmak için sınırlı kaynakların nasıl kullanılacağı konusunda rehberlik sunmaktadır.

Rakiplerinin haksız rekabet avantajına sahip olduğuna inandıkları durumda işletmelerin yasadışı davranışlar sergilemek, kanuna aykırı faaliyetlerde bulunması muhtemeldir. Dolayısıyla haksız rekabet durumlarıyla karşılaşmamak adına hükümetler ve işletmeler arasında finansal şeffaflığı artırmayı amaçlayan mekanizmalar ve insiyatifler oluşturulmalıdır. Ayrıca gerek hükümetlerin gerekse de özel sektör işletmelerinin bu mekanizmalara aktif katılımı sağlanmalıdır (The World Bank, 2017). Söz konusu bu suçların azaltılabilmesi ve hatta önüne geçilebilmesi amacıyla her düzeyde etkili, hesap verebilir ve şeffaf kurumlar kurulması (SDG 16.6) gerekliliği oldukça açıktır.

Bunun yanı sıra, yasadışı ekonomik faaliyetlerle mücadele etmek amacıyla devlet kurumları, sivil toplum örgütleri, uluslararası kuruluşlar, özel sektör kuruluşları, yerel işletmeler ve sivil insiyatifler gibi toplumu oluşturan her bir aktör süreçte aktif bir biçimde rol almalıdır. Bu doğrultuda öncelikle yasadışı ekonomik faaliyetler ile ilgili bu aktörlerin bilgi sahibi olmaları ve bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Yasadışılıkla açık bir bağlantısı olan akışlara ve faaliyetlere odaklanılması, bunların önlenmesi yolunda atılacak önemli bir adımdır. Ayrıca paranın gelişmekte olan ülkelere nasıl ve neden dışarı aktığını anlamak ve bu akışları

durdurmak için stratejiler geliştirmek, toplumlarda konuya ilişkin kolektif bir bilinç oluşturulması amacıyla önleyici diğer yöntemlerdendir. Gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ekonomilerin bu noktada iş birliği içinde bulunması sağlanmalıdır.

Yasadışı finansal akışları ve altında yatan suç unsuru taşıyan ekonomik fiiller her ülke bağlamında farklı şekilde meydana gelebilmektedir. Ancak her ne kadar ülkeden ülkeye temel motivasyonlar değişebilse de her durumda suç eyleminin önüne geçilmesi için ciddi bir şekilde yasadışı eylemlerin tespit edilmesi ve ciddi yaptırımlarla karşılanması sağlanmalıdır (The World Bank, 2017). Bunun yanı sıra ülkelerin muhasebe politikalarının daha şeffaf bir hale getirilmesi, diğer ülkelerle proaktif uluslararası önleyici iş birliklerinin sağlanması, yasal ve düzenleyici uygulamalarında yasadışı eylemlere neden olabilecek zayıflıkların tespit edilerek giderilmesi sağlanmalıdır. Ekonomik suçlara ilişkin yasaların verimsizliği, ağır cezaların caydırıcı etkisinin beklenilenden zayıf olması ve kovuşturmanın riskleri ve dezavantajları sebebiyle ekonomik suçlara ilişkin kovuşturmalar sonuçlanamayabilir. Bunun yanı sıra failin kişilik yapısı, suç fırsatları, kurumsal kimliğin yansımaları, toplumsal değerlerin suç üzerindeki etkisi ve iş etiğinin izleri ekonomik suçlara neden olan faktörlerdir. İşletmeleri bir bütün olarak dikkate alan bütüncül bir suç önleme yaklaşımı, yoğun kontrol önlemlerinin ihtiyatla ve farkındalıkla ele alınması, sistemde iletişim olması ve belirleyici rol oynayan etik değerlerin ve ahlaki yönelimlerin kabul edilmesi gerektiğini savunmaktadır (Adegbe ve Fakile, 2012:44).

Adli muhasebe uygulamaları yürütülürken defter tutma ve muhasebe yazılımlarından yararlanma gibi geleneksel muhasebe araçlarıyla, veri madenciliği uygulamaları ve optik karakter tanıma (optical character recognition – OCR) gibi adli bilgisayar araçları ve Benford Yasası gibi ilkelerden de yararlanılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Adegbe, F. F., & Fakile, A. S. (2012). Economic and financial crime in Nigeria: Forensic accounting as antidote. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 6(1), 37-50.
- Akinbowale, O. E., Klingelhöfer, H. E., & Zerihun, M. F. (2020). An innovative approach in combating economic crime using forensic accounting techniques. *Journal of Financial Crime*, 27(4), 1253-1271.
- Alabdullah, T. T. Y., Alfadhl, M. M. A., Yahya, S., & Rabi, A. M. A. (2014). The role of forensic accounting in reducing financial corruption: A study in Iraq. *International Journal of Business and Management*, 9(1), 26.
- Aygün, D. (2013). Yaratıcı muhasebe stratejileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 8(2), 49-69.
- Bhasin, M. L. (2007). Forensic accounting: A new paradigm for niche consulting. *The Chartered Accountant*, January.
- Birleşmiş Milletler. 2015. "Transforming Our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development." <https://sdgs.un.org/sites/default/files/publications/21252030%20Agenda%20for%20Sustainable%20Development%20web.pdf>
- Bisogno, E. (2015). Towards a framework to measure and monitor organized crime, illegal economy and illicit financial flows at country level. https://policy.un.org/sites/hr.un.org/files/Sabbatical%202015%20-%20Enrico%20Bisogno%20-%20updated_0.pdf
- Chamisa, M. G. (2019). Curbing Illicit Financial Flows and Trade Mispricing in Zimbabwe: The Role of the Legislature, Judiciary and Tax Administration. *African Tax and Customs Review*, 2(1), 28-45.
- Cobham, A., & Janský, P. (2018). Measurement of illicit financial flows. *UNODC-UNCTAD expert consultation on the SDG Indicator on illicit financial flows: Background paper prepared for UNCTAD: Benefits and Costs of the IFF Targets*, 19.
- Dada, S. O., Owolabi, S. A., & Okwu, A. T. (2013). Forensic accounting a panacea to alleviation of fraudulent practices in Nigeria. *International Journal of business management and economic research*, 4(5), 787-792.

- Erdoğan, R. (2021). Adli muhasebe kapsamında uzman tanıklık uygulamasının incelenmesi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Bankacılık ve Finans Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- EUROSTAT. (2017). *Handbook On The Compilation of Statistics on Illegal Economic Activities in National Accounts and Balance of Payments*.
<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/8714610/KS-05-17-202-EN-N.pdf/eaf638df-17dc-47a1-9ab7-fe68476100ec>
- Finckenauer, J.O. (2005). Problems of definition: what is organized crime? *Trends in Organized Crime* 8(3): 63–83.
- Forstater, M. (2018). Illicit financial Flows, trade Misinvoicing, and multinational tax avoidance: the same or different. *CGD policy paper*, 123, 29.
- GFI. (2021). *Trade-Related Illicit Financial Flows in 134 Developing Countries 2009-2018*. <https://gfintegrity.org/report/trade-related-illicit-financial-flows-in-134-developing-countries-2009-2018/>
- GFI. (2022a). *Illicit Financial Flows*. <https://gfintegrity.org/issue/illicit-financial-flows/>
- GFI. (2022b). *Value Gap Methodology*. <https://gfintegrity.org/reports/methodology/value-gap-methodology/>
- Global Initiative Against Transnational Organised Crime. (2021). *The Global Illicit Economy: Trajectories of Transnational Organized Crime*. <https://globalinitiative.net/wp-content/uploads/2021/03/The-Global-Illicit-Economy-GITOC-Low.pdf>
- Gruia, P. D. (2017). Methods and techniques of introducing black money into the financial accounting circuit. *Social Economics Debates*, 6(2).
- Grynberg, R., Nyambe, J. M., & Singopo, F. (2019). Illicit financial flows, theft and gold smuggling in Africa.
- Hao, X. (2010). Analysis of the necessity to develop the forensic accounting in China. *International Journal of Business and Management*, 5(5), 185.
- Hope Sr., K.R. (2019). Corruption Reduction as a Target of the Sustainable Development Goals: Applying Indicators and Policy Frame-works,'in *Emerald Handbook on Crime, Justice and Sustainable Development*, eds. J. Blaustein, K. Fitz-Gibbon, N. W. Pino, and R. White (Bingley, UK: Emerald Publishing, forthcoming); IMF, Fiscal Monitor: Curbing Corruption (Washington, DC:IMF).
- Hope Sr, K.R. (2020). Peace, justice and inclusive institutions: overcoming challenges to the implementation of Sustainable Development Goal 16. *Global Change, Peace & Security*, 32(1), 57-77.
- Houck M., Kranacher, M., Moris B., and Robertson, J. (2006). "Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing and Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting (ethnics)" *The CPA Journal*, Vol. 12, No. 5.
- IMF. (2009). *BPM6 (Balance of payments and international investment position manual sixth edition (BPM6))*. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/bop/2007/pdf/bpm6.pdf>
- IMF. (2020). *Balance of Payments and International Investment Position Statistics (BOP/ IIP)*. <https://www.imf.org/en/Publications/Balance-of-Payments-Statistics/Issues/2020/02/18/IMF-Committee-on-Balance-of-Payments-Statistics-Annual-Report-2019-49062>
- Kar, D., & Cartwright-Smith, D. (2009). Illicit financial flows from developing countries: 2002-2006. Available at SSRN 1341946.
- Kaur, B., Sood, K., & Grima, S. (2022). A systematic review on forensic accounting and its contribution towards fraud detection and prevention. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 31(1), 60-95.
- Keskin, D. A., Öztürk, S. G. (2013). Determining of Employee Frauds in Forensic Accounting: A Research on Forensic Cases in the City of Kars in Turkey. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(6), 729–738.
- Lehman, C. R., & Okcabol, F. (2005). Accounting for crime. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(5), 613-639.
- Lehman, G., & Thorne, K. (2015). Corruption, criminality and the privatised state: The implications for accounting. In *Accounting Forum* (Vol. 39, No. 4, pp. 366-370). Taylor & Francis.
- Levi, M. (2015). Money for crime and money

- from crime: Financing crime and laundering crime proceeds. *European Journal on Criminal Policy and Research*, 21, 275-297.
- Martin, B., & Koen, R. (2016). *Law and justice at the dawn of the 21st century: Essays in honour of Lovell Derek Fernandez*. University of the Western Cape.
- MASAK. (2018). *Aklamanın Aşamaları*. <https://masak.hmb.gov.tr/aklamanin-asamalari>
- Mir, T. A. (2016). The leading digit distribution of the worldwide illicit financial flows. *Quality & Quantity*, 50(1), 271-281.
- Miyandazi, L., & Ronceray, M. (2018). Understanding illicit financial flows and efforts to combat them in Europe and Africa. *EC-DPM: Maastricht*, 3-5.
- <https://euagenda.eu/upload/publications/illlicit-financial-flows-in-europe-and-africa.pdf>
- Muchhala, B. (2018). The Right to Development and Illicit Financial Flows: Realizing the Sustainable Development Goals and Financing for Development. *Human Rights Council Working Group on the Right to Development Nineteenth Session*.
- Ndikumana, L., & Boyce, J. K. (2010). Measurement of capital flight: Methodology and results for Sub-Saharan African Countries. *African Development Review*, 22(4), 471-481.
- Nigrini, M. J. (1996). A taxpayer compliance application of Benford's law. *The Journal of the American Taxation Association*, 18(1), 72.
- Nigrini, M. J., & Mittermaier, L. J. (1997). The use of Benford's law as an aid in analytical procedures. *Auditing*, 16(2), 52.
- Nitsch, V. (2016). Trillion dollar estimate: Illicit financial flows from developing countries.
- Obiora, F., Onuora, J. K. J., & Okpala, N.L. (2022). Forensic Accounting and Corporate Social Responsibility among the Quoted Firms in Nigeria: A Conceptual Paper. <https://www.iiardjournals.org/get/JAFM/VOL.%208%20NO.%201%202022/Forensic%20Accounting%20and%20Corporate.pdf>
- Ocansey, E. O. N. D. (2017). Forensic accounting and the combating of economic and financial crimes in Ghana. *European Scientific Journal*, 13(31), 379-393.
- OECD. (2002). *Measuring the Non-Observed Economy A Handbook*. OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2004). *Annotations*. [https://www.oecd.org/gov/pcsd/ONLINE_Annotations_IFFs%20\(5\).pdf](https://www.oecd.org/gov/pcsd/ONLINE_Annotations_IFFs%20(5).pdf)
- OECD. (2014). *Illicit Financial Flows from Developing Countries: Measuring OECD Responses*. https://www.oecd.org/corruption/illicit_financial_flows_from_developing_countries.pdf
- OECD. (2016). *Better policies for sustainable development 2016: A new framework for policy coherence*, Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2020). *Policy Coherence in Combating Illicit Financial Flows: PCSD Thematic Module Draft*. https://www.oecd.org/gov/pcsd/IFFs%20thematic%20module%20v12cl_for%20web.pdf
- OECD. (2022). *Illicit Financial Flows*. <https://www.oecd.org/gov/pcsd/pcsd-framework-iffs.htm>
- OHCHR. (2018). *Financing Development for All by Curbing Illicit Financial Flows*. https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Issues/Development/Finance_EN.pdf
- Oliver, R. W. (2004). What is transparency?. (No Title).
- Owojori, A. A., Asaolu, T. O. (2009). The role of forensic accounting in solving the vexed problem of corporate world. *European Journal of Scientific Research*, 29(2), 183-187.
- Rao, S. (2013). *Relationship between illicit economic activity and illicit financial flows*. GSDRC Helpdesk Research Report 1019. Birmingham, UK: GSDRC, University of Birmingham.
- Renzhou, D. (2011). Research on legal procedural functions of forensic accounting. *Energy Procedia*, 5, 2147-2151.
- Roy, K. and Khalid, N. (2015). *Illicit financial flows: overview of concepts, methodologies and regional perspectives*. Centre for Budget and Governance Accountability/ Financial Transparency Coalition.
- Saqib, K. M., Rizvi, S. J. H., Ozair, S., & Rasheed, A. (2021). Forensic Auditing is Helpful to Identify the Financial Crimes with Reference to Money Laundering. *Journal*

- of the Research Society of Pakistan, 58(1), 166- 172.
- Sjåfjell, B., & Taylor, M. B. (2019). Clash of norms: Shareholder primacy vs. sustainable corporate purpose. *International and Comparative Corporate Law Journal*, 13(3), 40-66.
- Stanković, N., & Fazlović, A. (2022). Practical Application of Forensic Accounting in case of Money Laundering. *International Journal of Sales, Retailing & Marketing*, 11(1).
- Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, Birleşmiş Milletler. (2022a). *The 17 Goals*. <https://sdgs.un.org/goals>
- Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, Birleşmiş Milletler. (2022b). *SDG 16*. <https://sdgs.un.org/goals/goal16>
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2021). *Sürdürülebilir Kalkınma Hakkında Temel Bilgiler*. <http://www.surdurulebiliralkinma.gov.tr/temel-tanimlar/>
- The World Bank. (2011). *World Development Report 2011 Conflict, Security, and Development*. The International Bank for Reconstruction and Development, Washington DC. <https://openknowledge.worldbank.org/entities/publication/25f2300c-f9d4-54de-8a56-30566e72003a>
- The World Bank. (2014). *Illicit Financial Flows: A Global Challenge Underestimated*. <https://www.worldbank.org/en/news/feature/2014/10/13/illicit-financial-flows-a-global-challenge-underestimated>
- The World Bank. (2017). *Illicit Financial Flows (IFFs)*. <https://www.worldbank.org/en/topic/financial-sector/brief/illicit-financial-flows-iffs>
- U4 Anti Corruption Resource Centre, Transparency International. (2020). *Using datasets of illicit financial movement to estimate illicit financial flows*. <https://www.u4.no/publications/using-datasets-of-licit-financial-movement-to-estimate-illicit-financial-flows.pdf>
- UNCTAD. (2020). *Economic Development in Africa Report 2020 Tackling Illicit Financial Flows for Sustainable Development in Africa*. https://unctad.org/system/files/official-document/aldcafrica2020_en.pdf
- UNODC. (2004). *United Nations Convention Against Corruption*. https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/08-50026_E.pdf
- UNODC. (2015). *International Classification of Crime For Statistical Purposes (ICCS) Version 1.0*. https://www.unodc.org/documents/data-and-analysis/statistics/crime/ICCS/ICCS_English_2016_web.pdf
- UNODC. (2020). *Conceptual Framework for the Statistical Measurement of Illicit Financial Flows*. https://www.unodc.org/documents/data-and-analysis/statistics/IFF/IFF_Conceptual_Framework_FINAL.pdf
- UNODC. (2022). *Illicit Financial Flows (IFFs)*. <https://www.unodc.org/unodc/en/data-and-analysis/iff.html>
- UNODC and UNCTAD. (2021). *SDG Indicator 16.4.1 UNSTATS Metadata*. <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/files/Metadata-16-04-01.pdf>
- UNSTATS. (2022a). *UN SDG Indicator Metadata*. <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/>
- UNSTATS. (2022b). *SDG Indicators Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development*. <https://unstats.un.org/sdgs/indicators/indicators-list/>
- Yadav, S., & Yadav, S. (2013). Forensic accounting: A new dynamic approach to investigate fraud cases. *Excel international journal of multidisciplinary management studies*, 3(7), 1-9.
- Wickberg, S. (2013). Literature review on the linkages between illicit economy and corruption. *U4 Expert Answer*, 396.
- Zeiler, I., Sallusti, F., Kamprad, A., and Bisogno, E. (2019). *Measuring illegal economic activities and illicit financial flows: challenges and possible solutions indicator*, 16, 1.
- Zongwe, L. R. (2021). *To amend, repeal or enact: Analysing the legislation that regulate anti-illicit financial flows in Namibia's Natural Resources Sector* (Master's thesis, Faculty of Law).

FINANSAL RAPORLAMANIN ROLÜ VE NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

THE ROLE OF FINANCIAL REPORTING AND THE ASSESSMENT OF QUALITATIVE CHARACTERISTICS

Mert Sarioğlu  ^{1*}

Mustafa Gürol Durak  ²

1 Yaşar Üniversitesi İşletme Fakültesi, Türkiye, e-mail: mertsarioglu93@gmail.com

2 Doç. Dr., Yaşar Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü, Türkiye, e-mail: gurol.durak@yasar.edu.tr

ÖZET

Küreselleşen dünyada şirketler ulusal ve uluslararası piyasalarda faaliyet göstermektedir. Bu şartlar altında kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi, şirketlerin ilgili piyasalarda faaliyet gösterebilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri için önem arz etmektedir. Kurumsal yönetim bir takım temel ilkelerden oluşmakta ve bu temel ilkelerin yerine getirilebilmesi açısından finansal bilgilerin raporlanması ve finansal olmayan bilgilerle desteklenmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda, finansal raporlamanın rolünü açıklamak ve finansal raporların sahip olması beklenen niteliksel özellikleri açısından değerlendirmek çalışmanın temel amacı olarak ele alınmıştır. Günümüzde zorunlu ve gönüllü olmak üzere çeşitli raporlamalar yapılmaktadır. Bu çalışma ışığında, finansal raporların sundukları finansal veriler ile kullanıcılarının alacağı kararlara etkileri açısından en öne çıkan raporlama uygulamalarından olduğu ve niteliksel özelliklerin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Finansal Raporlamanın Niteliksel Özellikleri, Kurumsal Yönetim

Citation/Atf: SARIOĞLU, M. & DURAK, M. G. (2023). FINANSAL RAPORLAMANIN ROLÜ VE NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 27-34

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Mert Sarioğlu

E-mail: mertsarioglu93@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

ABSTRACT

In the globalizing world, companies operate in both national and international markets. Under these conditions, the adoption of corporate governance approach is important for the activities of companies and their survival. Corporate governance consists of a number of basic principles, and in order to fulfill these basic principles, it is important to report financial information and support it with non-financial information. In this context, the main purpose of the study is to explain the role of financial reporting and to evaluate it in terms of the expected qualitative features of financial reports. Currently, various reporting is made, both mandatory and voluntary. In the light of this study, it has been revealed that financial reports are one of the most prominent reporting applications in terms of the financial data they present and their impact on the decisions their users will make, and that their qualitative features should be evaluated as a whole.

Keywords: Financial Reporting, Qualitative Characteristics of Financial Reporting, Corporate Governance

1. GİRİŞ

Sürekli değişmekte olan günümüz koşullarında iş dünyası açısından da geçen her gün bir takım değişimler ve yenilikler yaşanmaktadır. Sanayi Devriminden bu yana teknolojik, politik, mevzuat ve ekonomik konular ile ilgili değişen ve gelişen fikirler, işletmelerin rekabet ettiği ortamı da etkileyerek bazı önemli değişimlere sebep olmuştur (Jensen, 1993). Bu değişen ve gelişen koşullar altında birçok şirket hem ulusal hem de uluslararası pazarlarda çoktan faaliyet göstermeye başlamışlardır. Aslında, günümüz koşulları altında şirketlerin operasyonlarını ulusal ve uluslararası alanlara yaymasının en temel nedeni, ilgili endüstride veya pazarda varlıklarını sürdürebilmeleri olarak gösterilebilir. Bunun başlıca ve en temel yolu ise müşterilerinin ve paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılamak, satışlarını veya hizmetlerini arttırmak ve tüm bu süreç sonunda kârlılık elde etmekten geçmektedir. Tüm bu gelişen ve değişen koşullar göz önünde bulundurulduğunda, başarının yakalanmasının en kritik yolunun şirketlerin benimsediğini yönetim anlayışından geçtiği kolaylıkla anlaşılabılır. Başarıya ulaşmak, şüphesiz “kurumsal yönetim” olarak adlandırılan ve bir takım uluslararası kabul görmüş ilkelerin benimsenmesi ile arttığı görülmektedir (Bushman vd., 2004). Ayrıca yakın tarihte tanıklık ettiğimiz Enron, Worldcom,

Tyco gibi bir takım kurumsal, yönetsel ve finansal raporlama skandalları ile Toshiba’nın muhasebe skandalı gibi önemli olaylar da kurumsal yönetim anlayışının profesyonel bir şekilde benimsenmesinin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Tüm bu gelişmeler neticesinde kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesinin, zorunlu olarak yapılan finansal raporlamalar ve bir dizi gönüllü olarak yapılan raporlama uygulamalarının öneminin artmasına da neden olduğu söylenebilir.

Bir önceki paragrafta dikkat edildiği üzere, kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi büyük önem arz etmektedir. Kurumsal yönetimi en basit anlamıyla tanımlamak gerekirse, bir şirketin nasıl yönetilip, kontrol edildiği ile ilgili olduğu söylenebilir. Bu tanıma daha bir üst seviyeye taşımak gerekirse “Kurumsal yönetim, bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer paydaşları arasındaki bir dizi ilişkiyi içerir” (OECD, 2015:9). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere tüm bu ilişkiler uluslararası alanda belirlenmiş bir sistem veya ilkeler dâhilinde gerçekleşmektedir. Bu temel ilkeler ise OECD’nin (2004) yaptığı çalışmalar ışığında adillik (fairness), şeffaflık (transparency), hesap verebilirlik (accountability) ve sorumluluk (responsibility) olarak belirlenmiştir. Bu ilkeleri sağlamak adına ise şirketlerin zorunlu olarak finansal verilerini

“Finansal Raporlama” adı altında ve gönüllü olarak bir takım finansal olmayan verilerini “Sürdürülebilirlik Raporlaması” adı altında yayınladıkları görülmektedir. Zorunlu ve gönüllü olarak yapılan ve yayınlanan bu raporlar, kurumsal yönetimin temel ilkelerini karşılayanın yanı sıra tüm paydaşların beklentilerini de yerine getirmektedir. Bunun sonucunda da finansal ve finansal olmayan bilgilerin yani kurumsal raporlamaların, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri açısından ne kadar önemli olduğunu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, kurumsal yönetim ve kurumsal raporlamanın bir birini tamamladığı belirtilebilir.

Finansal ve finansal olmayan bilgilerin ilgili bilgi kullanıcılarına sunulması günümüz iş dünyasında büyük önem taşımaktadır. Hatta finansal olmayan bilgilerin raporlanması gönüllülük üzerine kurulu bir raporlama uygulaması olsa da finansal bilgilerle birlikte sunulmasının daha anlamlı olduğu üzerine görüşler de mevcuttur. Finansal raporlama sadece tarihsel verileri, yani geçmişe dönük ve kısa vadeli performansla ilgili bilgileri sunmakta başarılı olmuştur, ancak finansal olmayan varlıklar, çevresel, sosyal ve yönetsel faktörleri gibi diğer birçok bilgiyi sağlamada yetersiz kalmışlardır (Hoque, 2017; Islam, 2017). Bu nedenle şirketlerin finansal raporları ile finansal olmayan raporlarının birlikte (Entegre Raporlama olarak) veya ayrı ayrı sunulmasının bilgi kullanıcıları açısından daha önemli olduğu değerlendirilmektedir (ACCA, 2018). Paydaşların ve yatırımcıların daha fazla şeffaflık ve hesap verebilirlik ile birlikte geçmişten geleceğe yönelik doğrudan ilişkili, daha gerekli, değerli ve etkin bilgi talep ettikleri de bir gerçektir (Rupley vd., 2017). Finansal ve finansal olmayan bilgilerin raporlanmasının günümüz koşullarında ne kadar gerekli olduğuna dair fikir birliği olsa da, finansal raporlamanın kritik rolü göz ardı edilemez. Gerek sunduğu önemli finansal bilgiler gerekse rapor kullanıcılarının alacağı kararlar üzerindeki etkisi göz önüne alındığında en önemli rolün finansal

raporlar tarafından üstlenildiği açıkça anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda, finansal raporlamanın daha uzun yıllar boyunca kurumsal raporlamanın en kritik bileşeni olacağı üzerine hiç bir şüphe yoktur. Ayrıca kurumsal yönetim anlayışının önemli bir parçası olan finansal bilgilerin raporlanması uygulamasının bir takım niteliksel özelliklere sahip olması gereklidir. Ve bu niteliksel özellikler uluslararası düzeyde uygulanabilir ortak ilkelere oluşmalıdır. Bu sebepten dolayı bu çalışmanın temel amacı, kurumsal yönetim anlayışının en önemli parçalarında birisi olan finansal raporlamanın temel rolünü ve niteliksel özelliklerini değerlendirmektir. Bu çalışma sırasıyla; finansal raporlama ve temel rolü; finansal raporlamanın niteliksel özellikleri alt başlıkları ile sonuç bölümünden oluşmaktadır.

2. FİNANSAL RAPORLAMA VE NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ

İş dünyası açısından yıllar içerisinde görüşler, yaklaşımlar ve ihtiyaçlar değişse bile finansal raporlar yatırımcılar ve diğer paydaşlar açısından her zaman en önemli bilgi edinme ve değerlendirme aracı olmuştur. Hem kurumsal yönetimin en iyi şekilde uygulanması hem de buna bağlı olarak finansal bilgilerin belirli bir uluslararası anlayış dâhilinde yayınlanması açısından finansal raporların bir takım niteliksel özelliklere sahip olması beklenir. Bu bölümün temel amacı finansal raporlamayı ve bu raporlamanın temel rolünü açıklamak ve daha sonrasında niteliksel özelliklerini açısından değerlendirmektir.

2.1. Finansal Raporlama Ve Temel Rolü

Son dönemde iş dünyasında ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar ve talepler doğrultusunda “Çevresel, Sosyal ve Yönetimsel Raporlar”, “Sürdürülebilirlik Raporları” ve son olarak “Entegre Raporlama” gibi bir dizi yeni finansal olmayan verilerin raporlanması ile tüm bu verilerin entegre bir şekilde raporlanması anlayışı ön plana çıkmıştır. Tüm bu yeni ve gönüllülük esaslı ortaya çıkan raporlama uygulamalarına rağmen,

finansal raporlama her zaman zorunlu ve en önemli uygulamalardan bir tanesi olarak yerini korumaktadır. Bunun temel nedeni ise içerdiği ve sunduğu önemli finansal bilgilerdir. Finansal muhasebe bilgilerini içeren bu raporların temel amacı, yatırımcılara ve diğer önemli bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri raporlayarak yatırım kararlarına katkıda bulunmak ve daha iyi bir yönetim anlayışını teşvik etmektir (Bushman and Smith, 2003; Armstrong vd., 2016). Bu açıdan bakıldığında finansal raporlama, temel olarak bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablosu tarafından üretilen finansal muhasebe bilgilerinin bir ürünüdür. Çünkü yatırımcıların ve diğer bilgi kullanıcıların genel olarak öğrenmek istediği bilgiler, belirli bir faaliyet dönemine ilişkin şirketin bilançosu, maliyetleri, ödeyeceği vergilerin oranı, kazançları ve nakit kaynaklarını nasıl kullandıkları ile ilgilidir. Kısacası, bu raporlar sayesinde sunulan anlamlı ve kaliteli finansal veriler sadece yatırımcılar için değil, aynı zamanda borç verenler, bankalar, yasa koyucular ve diğer paydaşlar içinde önemlidir (FASB, 2008; IASB, 2008). Yukarıda bahsi geçen tüm bu önemli noktalar, finansal verilerin niçin zorunlu olarak raporlanması gerektiğini destekler niteliktedir. Bu noktada finansal raporlamanın temel rolü üç ana madde altında özetlenebilir;

- İlgili şirketin finansal görünümü ve performansı hakkında bilgi vermek,
- Hissedarların ve yönetim kurulunun şirketin finansal performansını değerlendirmesine yardımcı olmak,
- Yatırımcıların ve diğer paydaşların gelecek ile ilgili şirket hakkında karar vermelerine yardımcı olmak.

Yukarıda belirtilenlerin ışığında finansal raporlama, şirketler ile bilgi kullanıcıları arasındaki bir iletişim aracı olarak kabul edilebilir. Bu iletişim aracının etkin ve verimli kullanımı için ise ortak bir uluslararası raporlama dilinin kullanılması ve bir takım niteliksel özelliklerin göz önünde bulundurulması şarttır. Bu koşullar altında,

özellikle borsada faaliyet gösteren şirketler ve diğer ölçekteki işletmelerin finansal raporlarını uluslararası alanda “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (IFRS) çerçevesine veya Amerika Birleşik Devletleri’nde faaliyet göstermeleri halinde U.S. GAAP standartlarına uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir (Eccles and Saltzman, 2011). Kısacası, raporlanması zorunlu olan finansal bilgiler, düzenleyiciler ve bazı önemli kuruluşlar tarafından belirlenen ortak raporlama standartlarına ve niteliksel özelliklerine uygun olmalıdırlar. Bir dizi ortak standartlar ve nitelikler göz önüne alınarak hazırlanan finansal raporlar, şüphesiz raporlama kalitesini de arttırarak ilgili rapor kullanıcılarına daha anlamlı, kaliteli ve kıyaslanabilir içerikler sunacaktır. Bu çalışmanın amacı doğrultusunda finansal raporlamanın niteliksel özellikleri bir sonraki alt başlıkta açıklanıp değerlendirilecektir.

2.2. Finansal Raporlamanın Niteliksel Özellikleri

Daha öncede değinildiği üzere kurumsal yönetim anlayışının önemli yapı taşlarından birisi olan finansal raporlama, bir takım standartlar ve niteliksel özellikler dâhilinde hazırlanmalıdırlar. Aslında bu niteliksel özellikler, OECD tarafından belirlenmiş kurumsal yönetim prensiplerini de destekler niteliktedir. Bu raporlar görüldüğü kadar basit değildirler, bir düzene uygun olarak hazırlanarak başta finansal konular ile ilgili karar almak gibi birçok durum üzerine de etki etmektedirler. Günümüz koşulları da düşünüldüğünde, niteliksek özellikler sayesinde hem raporlama yapacak şirketlerin hem de finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları karşılanmış olacaktır. Bu niteliksel özellikler Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB, 2008) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB, 2008) tarafından yapılan ortak çalışmalar sonucunda “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” ortaya konmuştur. IASB ve FASB tarafından yapılan bu çalışmada finansal raporlamanın niteliksek özellikleri “temel niteliksel özellikler” ve “destekleyici niteliksel

özellikler” olmak üzere iki ana başlık altında toplanmıştır. İlgili kurulların çalışmaları neticesinde ise temel niteliksel özellikler; ihtiyaca uygunluk (relevance) ve gerçeğe uygun sunum (faithful representation) olarak sınıflandırılırken, destekleyici niteliksel özellikler; karşılaştırılabilirlik (comparability), doğrulanabilirlik (verifiability), zamanında sunum (timeliness) ve anlaşılabilirlik (understandability) olarak sınıflandırılmıştır. İlk bakışta temel ve destekleyici niteliksel özelliklerin birbirlerini tamamlayıcı nitelikte olduğu söylenebilir. Bu niteliksel özelliklere tek tek bakmak gerekirse aşağıdaki alt başlıklar ile açıklanması uygun olacaktır.

2.2.1. İhtiyaca Uygunluk (Relevance)

Daha öncede bahsedildiği üzere finansal raporlar hem raporlamayı yapan şirketler hem de yatırımcılar açısından önemli bilgiler içermektedir. Temel niteliksel özelliklerin ilki olan ihtiyaca uygunluk en basit anlamıyla finansal raporlar tarafından sunulan bilginin amaca ve ihtiyaca uygun olmasını gerektğini ifade eder. Ayrıca FASB (2008) tarafından finansal raporlar ile sunulan bilginin, ilgili rapor kullanıcılarının aldıkları kararlarda fark yaratma kapasitesine yani etkileme gücüne sahip olması gerektiğini belirtir. Bu açıdan finansal bilgiler sunduğu geçmişe yönelik bilgi ile geleceğe yönelik tahmin ve değerlendirme ihtiyacını da karşılayabilir nitelikte olmalıdır. Tüm bunlar neticesinde ise finansal raporlar tarafında sunulan finansal bilginin amacına yönelik olarak ihtiyaca uygunluk niteliğini taşıması, şirketlerin ve finansal bilgi kullanıcılarının kararları üzerine etki yaratması beklenilmektedir.

2.2.2. Gerçeğe Uygun Sunum (Faithful Representation)

Finansal raporlar, işletmeler ile ilgili birçok önemli konuyu ve aynı zamanda bir takım sorunları da ortaya koyan bir raporlama yaklaşımı olarak kabul edilebilir. Finansal raporlamanın gerçeğe uygun sunum niteliği, şirketlerin işlemlerini, finansal durumlarını, yükümlülüklerini ve

ekonomik kaynaklarını finansal raporlama uygulamalarında ne kadar iyi temsil ettiği ile ilgilidir (Hearth ve Albarqi, 2017:5). Örneğin, bir şirketin finansal raporunda bilançosu ile ilgili dönen ve duran varlıkları; kısa ve uzun vadeli borçları ve özkaynakları açık bir şekilde tanımlanıp, rakamsal olarak ifade edilmeli. Ayrıca belirtilen kalemler ile ilgili bir düzeltme veya açıklaması yapması gerekiyorsa bunları açık bir şekilde belirtilmelidir. Buna göre, finansal raporlar kullanıcıları için yararlı ve gerekli olan tüm bilgiler tam ve kesin bir şekilde sunulmalıdır. Ve sonuç olarak da, işletmelerin finansal bilgilerini raporlarken objektif olması ve aynı zamanda tutarlı bilgileri de yansıtması beklenir.

2.2.3. Karşılaştırılabilirlik (Comparability)

Finansal raporlamanın destekleyici niteliksel özelliklerinden ilki olan karşılaştırılabilirlik, ilgili rapor kullanıcılarına hem finansal raporların içeriksel hem de yayınlanmış diğer finansal raporlar ile karşılaştırılabilir olmasına olanak sağlamaktadır. Günümüz koşullarında başta yatırımcılar ve diğer finansal bilgi kullanıcıları olacakları kararlarda riskler, fırsatlar ve stratejiler gibi bir takım önemli hususları göz önünde bulundurmak ister. Bu nedenle karşılaştırılabilirlik, “kullanıcıların iki ekonomik olgu kümesi arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları tanımlamasını sağlayan bilgi kalitesidir” (FASB, 2008:20). Bu da herhangi bir şirketin finansal performansını yani mali dengesi, kazançları veya nakit akışlarını gibi konuları diğer ilgili koşullarla ve finansal raporlarla karşılaştırmayı kolaylaştırır. Bu durum, finansal raporların karşılaştırılabilirliğinin anlaşılabilirlikle de bağlantılı olan temel bir unsur olduğunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu açıdan bakıldığında alternatifler arasında karşılaştırma yapmak, başta yatırımcılar olmak üzere bilgi kullanıcılarının alacakları kararlara yönelik en uygun koşulları görmelerine olanak sağlayacaktır. Buna ek olarak, karşılaştırılabilirlik sayesinde raporlama yapan şirketler de kendi eksik noktalarını

kolaylıkla görüp bununla ilgili iyileştirme yapabilir ya da değişikliğe gidebilirler.

2.2.4. Doğrulanabilirlik (Verifiability)

Bir diğer destekleyici niteliksel özellik olan doğrulanabilirlik, raporlama yapana şirket ile ilgili gerçekleşen finansal ya da ekonomik olayların gerçeğe uygun bir şekilde raporlandığından emin olunmasına katkıda bulunur. Böylelikle niteliksel özellikler arasında bir ilişki olduğu da ortaya konabilir. Raporlama yapan şirketin finansal bilgileri doğru ve doğrulanabilir bir şekilde sunması gerekir, bu da nesnel bilginin şüphe, önyargı ve maddi hatalar olmaksızın finansal raporlar tarafından sunulması anlamına gelir. FASB (2008:22) tarafından doğrulanabilirlik, “bilginin temsil ettiği iddia edilen ekonomik olguları aslına uygun olarak temsil ettiğine dair kullanıcılara güvence vermeye yardımcı olan bir bilgi kalitesi” olarak tanımlanmaktadır. Finansal bilgiler sayısal verilerden oluştuğundan dolayı doğrulanabilirliği önemlidir. Doğrulama raporlanan finansal verinin niteliği dâhilinde doğrudan veya dolaylı olabilir.

2.2.5. Zamanında Sunum (Timeliness)

Finansal raporların, kurumsal yönetim ve raporlama anlayışını en önemli araçlarından biri olarak bilgi kullanıcılarının alacağı kararlar üzerine olan etkileri daha öncede belirtilmişti. Bu açıdan bakıldığında çok sayıda finansal rapor bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerini etkileme ve değiştirme potansiyelinesahipolarakkullanılmayahazır olarak beklemektedir. Bu anlamda, finansal raporların zamanında açıklanması hayati önem taşımaktadır. Hearth ve Albarqî'ye (2017:5) göre, zamanlılık ya da zamanında sunum niteliği, bilginin güçlü ve iyi etkilerini kaybetmeden önce karar vericilere sunulması gerektiğini göstermektedir. Çünkü finansal rapor kullanıcısı kendisi açısından bir karar almayı amaçlıyorsa, kullanacağı finansal rapor kararlarına etki edebileceği bir zaman periyodunda mevcut olmalıdır. Finansal raporların periyodik olarak yani yıllık, çeyreksele veya belirlenmiş

düzenli aralıklarla yayınlanmasının bir nedeninin de zamanında sunum niteliğini karşılamaktır.

2.2.6. Anlaşılabilirlik (Understandability)

Günümüz iş dünyasında, bazen karmaşık, uzun, yorumlanması veya anlaşılması zor olabilen bir takım finansal raporlar ile karşılaşabilirsiniz. Ancak bu durum finansal bilgi kullanıcılar açısından kafa karıştırıcı ve içinden çıkılamayan durumlara sebebiyet verebilir. Başka bir deyişle, anlaşılabilirlik niteliği dâhilinde finansal bilgiler açık, net ve anlaşılabilir bir şekilde raporlanmalıdır. Bu anlamda, bilgi sınıflandırıldığında, karakterize edildiğinde ve açık ve öz bir şekilde sunulduğunda anlaşılabilirlik artmaktadır (FASB, 2008:21). Öte yandan, finansal bilginin içeriğinin nasıl sunulduğu ve kullanılan dil ile bilginin erişilebilirliği, finansal raporların anlaşılabilirliğini artıran önemli faktörlerdendir. Bu da finansal raporların ilgili bilgi kullanıcıları tarafından kabul görmesini sağlayan en önemli etkidir. Ancak bu, bazı karmaşık finansal verilerin ve ekonomik olayların basitleştirilmesi ya da finansal rapordan çıkarılması anlamına gelmemelidir. Aksi takdirde, gerçeğe uygun sunum ve doğrulanabilirlik gibi niteliksel özellikler göz ardı edilmiş olacak. Bu açıdan bakıldığında finansal raporlamanın niteliksel özellikleri arasında yakın bir ilişki olduğu bir kez daha anlaşılmaktadır.

3. SONUÇ

Sürekli gelişen ve değişen iş dünyasında paydaşların ihtiyaç ve talepleri de göz önüne alındığında, günümüze kadar birçok yeni yaklaşım benimsenmiştir. Bu yeni yaklaşımların benimsenmesindeki en önemli nedenlerinden biri, şirketlerin hem ulusal hem de uluslararası pazarlarda yaygın bir şekilde faaliyet göstermeleridir. Çalışmanın başında da bahsedildiği üzere kurumsal yönetim, gelişen ve değişen koşullar altında şirketlerin varlıklarını sürdürebilmeleri için en önemli yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerinin gerekliliklerini karşılamak, bir takım mevzuatları yerine getirmek ve günümüz

koşullarına uyum sağlamak için şüphesiz finansal ve finansal olmayan raporlama uygulamaları büyük önem arz etmektedir. Bu çalışma açısından bakıldığında ise ortaya çıkan en önemli sonuçlardan biri, kurumsal yönetim anlayışı ile kurumsal raporlama, yani finansal raporlama, finansal olmayan bilgilerin raporlanması ve son olarak entegre raporlama arasında ilkeler ve nitelikler açısından yakın bir ilişki olduğu görülmüştür.

Uzun yıllardır işletmeler, yatırımcılar ve diğer paydaşlar açısından yeterli olan finansal muhasebe bilgileri, bilgi kullanıcıları ile iletişim kurmak için son derece önemli bir uygulama olarak kabul edilmiştir. Ancak son yıllarda birçok şirketin zorunlu finansal raporlamaya ek olarak bir takım gönüllü raporlama uygulamaları veya entegre raporlama anlayışını benimsediği görülmektedir. Bununda en önemli nedeni, paydaşların işletmeler hakkında daha fazla bilgiye sahip olmak istemeleri ve işletmelerin finansal olmayan yönleriyle ilgili finansal bilgileri tamamlayacak ek bilgileri talep etmeleridir (Eccles and Sarafeim, 2011; Velte and Stawinoga, 2017). Dolayısıyla bu çalışma sonucunda, günümüz koşullarında finansal raporların artık bilgi kullanıcılarının tek değerlendirme aracı olmadığı net bir şekilde anlaşılabilir. Ancak bu sonuç ne kadar doğru olursa olsun, finansal raporlamanın rolü göz ardı edilemez.

Günümüzde, finansal bilgilerin raporlanması ve açıklanması, kapitalist sistemin temeli olarak kabul edilmekte ve hala finansal muhasebe verilerine ve standartlarına dayanan önemli bir role sahiptir (Eccles ve Spiesshofer, 2015). Bu bağlamda, finansal raporlamanın önümüzdeki uzun yıllar boyunca kurumsal raporlamanın en önde gelen bileşeni olarak kabul edileceği açıktır. Finansal olmayan alanda yeni raporlama uygulamalarının ortaya çıkmasına rağmen, finansal raporlama bir iletişim aracı olarak önemini hiçbir zaman kaybetmemesinin bir dizi nedenleri vardır. Bu çalışmanın sonucunda anlaşıldığı

üzere finansal raporlamanın önemli rolleri arasında ilgili şirketin finansal görünümü ve performansı hakkında bilgi sağlamak, hissedarların ve yönetim kurulunun şirketin finansal performansını değerlendirmesine yardımcı olmak ve yatırımcıların ve diğer paydaşların şirketin geleceği hakkında karar vermesine yardımcı olmak olduğu anlaşılmaktadır. Tüm bunlara ek olarak, bu çalışmadan çıkarılan önemli bir sonuç da finansal raporlamanın uluslararası ortak bir raporlama diline sahip olması ve bunların bir dizi niteliksel özellikler ile tamamlanması gerektiğidir.

Bu çalışmada belirtildiği ve değerlendirildiği üzere, finansal raporlama uluslararası alanda kabul görmüş altı temel niteliksel özellikten oluşmaktadır. Temel ve destekleyici niteliksel özellikler olarak adlandırılan bu ilkeler, finansal raporların hazırlanmasında eksiksiz bir şekilde dikkate alınmalıdır. Örneğin, niteliksel özelliklere bağlı olarak hazırlanan bir finansal rapor, hem şirket performansını doğru bir şekilde yansıtacak hem de adil ve iyi bir şekilde işleyen sermaye piyasasının oluşmasına katkıda bulunacaktır (Eccles and Saltzman, 2011). Ayrıca niteliksel özelliklerin benimsenmesi raporların karşılaştırılabilir, doğrulanabilir ve anlaşılabilir olmasını sağlayarak yapılacak tahminin doğruluğuna katkıda bulunacaktır (Horton vd., 2013). Sonuç olarak, kalite ve şeffaflık ilkesini esas alan ve bilgi asimetritlerinin azaltılmasına katkı sağlayacak finansal raporlama uygulamaları ortaya çıkacaktır. Bu çalışma ışığında finansal raporlamanın niteliksel özelliklerinde arasında yakın bir ilişki olduğu da görülmektedir. Son olarak, finansal raporlama sürecinde daha önce de belirtildiği gibi, iki temel niteliksel ve dört destekleyici niteliksel özellik birbirleriyle ilişkili olarak, yani birbirinin tamamlayıcısı olarak değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

- ACCA. (2018), "Tenets of Good Corporate Reporting" http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Tenets-of-corporate-reporting/pi-tenets-good-corporate-reporting.pdf, (05.08.2023).
- Armstrong, C.S., Guay, W.R., Mehran, H. ve Weber J.P., (2016), "The Role of Financial Reporting and Transparency in Corporate Governance", *Frbny Economic Policy Review*, 22(1), s. 107-128.
- Bushman R.M., ve Smith A.J. (2003), "Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance", *Economic Policy Review*, 9(1), s. 65-87.
- Bushman, R.M., Chen, Q., Engel, E. ve Smith, A.J. (2004), "Financial Accounting Information, Organizational Complexity and Corporate Governance Systems", *Journal of Accounting and Economics*, 37(2), s. 167-201.
- Eccles, R.G. ve Saltzman, D., (2011), "Achieving Sustainability through Integrated Reporting", *Stanford Social Innovation Review*, 9(3), s. 56-61.
- Eccles, R.G. ve Serafeim, G., (2011), "Leading and Lagging Countries in Contributing to a Sustainable Society", *Harvard Business School Working Knowledge*, Op-ed.
- Eccles, R.G. ve Spiesshofer, B., (2015), "Integrated Reporting for a ReImagined Capitalism", *Harvard Business School General Management Unit Working Paper No. 16-032*. https://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/16-032_3860cfaa-ebd3-4d7e-ac9a-53272ca8cc2d.pdf, (30.10.2023).
- Financial Accounting Standards Board (FASB), (2008), "Financial Accounting Series, Statement of Financial Accounting Standards No. 1570-100: Exposure Draft on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting", Norwalk.
- Herath, S. ve Albarqi, N. (2017). *Financial Reporting Quality: A Literature Review*. *Journal of Business Management and Commerce*. Vol. 2. . 1-14.
- Hoque, M. E., (2017), "Why Company Should Adopt Integrated Reporting?", *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1), s. 241-248.
- Horton, J., Serafeim, G. ve Serafeim, I., (2013), "Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment?", *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 388-423.
- International Accounting Standards Board (IASB), (2008), "Exposure Draft on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information", London.
- Islam, S.M.M., (2017), "Corporate Reporting Concept and the Emergence of Nonfinancial Information Reporting: A Literature Review", *Research Journal of Finance and Accounting*, 8(8), s. 49-59.
- Jensen, M.C. (1993), "The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems", *The Journal of Finance*, 48(3), s. 831-880.
- OECD, (2004), "OECD Principles of Corporate Governance", Paris: OECD Publishing.
- OECD, (2015), "G20/OECD Principles of Corporate Governance", Paris: OECD Publishing.
- Rupley K.H., Brown D. ve Marshall S., (2017), "Evolution of Corporate Reporting: From Stand-Alone Corporate Social Responsibility Reporting to Integrated Reporting", *Research in Accounting Regulation*, 29(2), s. 172-176.
- Velte, P. ve Stawinoga, M., (2017), "Integrated reporting: The current state of empirical research, limitations and future research implications", *Journal of Management Control*, 28(3), s. 275-320.

FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASINDA DİKKAT EDİLECEK NOKTALAR

Eda Kaya Bükülmez

SMMM, İşletme Bilim Uzmanı, Türkiye, e-mail: edakaya_88@hotmail.com

04.02.2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1.1.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı vb. yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı yönünde düzenleme yapılmıştır.

Finansman gider kısıtlaması konusunda aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekmektedir.

- Düzenleme bilanço esasına tabi mükellefler için geçerli olup; işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.
- Gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla VUK'a göre çıkaracakları bilanço esas alınacak olup, öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yaparak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit edecekleridir.
- Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün değildir.

Citation/Atf: KAYA BÜKÜLMEZ, E. (2023). FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASINDA DİKKAT EDİLECEK NOKTALAR. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 35-38

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Eda Kaya Bükülmez
E-mail: edakaya_88@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

- Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle zaten KKEG olarak dikkate alınmış olan finansman giderleri mükerrerliğin önlenmesi adına gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

- Yıllık dönemde; hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 31 Aralık tarihli bilanço, özel hesap dönemini kullanan mükelleflerde ise hesap döneminin son günü itibarıyla çıkarılacak bilanço esas alınacaktır.

- Finansman gider kısıtlaması ilk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde dikkate alınmaya başlamıştır.

- Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir.

- Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen BSMV gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları gider indirimi kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan BSMV gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise gider indirimi kısıtlaması uygulamasına konu edilecektir.

- Özel hesap dönemi kullanmakta olan ve bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 2022 yılı içinde başlayıp 2023 yılında sona erecek özel hesap dönemlerinde finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

- Yıllara sari inşaat ve onarma işleri ile uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kar veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama aynı dönemde yapılacaktır.

- Finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacak olan kurumlar ;

- Emeklilik şirketleri
- Mevduat ve katılım bankaları, kalkınma, yatırım bankaları
- Sigorta ve reasürans şirketleri
- Finansal kiralama, faktöring, finansman ve tasarruf finansmanı şirketleri
- 6362 sayılı SPK Kanununa göre sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kurumlar

2023 ARALIK AYI HATIRLATMALARI

- 1) Üretim işi ile uğraşan firmalarda 31 Aralık itibarıyla envanter yapmak ve bu envanterin fiyatlandırılması da tamamlanarak fiili ve kaydi envanterler mukayese edilmelidir.
- 2) 31 Aralık tarih itibarıyla müşterilerle cari hesap mutabakatları yapılarak cari hesapların kontrol edilmesi sağlanmalıdır. Hesaplar arasında farklılık varsa, bunun nedeni araştırılarak gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.
- 3) Bilanço esasına tabi mükelleflerin 2024 takvim yılında kullanacakları yasal defterlerini 31.12.2023 tarihine kadar tasdik ettirmeleri gerekmektedir.
- 4) 31.12.2023 tarihi itibarı ile kasa sayılmalıdır. TL ve döviz hesapları ayrı ayrı tespit edilmelidir. Fili ve kaydi durum arasında farklar varsa, bu farklar tespit edilmeli ve giderilmelidir.
- 5) E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve E-Defter kullanma kapsamında olan mükelleflerin 31.12.2023 tarihine kadar başvurularını elektronik ortamda yapabilirler.
- 6) Bilanço esasına göre tutulacak defterlere ilişkin sınıf değiştirme hadlerinin Aralık ayında yayımlanan tebliğlerde baz alınan rakamlar dikkate alınmalıdır.
- 7) 01.01.2024 tarihinden itibaren kullanmakla yükümlü bulunan işletme hesabı

- esasına göre defter tutan mükelleflerin defter beyan sistemine 31.12.2023 tarihine kadar başvuruları zorunludur.
- 8) Çek, senet, değerli evrakların sayımı yapılmalı, muhasebe ile kayıt farkları tespit edilip giderilmelidir.
 - 9) Şüpheli alacaklar ile ilgili çalışmalar yapılarak tahsil edilmeyen veya tahsil edilmeyeceği anlaşılan alacaklarla ilgili davalar açılmalıdır. Limiti aşmayan alacaklar için, dava veya icra takibi olmadan şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.
 - 10) Kredili satışlarda (POS) satışlar kontrol edilmeli banka ile mutabakatlar yapılarak defter kayıtlarıyla uyumlu hale getirilmelidir.
 - 11) Sene içerisinde satın alınan sabit kıymetlerin 333, 339, 365, 389 ve 399 seri nolu VUK genel tebliğine göre yaşamları belirlenerek, yıl içinde alınan binek araçların kıst amortismanına tabi tutulması gerektiği hususu unutulmamalıdır.
 - 12) İthalat yapan firmaların ithalatla ilgili işlemlerini dosyalar bazında takip ederek verilen avansların neticelendirilmesini sağlamalıdır. Bu konuda 159 nolu hesapta bulunan ithalatların izlenmesi ile ilgili gelecek aylardaki durumlar, satın almalar ve ithalat servislerinin dikkatlerinin çekilmesi muhasebe servisi ile paralel olarak yürütülmelidir.
 - 13) İşletmenin peşin ödemiş olmasına rağmen dönemsellik ilkesi gereği kullanıldığı dönemler de gider hesaplarına aktırılacak giderlerin izlendiği 180 hesaplar gider hesaplarına aktarılmalıdır.
 - 14) Sene içerisinde alınan sabit kıymetler ile sene içerisinde satılan sabit kıymetler ile ilgili gerekli karşılıklar, yenileme fonu vb. hesaplar dikkatle incelenmeli buna göre kayıtlar yapılmalıdır.
 - 15) Firmanızın sene içerisinde yabancı kaynak ile aldığı sabit varlıklara ilişkin finansal giderlerini, diğer giderler ile ayrıştırılarak sabit varlıkların üzerine eklenmesi için gerekli çalışmaların yapılması ve reel finansman masraflarının ayrı ayrı hesaplanması gerekir.
 - 16) Şirketin ortaklar cari hesaplarının incelenmesi ve ortaya çıkan duruma göre adatlandırma yapılması, örtülü sermaye, örtülü kazanç ve adatlandırma gibi işlemler dikkatle izlenmeli buna göre yapılması gerekli işlemler ve politikalar gözden geçirilmelidir.
 - 17) Şirketimizin kısa veya uzun vadeli borç veya alacakları ilgili hesaplarda yer alan masrafların 1 yıldan kısa veya 1 yıldan uzun olarak değerlendirilmesinin yapılması ve bunun ışığında gerekli düzeltmeler yapılarak bilançoya aktarılmalıdır.
 - 18) Bankalardan kullanılan kredi, leasing ve benzeri dış finansman hesapları tetkik edilmeli banka mutabakatı ile muhasebe kayıtları güncel hale getirilmelidir.
 - 19) Verilen ve alınan iş avansları var ise hesaplar gözden geçirilmeli ve güncel hale getirilmelidir.
 - 20) Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden geçici kabulü yapılanlar gelir hesaplarına aktarılmalıdır.
 - 21) KDV hesapları kontrol edilmelidir, tahakkuk kayıtları yapılmalıdır.
 - 22) İşçi ücret bordrolarının ve kira tahakkuklarının ve esas tahakkuku dayalı diğer giderlerin tahakkuk kayıtları muhasebede yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.
 - 23) Grup şirketlerimiz varsa bünyede üretim firması, pazarlama firması vb. birden çok firmaların mevcut olması halinde bu şirketlerin kendi aralarında ilişkilerinin de var olması durumunda gerekli vergisel planlamaların

yapılması sırasında 5520 sayılı yeni KVK'na göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına dikkat edilerek buna göre kar veya paylaşım oranlarının dikkate alınarak buna göre bir politika geliştirilmelidir.

- 24) Şirketin muhtasar, KDV, kurumlar vergisi ve varsa SGK prim borçlarının ödenmemesi durumunda muhtelif teşviklerden yararlanmama gibi neticeler olduğundan dolayı bu borçların ödenmesi veya mahsup sisteminin çalıştırılması gerekir. Aksi halde, şirketimiz çeşitli indirimlerden ve teşviklerden yararlanamayacak veya SGK %5 indirim olanağından da mahrum kalacaktır. Gerekirse, maliye, SGK ve diğer kurumlarda borç döküm çizelgelerinin alınması yararlı olacaktır.
- 25) Aralık ayı bağ-kur primlerinin gider yazılabilmesi için 2023 aralık ayında ödenmesi gerekmektedir.
- 26) Geçmiş dönem kar ve zararları kontrol edilmeli, kar mahsubunda kullanılacak olanlar nazım hesaplarda izlenmelidir.
- 27) Şirketimizin yıl sonuna kadar gerçekleşen hedefleri, planları dikkate alınarak fiili neticelere göre bütçe defteri üzerinde düşünülmelidir. Gerçekleşen durumlara göre çıkarılan mizanlar ve bütçe hedefleri üzerinde değerlendirmeler yapılmalıdır.
- 28) Şirketimizin KDV ile ilgili iade dosyaları, indirimli orana tabi işlemler varsa bu konudaki yapılan hesaplamalar ve hazırlanan dosyalar gibi işlemleri incelenmelidir. Varsa mahsup veya "nakit iade" talep edilecekse bu konuda hazırlanacak dosyalar Ocak ayı içerisinde ilgili vergi dairesine müracaat edilerek "yüklenilen ve indirilecek KDV listeleri" için hazırlıklara başlanmalıdır.
- 29) Şirketimizin varsa devam etmekte olan ihtilafları veya yıl içinde biten uyuşmazlıklarının olup / olmadığı dışarı-

dan hukuk müşavirleri ile görüşülerek bunların aşamalarına göre dönem sonunda varsa bilançoda veya dipnot olarak süreçle ilgili uyarılara yer verilmelidir.

- 30) Üretim işletmelerinde dönem sonunda ayrılacak fire, zayıat, kesafet ve diğer karşılıklar oranları itibarıyla tespit edilmeli ve bu konuda resmi mercilerden gerekirse yazı alınmalıdır.
- 31) Yıl içinde yapılması gerekli sermaye artışı işlemleri, şirket yetkililerin görev süreleri ile ilgili yetki belgeleri, huzur hakkı bordroları, personelle ilgili ikramiye, bayram, yılbaşı ikramiyesi vs. bordrolar düzenlenmelidir.

Yıl sonu mizanlar başından sonuna kadar incelenmeli ve bu mizanların doğru bir şekilde sene içi hareketleri yansıtıp / yansıtmadığı kontrol edilmelidir. Varsa hesaplar arasında virmanlar yapılmalıdır

2023 ve 2024 YILI ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMLERİ

Ahmet Gündüz

Yeminli Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: Info@agdenetim.com

Enflasyon tanım itibari ile Genel fiyat düzeyinin sürekli olarak artması ve para değerinin düşmesidir. Diğer bir tanımla, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artıştır. Enflasyon çeşitli nedenlerle ortaya çıkmakta olup, finansal raporlar üzerinde tahribata neden olmaktadır.

ENFLASYONUN ETKİSİ

Enflasyon dönemlerinde finansal tablolarda değişik tarihlerde yapılmış işlemler sonucunda oluşan veriler, farklı satın alma gücündeki para birimleri ile ifade edilmiş olacağından finansal tablolardaki bilgileri anlamsız hale getirmektedir.

ÖRNEĞİN; 2020 yılı içinde satın alınmış bir makine ile 2023 yılında satın alınmış ticari mal stoku aynı değerlendirme ölçüsü ile yani maliyet bedeli ile bilançoda gözükmektedir. 2020 yılındaki paranın değeri ile 2023 yılı değeri toplanarak aktif büyüklüğü ortaya çıkmaktadır.

Enflasyonun bilanço üzerindeki etkisi, bilanço kaleminin parasal olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

Fiyatlar genel seviyesindeki değişmelerin etkisinden bağımsız olarak, tutarları paranın nominal değeri (veya sayısı) itibarıyla değişmeyen varlık ve borçlar, **parasal bilanço kalemleridir**.

Parasal kalemlere örnek olarak; kasa ve bankadaki paralar, alacaklar, alacak senetleri, ticari borçlar, banka kredileri, borç senetleri vb. gösterilebilir.

Citation/Atf: GÜNDÜZ, A. (2023). 2023 ve 2024 YILI ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMLERİ. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 133(6): 39-59

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Ahmet Gündüz
E-mail: Info@agdenetim.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU

KÜMİ FRS KAPSAMINDA; (Bağımsız Denetim Yoktur.)

1. Finansal Durum Tablosu
2. Kâr veya Zarar Tablosu
3. Dipnotlar

TFRS / BOBİ FRS KAPSAMINDA; (Bağımsız Denetim Zorunludur.)

1. Finansal Durum Tablosu
2. Kâr veya Zarar Tablosu
3. Nakit Akış Tablosu
4. Öz kaynak Değişim Tablosu,
5. Dipnotlar

VUK KAPSAMINDA; (Bağımsız Denetim Yoktur.)

1. Bilanço
2. Gelir Tablosu
3. Satışların Maliyeti Tablosu
4. Fon Akım Tabloları
5. Nakit Akım Tablosu
6. Kâr Dağıtım Tablosu
7. Öz kaynak Değişim Tablosu

ENFLASYONUN ETKİSİ

Parasal kalemlerin dışında kalan diğer bilanço kalemleri ise **parasal olmayan kalemlerdir**. Ancak, parasal ve parasal olmayan kalemlerin ayırımında her zaman kesin bir sınır bulunmamaktadır.

Bu gibi durumlarda, ilgili kalemler özel nitelikleri itibarıyla incelenmeli, parasal kalem olup olmadıkları belirlenmelidir.

Örneğin; alınan avanslar kalemi bir hizmetin yapılması veya bir malın teslimi için alınmışsa parasal olmayan kalemdir.

ENFLASYONUN DÖNEM KARI/ZARARINA OLAN ETKİLERİ

Enflasyonun hızlı olduğu dönemlerde genellikle fiktif karlar olduğundan fazla görünmektedir.

- İşletmenin faaliyet sonuçları hakkında yanlış izlenimler oluşması
- Fazladan vergi tahakkuk ettirilmesi,

- Gereğinden fazla temettü ödemeleri oluşması,

- Yanlış yatırım kararları alınması gibi çok sayıda etkisi vardır.

ENFLASYON MUHASEBESİ KAPSAMI

Enflasyon dönemlerinde finansal tabloların düzenlenmesine yönelik düzenlemeler şöyledir;

- **TFRS Kapsamında:** TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı,

- **BOBİ FRS Kapsamında:** BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

- **VUK Kapsamında:** Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinde yer alan düzenlemeler.

ENFLASYON MUHASEBESİ KAPSAMI

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci madde hükmüne göre, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Yİ-ÜFE endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutmaları gerekmektedir.

VUK'daki düzenlemeye göre, şartlar oluştuğu takdirde işletmelerin mali tablolarını ÜFE endeksini esas alarak düzeltmeleri söz konusudur. Bu tercihe bırakılmış bir husus değildir. İşletmeler zorunlu olarak enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar.

Cumhurbaşkanı (5024 Sayılı Kanun'da Bakanlar Kurulu); bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar % 100'e kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar yükseltmeye veya tekrar % 10'a kadar indirmeye yetkilidir.

2021 yılı Aralık ayında enflasyon muhasebesinin uygulanması için Vergi Usul Kanununda aranan tüm şartlar gerçekleşmiş olmakla beraber (Yİ-ÜFE artışı içinde bulunulan dönem dahil üç yıl için Aralık 2021

itibariyle %103'e ulaştı ve bir yıllık Yİ-ÜFE ise %35 oldu.) enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmedi.

Vergi Usul Kanununa 20 Ocak 2022 tarih ve 7352 sayılı Kanunun 1. Maddesi ile eklenen "Geçici Madde 33" ile; geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı hükmü ihdas edildi.

Diğer bir ifadeyle, VUK'ta yer alan enflasyon düzeltmesine ilişkin maddenin uygulaması iki yıl süreyle olanaksız hale getirilmiş oldu.

VUK açısından 2023'e kadar enflasyon muhasebesinin uygulanamıyor olmasına karşın, 2021 yılından bu yana yeniden değerlendirilebilirliğine izin verilmektedir. Diğer bir ifadeyle, duran varlıklarda kısmi bir enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi mümkündür.

Ancak bunun yapılması durumunda (geçici 32. Madde) ortaya çıkan değerlendirme farkı matrah kabul edilerek üzerinden %2 vergi ödenmesi gerekmektedir. (298/ç'den yararlanılmışsa vergisiz yeniden değerlendirilebilir.)

Oysa ki enflasyon muhasebesi ile ilgili erteleme yapılmamış ve VUK mükerrer madde 298 uyarınca finansal raporlar enflasyona göre düzeltilebilmiş olsaydı böyle bir matrah ve vergi söz konusu olmayacaktı.

Geçici vergi dönemlerinde, enflasyon düzeltmesine gerek bulunup bulunmadığının tespitinde, **son üç hesap dönemi (son üç yıl) yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınacaktır.**

Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap

dönemi sonunda da düzeltme yapılacaktır.

Enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kalemlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, finansal tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını ifade eder.

$$\text{Düzeltilme Faktörü 1} = \frac{\text{Dönem Sonu Endeks}}{\text{Dönem Başı Endeks}}$$

$$\text{Düzeltilme Faktörü 2} = \frac{\text{Dönem Sonu Endeks}}{\text{Dönem Ortalama Endeks}}$$

$$\text{Düzeltilme Faktörü 3} = \frac{\text{Dönem Sonu Endeks}}{\text{İlgili Kalemin Bilanço Giriş Tarihindeki Endeks}}$$

ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAYACAK MÜKELLEFLER

-Bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, enflasyon muhasebesi uygulama koşullarının gerçekleştiği dönemlerde **enflasyon muhasebesi uygulaması yapmak zorundadırlar.**

-Altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştirak eden mükellefler, **enflasyon muhasebesi uygulanması için gerekli koşulların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar.**

2023 takvim yılı sonu itibarıyla (Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonu itibarıyla), **2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.**

-Ayrıca şartların oluşmasına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dâhil 2024 hesap dönemi (kendisine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2025 yılında biten hesap dönemi) ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemleri) enflasyon düzeltmesi uygulanacaktır.

-Kazançlarını işletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler enflasyon düzeltmesi yapamazlar.

Ancak, bunlar sadece, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tabi tutabilirler.

Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen Ancak, Türk para birimiyle kayıt yapmaya dönen mükelleflerden, Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlanılan yıldan itibaren üç yıl geçmemiş olanlar enflasyon düzeltmesi yapamazlar.

DÜZELTME İŞLEMLERİNDE

DİKKATE ALINACAK TARİHLER

Kayıtlara Giriş Tarihleri Belirsiz Olanlar:

Kayıtlara giriş tarihi ay olarak belli edilemeyen parasal olmayan iktisadi kıymetler için ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayının, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler için ise işletmenin hayata geçtiği yılın ilk ayının (işletmenin 2005 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 2005 yılının Ocak ayı) düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması uygun bulunmuştur.

Düzeltmeye tabi parasal olmayan bilanço kalemlerinin düzeltmeye esas değerleri aşağıda açıklanmıştır:

3.128,08

Düzeltilme Katsayısı = ----- = 9,1469

341,88

*Aralık 2023 Endeksi henüz belli olmadığından 3.128,08 olarak varsayılmıştır.

Stokların düzeltilmesinde basit ortalama yönteminde dönem ortalama düzeltme katsayısı kullanılmaktadır.

Finansal Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi

Dönem Ort. Düz. K. = -----

(Fin. Tabl. Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat End. + Bir Önceki Dön. Sonundaki Fiyat End.) / 2

Taşıma Katsayısı: Taşıma, finansal tablolardaki parasal olmayan kalemlerin tutarlarının taşıma katsayısı kullanılarak, ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanmasıdır.

Örneğin: 31.12.2023 tarihi itibarıyla düzeltme katsayıları kullanılarak enflasyon düzeltmesi yapılmış bilançonun, 31.12.2024 tarihinde düzenlenmiş bilanço ile karşılaştırılabilmesi için 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilanço kalemlerinin taşıma katsayısı ile düzeltilerek

a) Maddi duran varlıklar **maliyet bedeli**, mali duran varlıklar ise **alış bedeli** üzerinden düzeltmeye tabi tutulur.

b) Maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde aktifleştirilen finansman giderleri bulunuyor ise; reel olmayan finansman maliyeti düşüldükten sonra kalan tutarlar düzeltmeye tabi tutulur.

Düzeltilme işleminde esas alınabilecek en eski Düzeltilmeye Esas Tarih, 2005 yılının Ocak ayından (2004 takvim yılında enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kalemler için, 31.12.2004 tarihinden) itibaren başlar.

Örneğin, Nisan 2018 döneminde satın alınmış bir demirbaşın 31.12.2023 tarihindeki düzeltilmiş değerini hesaplayabilmek için, Nisan 2018 dönemi düzeltme katsayısının belirlenmesi gerekir.

ENFLASYON DÜZELTMESİNDE

UYGULAYACAK KATSAYI HESAPLAMASI

Aralık 2023 dönemi Yİ-ÜFE 3.128,08*, Nisan 2018 dönemi Yİ-ÜFE ise 341,88 olarak yayınlanmıştır. Buna göre, Nisan 2018 dönemi düzeltme katsayısı aşağıda hesaplanmıştır:

31.12.2024 tarihindeki paranın satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi sağlanır.

Finansal Tablonun Ait Olduğu

Aya İlişkin Fiyat Endeksi

Taşıma Katsayısı = -----

Bir Önceki Dönemin Sonundaki

Fiyat Endeksi

Örneğin, 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançonun 31.03.2024 tarihine (2024 yılı 1. Geçici vergi dönemi sonu) taşınmasında kullanılacak taşıma katsayısı aşağıda hesaplanmıştır (Aralık 2023 dönemi Yİ-ÜFE 3.128,08, Mart 2024 dönemi Yİ-ÜFE ise 4.066,50 olarak varsayılmıştır):

2024 Yılı Mart Ayına İlişkin Fiyat Endeksi 4.066,50

Taşıma Katsayısı = ----- = ----- = 1,2999

2023 Yılı Aralık Ayına İlişkin Fiyat Endeksi 3.128,08

5024 Sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen V.U.K. mükerrer 298. Maddesinde kapsama giren mükelleflerin enflasyon muhasebesi uygulanacak **geçici vergi dönemlerinin sonu** itibarıyla **finansal tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir.**

Ancak, Vergi Usul Kanunu'na 5024 Sayılı Kanun'la eklenen Geçici 25. Madde uyarınca **31.12.2023 tarihi itibarıyla yalnızca bilanço düzeltililecek**, diğer finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

VUK'un geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında **yeniden değerlemeye** tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak; **geçici 32 ve mükerrer 298 inci maddesinin** (Ç) fıkrası kapsamında **yeniden değerlendirilmiştir.**

Ancak geçici 31 inci madde kapsamında yeniden değerlendirilme yapılmış olanlarda yeniden değerlendirilme yapılabilmesi için esas alınan aktive kayıtlı olma şartının arandığı tarihten önceki ayın son günü, geçici 32 ve/veya mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilme yapılmış olanlarda, yeniden değerlemenin ilgili olduğu dönemin son günü dikkate alınarak enflasyon düzeltmesi yapılmalıdır.

Belirli bir borca ilişkin finansman giderinin birebir ve doğrudan ilgili iktisadi kıymetin maliyetine dahil edilerek aktifleştirildiği durumlarda **reel olmayan finansman giderinin tevsik edilebildiği kabul edilir. Bu durumda düzeltme borç tutarı esas alınarak yapılır.**

Aksine, çok farklı kaynaklardan doğan finansman giderlerinin bir havuzda toplanarak ilgili kıymetlere dağıtılması şeklinde yapılan aktifleştirmelerde ise **reel olmayan finansman maliyetinin tevsik edilemeyeceğinden; böyle bir durumda düzeltme toplam finansman maliyeti esas alınarak yapılması uygun olacaktır. (Bu yöntem terçihen de kullanılabilir.)**

"Toplam finansman maliyetinin esas alınması" yönteminden yararlanan mükellefler, seçimi yaptıkları hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar bundan dönemeyeceklerdir.

Örnek: ABC İşletmesi, 20.04.2020 tarihinde 10.000.000,00 TL kredi kullanarak bir makine satın almıştır. 20.07.2020 tarihinde faiziyle birlikte 12.000.000,00 TL ödenerek kredi kapatılmıştır. 2.000.000,00 TL faiz, makinenin maliyetine dahil edilmiştir. İşletme yeniden değerlendirme yapmamıştır. (ROFM tevsik edilebilmektedir. Borç tutarı esas alınacak yöntemden yararlanılmaktadır.)

Hesaplama:

Nisan 2020 Endeksi : 474,69

Temmuz 2020 Endeksi : 490,33

Aralık 2023 Endeksi : 3.128,08

Borcun Kull. Dön. Ait Yİ-ÜFE Artış Oranı= (Temmuz 2020 Endeksi – Nisan 2020 Endeksi) /
Nisan 2020 Endeksi = (490,33 – 474,69) / 474,69 = **0,0329**

Reel Olmayan Finansman Maliyeti = Borç Tutarı x Borcun Kullanıldığı Döneme Ait Yİ-ÜFE
Artış

Oranı

= 10.000.000,00 TL x 0,0329

= **329.000 TL**

*Aralık 2023 Endeksi henüz belli olmadığından 3.128,08 olarak varsayılmıştır.

Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulacak Makine Bedeli = Toplam Makine Maliyeti – ROFM
= 12.000.000,00 TL – 329.000 TL
= 11.671.000,00 TL

Düzeltilme Katsayısı = Aralık 2023 Endeksi / Nisan 2020 Endeksi
= 3.128,08 / 474,69 = 6,5897

Makinenin Düzeltilmiş Değeri = Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulacak Makine Bedeli x
Düzeltilme Katsayısı
= 11.671.000,00 TL x 6,5897
= 76.908.388,70 TL

Tesis, Makine ve Cihazlar Hes. Eklenecek Tutar = Makinenin Düzeltilmiş Değeri – Toplam
Makine Maliyeti
= 76.908.388,70 TL – 12.000.000,00 TL
= 64.908.388,70 TL

31.12.2023	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	64.908.388,70
253.01 Tesis Makine ve Cihazlar Enf. Farkı Hesabı	
698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HES.	64.908.388,70

Mükelleflerin **reel olmayan finansman maliyetlerini tevsik edememesi halinde ise**, aktive giren kıymetlerin maliyet veya alış bedeline dahil edilen ancak tevsik edilemeyen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları hesaplanırken şu yol izlenir:

Toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Yİ-ÜFE (TEFE) artış oranının dönem

ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutar, maliyet veya alış bedelinden düşülür.

Örnek: Önceki örnekte yer alan **ABC İşletmesi**'nin finansman maliyeti tevsik edilememekte olması durumunu ele alalım.

Nisan 2020 Endeksi : 474,69
 Temmuz 2020 Endeksi : 490,33
 Aralık 2023 Endeksi : 3.128,08
 Nisan 2020 Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı : 10,38

ROFM = (İlgili Dön. Ait Yİ-ÜFE Artış Oranı /İlgili Hesap Dön. Ait Ort. Ticari Kredi Faiz Oranı)

xToplam Finansman Maliyeti

Temmuz 2020 Endeksi – Nisan 2020 Endeksi) / Nisan 2020 Endeksi

ROFM = ----- x Toplam Finansman Maliyeti
 Nisan 2020 Ortalama Ticari Kredi Faizi

(490,33 – 474,69) / 474,69

ROFM = ----- x 2.000.000,00 TL
 0,1038

0,0329

ROFM = ----- x 2.000.000,00 TL = 633.911,37 TL
 0,1038

Enflasyon kredi faizinden yüksek olursa; aktifleştirilen faizin tamamı reel olmayan finansman maliyeti olarak, iktisadi kıymetin maliyetinden çıkarılarak enflasyon düzeltme hesabına aktarılır. Varlığın enflasyon düzeltmesinde kalan tutar esas alınır.

0,0329

ROFM = ----- x 2.000.000,00 TL = 633.911,37 TL
 0,1038

Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulacak Makine Bedeli = Toplam Makine Maliyeti – ROFM
 = 12.000.000,00 TL – 633.911,37 TL
 = 11.366.088,63 TL

Düzeltilme Katsayısı = Aralık 2023 Endeksi / Nisan 2020 Endeksi
 = 3.128,08 / 474,69 = 6,5897

Makinenin Düzeltilmiş Değeri = Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulacak Makine Bedeli x
 Düzeltme Katsayısı
 = 11.366.088,63 TL x 6,5897
 = 74.899.114,25 TL

$$\begin{aligned}
&\text{Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabına Eklenecek Tutar} = \\
&\text{Makinenin Düzeltilmiş Değeri} - \text{Toplam Makine Maliyeti} \\
&= 74.899.114,63 \text{ TL} - 12.000.000,00 \text{ TL} \\
&= \mathbf{62.889.114,63 \text{ TL}}
\end{aligned}$$

31.12.2023

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	62.889.114,63
253.01 Tesis Makine ve Cihazlar Enf. Farkı Hesabı	
698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HES.	62.889.114,63

Birikmiş amortismanlar, ait oldukları varlığın bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrası ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

Faydalı ömürlerini (amortisman süresini) tamamlamış, ancak işletme kayıtlarında iz bedeli ile takip edilmeye devam edilen amortismanlara tabi iktisadi kıymetleri, 5024 Sayılı Kanun ile getirilen enflasyon düzeltmesi hükümlerine tabi tutup tutmamakta mükellefler serbest bırakılmıştır.

Enflasyon düzeltmesinde iktisadi kıymetlere ilişkin **birikmiş amortismanların kanuni süresinde ayrılması gereken tutardan daha düşük** olduğunun tespit edilmesi durumunda, iktisadi kıymetin ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı, fiilen ayrılmış kabul edilecektir.

Bu durumda amortisman süresi **dolmuş olanlar** ve **dolmamış olanların** ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir. **Amortisman süresi dolmuş olanlarda ayrılmamış amortisman 698 Enflasyon Düzeltme Hesabının Borcuna, 257 Birikmiş Amortismanlar hesabının alacağına kaydedilecektir.** Amortisman süresi dolmamış olanların ise ayrılmamış amortismanları yine aynı kayıt ile düzeltildikten sonra varlığın brüt değeri ve birikmiş amortismanı enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Enflasyon düzeltmesinde iktisadi kıymetlere ilişkin **birikmiş amortismanların kanuni süresinde ayrılması gereken tutardan daha düşük** olduğunun tespit edilmesi durumun-

da, iktisadi kıymetin ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı, fiilen ayrılmış kabul edilecektir.

Bu durumda amortisman süresi **dolmuş olanlar** ve **dolmamış olanların** ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir. **Amortisman süresi dolmuş olanlarda ayrılmamış amortisman 698 Enflasyon Düzeltme Hesabının Borcuna, 257 Birikmiş Amortismanlar hesabının alacağına kaydedilecektir.** Amortisman süresi dolmamış olanların ise ayrılmamış amortismanları yine aynı kayıt ile düzeltildikten sonra varlığın brüt değeri ve birikmiş amortismanı enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

31.12.2023 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kar veya zarar farkı, Geçmiş Yıllar Karları veya Geçmiş Yıllar Zararları hesabının alt hesaplarında izlenir.

Diğer öz sermaye kalemleri ise (temelde yeniden değerlendirme artış fonları) düzeltilmiş bilançoda gösterilmez.

Bunlar, geçmiş yıllar karları veya geçmiş yıllar zararları hesaplarına aktararak kapatılır.

Stoklar, maliyet bedeli ile düzeltmeye tabi tutulurlar.

-Stokların düzeltilmesinde, stokun işletme aktifine girdiği tarihten (deftere kayıt tarihi) itibaren düzeltme katsayısı uygulanarak (**gerçek yöntem**) düzeltme yapılabilir.

-Bununla birlikte, düzeltme işleminde top-

lulaştırılmış yöntemler de uygulanabilir. Ancak, **toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler**, seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil olmak üzere **üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler**.

Aşağıda, stokların deftere kayıt tarihinden (gerçek yöntemle göre) itibaren düzeltilmesine ilişkin örnek yer almaktadır:

Örnek: ABC İşletmesi'nin 31.12.2023 tarihli bilançosundaki **Ticari Mallar stokunun maliye**

Ticari Malların Aktife Giriş Dönemleri	Ticari Malların Maliyeti (TL)
Ocak 2023	420.000,00
Temmuz 2023	1.200.000,00
Aralık 2023	830.000,00
Toplam	2.450.000,00

Yİ-ÜFE	Düzeltilme Katsayıları
Ocak 2023 – 2.024,06	3.128,08 / 2.024,06 = 1,5454
Temmuz 2023 – 2.760,50	3.128,08 / 2.760,50 = 1,1331
Aralık 2023 – 3.128,08	3.128,08 / 3.128,08 = 1,0000

Ticari Mallar Stokunun Düzeltilmesi :

Ocak 2023	420.000,00 TL x 1,5454 =	649.068,00 TL
Temmuz 2023	1.200.000,00 TL x 1,1331 =	1.597.200,00 TL
Aralık 2023	830.000,00 TL x 1,0000 =	<u>830.000,00 TL</u>
		3.076.268,00 TL

Ticari Mallar Hesabına Eklenecek Tutar = Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri – Ticari Mallar Stoku Maliyeti

$$= 3.076.268,00 \text{ TL} - 2.450.000,00 \text{ TL}$$

$$= 626.268,00 \text{ TL}$$

Ticari Mallar Stokunun Düzeltilmesi :

Ocak 2023	420.000,00 TL x 1,5454 =	649.068,00 TL
Temmuz 2023	1.200.000,00 TL x 1,1331 =	1.597.200,00 TL
Aralık 2023	830.000,00 TL x 1,0000 =	<u>830.000,00 TL</u>
		3.076.268,00 TL

Ticari Mallar Hesabına Eklenecek Tutar = Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri – Ticari Mallar Stoku Maliyeti

$$= 3.076.268,00 \text{ TL} - 2.450.000,00 \text{ TL}$$

$$= 626.268,00 \text{ TL}$$

	31.12.2023	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		626.268,00
153.01 Ticari Mallar Enf. Farkı Hesabı		
698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HES.		626.268,00

Stokların enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemler de kullanılabilir.

Mükellefler 31.12.2023 tarihli bilançolarındaki stokların düzeltmeye esas tutarlarını, düzeltmede esas alınacak tarihlere (stokların deftere kayıt tarihi) bağlı kalmaksızın;

a-Dönem ortalama düzeltme katsayısı (basit ortalama yöntemi) ile veya

b-Stok devir hızına göre bulunan düzeltme katsayısı ile düzeltme işlemini gerçekleştirebileceklerdir.

Enflasyon düzeltme şartlarının devamına bağlı olarak, 2024 yılı ve izleyen hesap dönemlerinde yapılacak stokların düzeltme işlemlerinde, **stok devir hızı yöntemi yerine, hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi** kullanılacaktır.

HESAPLAMA:

Eylül 2023 Endeksi : 2.920,40

Aralık 2023 Endeksi : 3.128,08

Bilanço Ayı Endeksi

Dönem Ort. Düz. Katsayısı = -----

(Bilanço Ayı Endeksi + Bir Önceki Geçici Vergi Ayı Endeksi) / 2

3.128,08

Dönem Ort. Düz. Katsayısı = -----

(3.128,08 + 2.920,40) / 2

Topplulaştırılmış yöntemler ile düzeltmeye tabi tutulan stokların maliyet bedelinde yer alan reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi isteğe bağlıdır.

30.11.2023 tarihli Bilançodaki Stokların Topplulaştırılmış Yöntemler İle Düzeltmesi

1)Basit Ortalama Yöntemi:

ABC İşletmesi'nin 31.12.2023 tarihli bilançosundaki Ticari Mallar stokunun maliyeti 8.340.000,00 TL'dir. Söz konusu stokların ayrımı ve aktife giriş tarihleri sağlıklı olarak belirlenememektedir. Stoklar, basit ortalama yöntemi ile düzeltmeye tabi tutulacaktır.

HESAPLAMA:

3.128,08

Dönem Ort. Düz. Katsayısı = ----- = 1,0343

3.024,24

Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri = Ticari Mallar Stoku Maliyeti x Düzeltme Katsayısı
 = 8.340.000,00 TL x 1,0343

= 8.626.062,00 TL

Ticari Mallar Hes. Ekleneyecek Tutar = Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri – Ticari Mallar Stoku Maliyeti
 = 8.626.062,00 TL – 8.340.000,00 TL

ENFLASYON DÜZELTME FARKI = 286.062,00 TL_____
31.12.2023

153 TİCARİ MALLAR HESABI 286.062,00

153.99 Ticari Mallar Enf. Farkı Hesabı

698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HES. 286.062,00

_____/_____

2)Stok Devir Hızı Yöntemi :

Bu yöntemi uygulamayı tercih eden mükellefler; öncelikle stok devir hızını, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve sonucunda da 31.12.2023 tarihli bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır.

Örnek: ABC İşletmesi, stoklarını stok devir hızı yöntemi ile enflasyon düzeltmesine tabi tutmaktadır. Stoklara ve satılan ticari mallar maliyetine ilişkin bilgiler aşağıdadır:

31.12.2022 Tarihindeki Ticari Mallar Maliyeti 1.935.000,00 TL

31.12.2023 Tarihindeki Ticari Mallar Maliyeti 2.347.000,00 TL

01.01.2023-31.12.2023 Dönemi Satılan Ticari Mallar Maliyeti 9.250.200,00 TL

Çözüm:

Dönemin Satılan Ticari Mallar Maliyeti

Stok Devir Hızı = -----

(Dönem Başı Ticari Mallar Stoku + Dönem Sonu Ticari Mallar Stoku) / 2

9.250.200,00 TL

9.250.200,00 TL

Stok Devir Hızı = ----- = 4,32

(1.935.000,00 TL + 2.347.000,00 TL) / 2 2.141.000,00 TL

Dönem Gün Sayısı 365 gün

Ortalama Stokta Kalma Süresi = ----- = 84,49 gün

Stok Devir Hızı 4,32

31.12.2023 tarihi itibarıyla 84,49 gün önce aktife girmiş olan ticari mallar stokta bulunmaktadır. Dolayısıyla stoklar, 2023 yılı Ekim ayında satın alınan ticari mallardan oluşmaktadır.

Düzeltilme Katsayısı = Aralık 2023 Endeksi / Ekim 2023 Endeksi

$$= 3.128,08 / 3.060,20 = 1,0221$$

Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri = Ticari Mallar Stoku Maliyeti x Düzeltilme Katsayısı

$$= 2.347.000,00 \text{ TL} \times 1,0221$$

$$= 2.398.868,70 \text{ TL}$$

Ticari Mal. Hesabına Eklenecek Enf. Farkı Tutarı =

Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri – Ticari Mallar Stoku Maliyeti =

$$2.398.868,70 \text{ TL} - 2.347.000,00 \text{ TL}$$

$$= 51.868,70 \text{ TL}$$

Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri =

Ticari Mallar Stoku Maliyeti x Düzeltilme Katsayısı

$$= 2.347.000,00 \text{ TL} \times 1,0221$$

$$= 2.398.868,70 \text{ TL}$$

Ticari Mal. Hesabına Eklenecek Enf. Farkı Tutarı =

Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri – Ticari Mallar Stoku Maliyeti

$$= 2.398.868,70 \text{ TL} - 2.347.000,00 \text{ TL}$$

$$= 51.868,70 \text{ TL}$$

2024 Yılı ve İzleyen Dönemlerde Stokların Toplulaştırılmış Yöntemler İle Düzeltilmesi

1)Basit Ortalama Yöntemi:

Örnek: ABC İşletmesi'nin 31.12.2023 tarihli bilançosunda yer alan ticari mal stokları enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş olup, işletmenin 31.03.2024 tarihli (2024/1. Geçici Vergi dönemi sonu) bilançosundaki ticari mal stokları 4.320.000,00 TL'dir. İşletme, toplulaştırılmış yöntemlerden basit ortalama yöntemini uygulamayı tercih ederek 31.03.2024 tarihli stoklarını düzeltmeye tabi tutmuştur.

Mart 2024 Endeksi : 4.066,50

Aralık 2023 Endeksi : 3.128,08

Bilanço Ayı Endeksi

Dönem Ort. Düz. Katsayısı = -----

$$(\text{Bilanço Ayı Endeksi} + \text{Bir Önceki Geçici Vergi Ayı Endeksi}) / 2$$

$$4.066,50$$

Dönem Ort. Düz. Katsayısı = -----

$$(4.066,50 + 3.128,08) / 2$$

Mart 2024 Endeksi : 4.066,50

Aralık 2023 Endeksi : 3.128,08

Bilanço Ayı Endeksi

Dönem Ort. Düz. Katsayısı = -----

(Bilanço Ayı Endeksi + Bir Önceki Geçici Vergi Ayı Endeksi) / 2

4.066,50

Dönem Ort. Düz. Katsayısı = -----

(4.066,50 + 3.128,08) / 2

Mart 2024 Endeksi : 4.066,50**Aralık 2023 Endeksi : 3.128,08**

Bilanço Ayı Endeksi

Dönem Ort. Düz. Katsayısı = -----

(Bilanço Ayı Endeksi + Bir Önceki Geçici Vergi Ayı Endeksi) / 2

4.066,50

Dönem Ort. Düz. Katsayısı = -----

(4.066,50 + 3.128,08) / 2

2)Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

(Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Dönem Başı Stokun
İlgili Dönemin Sonuna Taşınmış Değeri) + (Dönem İçi Alış ve
Giderlerin Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Değerleri)

Hareketli Ağırlıklı Ort. Düz. Kat. = -----

(Dönem Başı Stoku) + (Dönem İçi Alış ve Giderleri)

2)Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

Örnek: ABC İşletmesi'nin 31.12.2023 tarihli bilançosu enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. 2024 yılında enflasyon düzeltmesi yapma koşulları devam etmektedir.

31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançodaki ticari mallar stoku 2.390.000 TL'dir. 2024 yılı 1. Geçici Vergi Döneminde (Ocak- Şubat ve Mart ayları) işletmeye giren ve çıkan ticari malların maliyet bedelleri aşağıda verilmiştir:

Dönemler	Girişler (TL)	Çıkışlar (TL)	Dönem Sonu Stoku (TL)
Dönem Başı Stoku	2.390.000,00		2.390.000,00
Ocak 2024	1.450.000,00	1.340.000,00	2.500.000,00
Şubat 2024	1.980.000,00	2.150.000,00	2.330.000,00
Mart 2024	1.742.000,00	1.950.000,00	2.122.000,00
Toplam	7.562.000,00	5.440.000,00	2.122.000,00

1.Adım: Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokunun ilgili dönemin sonuna taşınmış değerinin bulunması.

Finansal Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi

Taşıma Katsayısı = -----

Bir Önceki Dönemin Sonundaki Fiyat Endeksi

Aralık 2023 Endeksi : 3.128,08

Ocak 2024 Endeksi : 3.340,70

Şubat 2024 Endeksi : 3.810,25

Mart 2024 Endeksi : 4.066,50

2024 Yılı Mart Ayına İlişkin Fiyat Endeksi 4.066,50

Taşıma Katsayısı = ----- = ----- = 1,2999

2023 Yılı Aralık Ayına İlişkin Fiyat Endeksi 3.128,08

31.12.2023 Tarihindeki Düz. Ticari Mal. Stok. Taşınmış Değeri

= Düzeltmeye Esas Tutar x Taşıma Katsayısı

= 2.390.000,00 TL x 1,2999

= 3.106.761,00 TL

2.Adım: Dönem içi alışların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerlerinin bulunması

2024 Yılı Düzeltme Katsayıları:

Mart 2024 Yİ-ÜFE 4.066,50

Ocak 2024 Dönemindeki Girişlerin Düzeltme Katsayısı = ----- = ----- = 1,2173

Ocak 2024 Yİ-ÜFE 3.340,70

Mart 2024 Yİ-ÜFE 4.066,50

Şubat 2024 Dönemindeki Girişlerin Düzeltme Katsayısı = ----- = ----- = 1,0673

Şubat 2024 Yİ-ÜFE 3.810,25

Mart 2024 Yİ-ÜFE 4.066,50

Mart 2024 Dönemindeki Girişlerin Düzeltme Katsayısı = --- ----- = ----- = 1,0000

Mart 2024 Yİ-ÜFE 4.066,50

Dönemler	Girişler (TL)	Düzeltme Katsayıları	Düzeltilmiş Değer (TL)
Ocak 2024	1.450.000,00	1,2173	1.765.085,00
Şubat 2024	1.980.000,00	1,0673	2.113.254,00
Mart 2024	1.742.000,00	1,0000	1.742.000,00
Toplam	5.172.000,00		5.620.339,00

3.Adım: Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı kullanılarak dönem sonu stok ve dönem içi alış ve giderlerin düzeltilmiş tutarlarının bulunması.

$$3.106.761,00 \text{ TL} + 5.620.339,00 \text{ TL}$$

Hareketli Ağırlıklı Ort. Düz. Kat. = -----

$$2.390.000,00 \text{ TL} + 5.172.000,00 \text{ TL}$$

$$8.727.100,00 \text{ TL}$$

$$= \text{-----} = 1,1540$$

$$7.562.000,00 \text{ TL}$$

Dönem Sonu Stoku Düzeltilmiş Değeri =

Dönem Sonu Stoku x Hareketli Ağırlıklı Ort. Düz. Katsayısı

$$= 2.122.000,00 \text{ TL} \times 1,1540$$

$$= 2.448.788,00 \text{ TL}$$

Ticari Mallar Hesabına Eklenecek Tutar =

Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri – Ticari Mallar Stoku Maliyeti

$$= 2.448.788,00 \text{ TL} - 2.122.000,00 \text{ TL}$$

$$= 326.788,00 \text{ TL}$$

Maddi Duran Varlıklar grubunda yer alan kalemler, parasal olmayan varlık niteliğinde olup, genel olarak maliyet bedeli üzerinden ve defterlere kayıt tarihindeki endeks kullanılarak hesaplanan düzeltme katsayıları ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulurlar.

Bu varlıkların bilançoda yer alan değerlerinden maliyet bedeline ulaşılırken bu değerlerin içerisindeki **yeniden değerlendirme artışları ve reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi gerekmektedir.**

Örnek: ABC İşletmesi, 10.04.2020 tarihinde 100.000,00 TL'ye satın aldığı (maliyet bedeli) bir kamyoneti, her yıl amortismanına tabi tutmuş ve yeniden değerlendirme yapmıştır. Kamyonetin maliyetine dahil edilmiş reel olmayan finansman maliyeti bulunmamaktadır. Kamyonete normal amortisman yöntemi uygulanarak her yıl % 20 amortisman ayrılmıştır. Yıllar itibarıyla kamyonete ilişkin amortismanlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Yıllar	Maliyet Bedeli (TL)	Amortisman Oranı	Cari Yıl Amortisman Gideri (TL)	Birikmiş Amortismanlar (TL)
2020	100.000,00	% 20	20.000,00	20.000,00
2021	100.000,00	% 20	20.000,00	40.000,00

31.12.2021 tarihi itibarıyla kamyonetin defter değeri 100.000,00 TL, birikmiş amortismanları 40.000,00 TL'dir. Kamyonet, daha önce 213 sayılı Kanun'un geçici 31. maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi utulmamıştır. İşletme, 2022 yılında 213 sayılı Kanun'un mükerrer geçici 32. maddesi ve 298 inci maddesinin (ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapmıştır.

Not: 4. geçici vergi dönemi kaldırılmış olduğundan, 2023 yılı sonu itibarıyla mükelleflerce önce mükerrerce 298/Ç uyarınca yeniden değerlendirme yapıp, amortisman gi-

derinin buna göre tespit edilip daha sonra enflasyon düzeltmesi yapılabilip yapılamayacağı konusu şu an için belirsizdir. **Ancak, 31.12.2023 düzeltileceği için, bu tarihte yeniden değerlendirme yapmak olanaklı değildir.**

Geçici 32. madde kapsamında yapılacak yeniden değerlemede kullanılacak yeniden değerlendirme oranı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

- Nisan 2020 Yİ-ÜFE Endeksi 474,69

- Aralık 2021 Yİ-ÜFE Endeksi 1.022,25

Aralık 2021 Endeksi 1.022,25

Yeniden Değerleme Oranı = ----- = 2,1535

Nisan 2020 Endeksi 474,69

	Yeniden Değerleme- ye Esas Tutar (TL) (a)	Yeniden Değerleme Oranı (b)	Yeniden De- ğerleme Değer Artışı (TL) (c) = (a) x (b)	Yeniden Değerlenmiş Tutar (TL) (d) = (a) + (c)
Kamyonet	100.000,00	2,1535	115.350,00	215.350,00
Birikmiş Amort. (-)	40.000,00	2,1535	46.140,00	86.140,00
Net Bilanço Ak- tif Değeri	60.000,00			129.210,00
Net Değer Artışı			69.210,00	

YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİ KAYDI AŞAĞIDAKİ GİBİDİR:

XX.XX..2022	
254 TAŞITLAR HESABI	115.350,00
254.01 Geçici 32. Madde Yeniden Değerleme	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HES.	46.140,00
257.01 Geçici 32. Madde Yeniden Değerleme	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI H.	69.210,00
522.01 Geçici 32. Madde Yeniden Değerleme	
/	

İşletme aktifine kayıtlı kamyonete, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (ç) fıkrası kapsamında 2022 yılı dönem sonunda yeniden değerlendirme yapmıştır (2022 yılı yeniden değerlendirme oranı % 122,93)

	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar (TL) (a)	Yeniden Değerleme Oranı (b)	Yeniden Değerleme Değer Artışı (TL) (c) = (a x b)	Yeniden Değerlenmiş Tutar (TL) (d) = (a + c)
Kamyonet	215.350,00	% 122,93	264.729,75	480.079,75
Birikmiş Amort. (-)	86.140,00	% 122,93	105.891,90	192.031,90
Net Bilanço Aktif Değeri	129.210,00			288.047,85
Net Değer Artışı			158.837,85	

31.12.2022

254 TAŞITLAR HESABI

264.729,75

254.01 Mükerrer 298 (ç) Madde Yeniden Değerleme

257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR H.

105.891,90

257.01 Mükerrer 298 (ç) Madde Yeniden Değerleme

522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI H.

158.837,85

522.01 Mükerrer 298 (ç) Madde Yeniden Değerleme

31.12.2022 tarihindeki amortismanlar, kamyonetin yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ayrılacaktır.

Açılış)	100.000,00
1)	115.350,00
2)	<u>264.729,75</u>
	480.079,75

31.12.2022 Tarihindeki Amortisman Gideri

= 480.079,75 TL x % 20

= 96.015,95 TL

3 31.12.2022

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD. HESABI

96.015,95

760.01 Amortisman Giderleri

257 BİRİKMIŞ AMORT. HESABI

96.015,95

257.04 Taşıt Birikmiş Amortismanı

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESAP HAREKETLERİ

	Açılış)	40.000,00
	1)	46.140,00
	2)	105.891,90
	3)	<u>96.015,95</u>
	288.047,85	

522 MDV. YENİDEN DEĞERLEME HESAP HAREKETLERİ

	1)	69.210,00
	2)	158.837,85
	228.047,85	

31.12.2022 tarihli bilançoda Taşıtlar (Kamyonet) 480.079,75 TL, Birikmiş Amortismanlar 288.047,85 TL ve MDV Yeniden Değerleme Artışları 228.047,85 TL olacaktır.

İşletme, 2023 yılında yeniden değerlendirme yapmamıştır.

31.12.2023 Tarihindeki Amortisman Gideri =

$$= 480.079,75 \text{ TL} \times \% 20$$

$$= \mathbf{96.015,95 \text{ TL}}$$

1 _____ 31.12.2023 _____

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD. HESABI 96.015,95

760.01 Amortisman Giderleri

257 BİRİKMİŞ AMORT. HESABI 96.015,95

257.04 Taşıt Birikmiş Amortismanı

_____ / _____

31.12.2023 tarihli bilançoda Taşıtlar (Kamyonet) 480.079,75 TL, Birikmiş Amortismanlar (288.047,85 TL + 96.015,95 TL =) 384.063,80 TL ve MDV Yeniden Değerleme Artışları 228.047,85 TL olacaktır.

31.12.2023 tarihindeki enflasyon düzeltmesi işlemleri aşağıda yer almaktadır:

Aralık 2023 Endeksi 3.128,08

Düzeltilme Katsayısı= ----- = ----- = **1,5476**

Aralık 2022 Endeksi 2.021,19

Taşıtların Düzeltilmiş Değeri =

Taşıtların Düzeltmeye Esas Değeri x Düzeltme Katsayısı

$$= 480.079,75 \text{ TL} \times 1,5476$$

$$= \mathbf{742.971,42 \text{ TL}}$$

Taşıtlar Hes. Eklenenecek Tutar =

$$\begin{aligned} & \text{Taşıtların Düzelt. Değeri} - \text{Taşıtların Bilançodaki Değeri} \\ & = 742.971,42 \text{ TL} - 480.079,75 \text{ TL} \\ & = \mathbf{262.891,67 \text{ TL}} \end{aligned}$$

Taşıtların Değerindeki Artış Oranı = $262.891,67 \text{ TL} / 480.079,75 \text{ TL} = \mathbf{0,5476}$

Düzeltilmiş B. Amort. =

$$\begin{aligned} & \text{Taşıtların Bilançodaki Birikmiş Amortismanları} \times (1 + \text{Artış Oranı}) \\ & = 384.063,80 \text{ TL} \times (1 + 0,5476) \\ & = 384.063,80 \text{ TL} \times 1,5476 \\ & = \mathbf{594.377,14 \text{ TL}} \end{aligned}$$

B. Amort. Hesabına Eklenenecek Tutar =

$$\begin{aligned} & \text{Düz. B. Amortisman} - \text{Bilançodaki B. Amort.} \\ & = 594.377,14 \text{ TL} - 384.063,80 \text{ TL} \\ & = \mathbf{210.313,34 \text{ TL}} \end{aligned}$$

Düzeltilme öncesindeki 31.12.2023 tarihli bilançoda yer alan MDV Yeniden Değerleme Artışları 570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabına aktarılacaktır.

4	31.12.2023	
522 M.D.V. YENİDEN DEĞ. ARTIŞLARI HESABI		228.047,85
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		228.047,85
570.99 31.12.2023 Enflasyon Düz.		

YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLARIN ENFLASYON DÜZELTMESİ

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan yapılmakta olan yatırımlara ilişkin tutarların düzeltilmesi; söz konusu yatırımlara ait geçmiş her ay sonu itibariyle kesinleşmiş harcama tutarlarının (reel olmayan finansman maliyeti var ise düşülmesi şartıyla) **o ayın düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması yoluyla bulunacak düzeltme katsayısı** ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır

SERMAYE HESABININ ENFLASYON DÜZELTMESİ

Sermayenin Enflasyon Düzeltmesi:

Sermayenin Düzeltilmiş Değeri =

$$1.000.000,00 \text{ TL} \times 5,3620 = 5.362.000,00 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Sermaye Enflasyon Farkı} & = 5.362.000,00 \text{ TL} - 1.000.000,00 \text{ TL} \\ & = \mathbf{4.362.000,00 \text{ TL}} \end{aligned}$$

5 31.12.2023

698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HESABI	4.362.000,00
502 SERMAYE DÜZ. OLUMLU FARK. HES.	4.362.000,00

FİNANSAL KİRALAMA KAPSAMINDAKİ KIYMETLERİN ENFLASYON DÜZELTMESİ

VUK'un mükerrer 290 ıncı maddesinin yürürlüğe girdiği 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kirala-
nan iktisadi kıymetler, **kiracı tarafından amortismanına tabi tutulmaktadır.**

Bu çerçevede, **finansal kiralama işlemlerinde**, kiraya verilen iktisadi kıymetlerin, **kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.**

YEDEK AKÇELERİN ENFLASYON DÜZELTMESİ

Yedek akçeler parasal olmayan kalem sayıldıklarından enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (Kurumlar vergisi ödenmiş kazanç üzerinden ayrılmış) kâr yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen **enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.**

Yasal Yedeklerin Enflasyon Düzeltmesi:

31.03.2022 Tarihinde Ayrılan Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi

$$\begin{aligned} \text{Yasal Yedeklerin Düzeltilmiş Değeri} &= 30.000,00 \text{ TL} \times 2,3664 \\ &= 70.992,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Yasal Yedekler Enflasyon Farkı} &= 70.992,00 \text{ TL} - 30.000,00 \text{ TL} \\ &= 40.992,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

31.03.2023 Tarihinde Ayrılan Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi

$$\begin{aligned} \text{Yasal Yedeklerin Düzeltilmiş Değeri} &= 60.000,00 \text{ TL} \times 1,3840 \\ &= 83.040,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Yasal Yedekler Enflasyon Farkı} &= 83.040,00 \text{ TL} - 60.000,00 \text{ TL} \\ &= 23.040,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Düzeltilmiş Yasal Yedekler Toplamı} &= 70.992,00 \text{ TL} + 83.040,00 \text{ TL} \\ &= 154.032,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Toplam Yasal Yedekler Enflasyon Farkı} &= 40.992,00 \text{ TL} + 23.040,00 \text{ TL} \\ &= 64.032,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

6 _____ 31.12.2023 _____

698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HESABI	64.032,00
540 YASAL YEDEKLER HES.	64.032,00
540.01 Yasal Yed. Enf. Fark Hes.	

2023 YILI SONUNDAKİ ENFLASYON DÜZELTMESİ HESABI İŞLEMLERİ

698- Enflasyon Düzeltmesi Hesabı 3.785.416,91 TL borç bakiyesi verecektir. Bakiye, 580- Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı'na aktarılacaktır.

_____ 31.12.2023 _____

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HES.	3.785.416,91
580.01 31.12.2023 Enflasyon Düzeltmesi Zararı	

698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HES.

3.785.416,91

2023 Yılı için 698 Nolu Enflasyon Düzeltme Hesabında yer alan BORÇ veya ALACAK Bakiyesi 580 veya 570 Hesaba Aktarılarak kapatılır.

Enflasyon Düzeltme Farkları 2023 yılının VERGİLEMESİNİ ETKİLEMEZ.

2024 YILINDA ENFLASYON DÜZELTMESİ HESABI İŞLEMLERİ

698- Enflasyon Düzeltmesi Hesabı 3.785.416,91 TL borç bakiyesi verecektir. Bakiye, 580- Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı'na aktarılacaktır.

31.12.2023

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HES.

3.785.416,91

580.01 31.12.2023 Enflasyon Düzeltmesi Zararı

698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HES.

3.785.416,91

2023 Yılı için 698 Nolu Enflasyon Düzeltme Hesabında yer alan BORÇ veya ALACAK Bakiyesi 580 veya 570 Hesaba Aktarılarak kapatılır.

ENFLASYON FARKININ FARKLI HESAPLARA AKTARILMASI

Enflasyon Düzeltme Farkları 2023 yılının VERGİLEMESİNİ ETKİLEMEZ.

Enflasyon Fark Hesaplarının Nakledilmesi: Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, **bu dönemde vergiye tâbi tutulur.**

Ancak; **öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları** düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

YILLARA SARI İŞLERDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

Yıllara Sair İnşaat ve Onarım İş Yapan Mükellefler: Yıllara sari inşaat işi ile ilgili hesaplarının düzeltilmesi sonucu oluşan farklar 697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'na kaydedecek ve bu hesabın bakiyesi 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı/ 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'na akta-

rilacak ve 178/358 Hesapların **bakiyesi için bitiminde sonuç hesaplarına aktarılarak kapatılacaktır.**

ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPILAN VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI

Düzeltilmiş Parasal Olmayan Kalemlerin Elden Çıkarılması: Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları **maliyet olarak dikkate alınacaktır.**

Ancak, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço-da yer alan parasal olmayan kıymetlerden **amortismanına tabi olmayan kıymetlerin**, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

“This page is left blank for typesetting.”



Bu sayfa dizgiden dolayı boş bırakılmıştır

VERGİLENDİRMEDE WEB SAYFASI İŞYERİ OLARAK KABUL EDİLEBİLİR Mİ?

Enver Çoban

SMMM-Bağımsız Denetçi Vergi Hukuk Bilim Uzmanı, Türkiye, e-mail: envercoban15@gmail.com

GİRİŞ

Günümüz dünyasında internet üzerinden yapılan satışların yansira diğer Google ve Meta Platforms İnc (Eski adıyla Facebook) gibi sosyal ağlarında yaygınlaşması ile elektronik ticaretin payı da giderek artmaktadır.

T.C. Ticaret Bakanlığı Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi (ETBİS) üzerinde¹ 2023 yılı ilk 6 ay verileri incelediğimizde; 2023 yılı ilk 6 ayında ülkemizde e-ticaret hacmi bir önceki yılın aynı dönemine göre %109,7'lik artışla 652,7 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.

2023 yılı ilk 6 ayında sipariş adetleri bir önceki yılın aynı dönemine göre %20 artış ile 2 milyar 131 milyon adetten 2 milyar 556 milyon adede yükselmiştir. 2023 yılının ilk 6 ayında perakende e-ticaret hacmi bir önceki yılın aynı dönemine göre %119'luk artışla 390 milyar TL'ye yükselmiştir.

E-Ticaretin Genel Ticarete Oranı, 2022 yılı ilk 6 ayında e-ticaretin genel ticarete oranı %18,5 iken bu oran geçen yılın aynı dönemine göre %3,2 artarak %19,1 olarak gerçekleşmiştir.

Ödeme Yöntemleri Bazında E-Ticaret Hacmi 2023 yılı ilk 6 ayında ödeme yöntemleri bazında toplam e-ticaret hacminin %62,7'sini 409,3 milyar TL ile kartlı işlemler, %32'sini 209,3 milyar TL ile Havale/EFT ve diğer ödemeler oluştururken, %5,2'sini 34,1 milyar TL ile kapıda ödeme oluşturmaktadır.

E- ticaretin giderek büyük hacimlere ulaşması ile birlikte, vergilendirilme ilkeleri de gerek ülkemizde, gerekse dünya devletlerinde halen tartışılan bir konudur. Ancak vergilendirme yöntemleri tartışılmaya devam ederken bazı ülkeler ise kendine özgü yöntemlerle e- ticaretin vergilendirilmesi amacıyla bir takım vergisel düzenlemeler yapmaktadırlar. Bu vergisel düzenlemeler ise uluslararası hukuk kuralları ile uyumlu olmadığı için birçok hukuksal sorunlara da sebep olmaktadır.

¹<https://www.eticaret.gov.tr/> Erişim tarihi :23.11.2023

Citation/Atf: ÇOBAN, E. (2023). VERGİLENDİRMEDE WEB SAYFASI İŞYERİ OLARAK KABUL EDİLEBİLİR Mİ?. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6):61-64

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Enver Çoban
E-mail: envercoban15@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Bu makalemizde ise Google ve Meta Platforms İnc gibi sosyal ağlar aracılığı ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerde web sitesinin iş yeri sayılıp sayılmayacağı hususunun Türk Vergi Hukuk, Uluslararası ÇVÖA² anlaşmaları ve yargı kararları doğrultusunda değerlendirilmesi yapılacaktır.

1-VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE WEB SAYFASI İŞ YERİ MİDİR?

Bilindiği üzere Cumhurbaşkanı'na verilen yetkiye dayanarak 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ve Eki'nin 1.maddesine göre; internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler gelir ve kurumlar vergisi tevkifat kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda GVK'nin 94.maddesi ile KVK' nın 15 ve 30.maddelerinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14592, 2009/14593, 2009/14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında değişiklik yapılmıştır. Kararın uygulama esasları ise 15.02.2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile açıklanmıştır.

Bu yasal hükümler doğrultusunda Google ve Meta Platforms İnc, Instagram gibi yurt dışında mukim şirketler aracılığı ile internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığı olarak yapılan ödemelerden %15 vergi kesintisi yapılmaktadır.

Ancak bir çok mükellef, internet ortamında reklam hizmeti veren firmaların merkezlerinin yurtdışında bulunduğu, yurtdışında yerleşik firmaların bulunduğu ülkeler ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının olduğu (CVÖA) bu nedenle iş yeri Türkiye'de bulunmayan bu fir-

malara yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmasının uluslararası ÇVÖA anlaşmalarına aykırı olduğu gerekçesi ile 01.01.2019 tarihinden bu yana davalar açılmıştır. Gerek yerel mahkemeler gerekse idarenin istinaf başvurusu sonrasında Bölge İdare mahkemeleri verdiği kararlarda ise mükelleflerin, Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarına aykırılık iddiasını haklı bulmuş ve yapılan ödemelerin iadesine karar vermiştir.^{3 4}

2019 yılından bu yana süreç bu şekilde devam ederken ve bu konuda Danıştay'ın vereceği karar merakla beklenirken, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 10.11.2022 Tarih ve 2022/6154 Esas, 2022/6403 sayılı kararında ise⁵ *"Yurt dışında mukim şirketler tarafından Türkiye'deki müşterilere verilen reklam hizmetlerine ilişkin ticari faaliyetlerin asli ve önemli kısmının ya da tamamının bu web sayfaları üzerinden yürütüldüğü, hatta web sayfaları vasıtasıyla yürütülen bu faaliyetin, ticari faaliyetin asli fonksiyonlarını oluşturduğu, dolayısıyla ilgili web sayfalarının "ticari faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" yani işyeri olarak kabulü gerektiği sonucuna ulaşıldığından, yurt dışında mukim şirketlere gerçekleştirilen ödemeler üzerinden yapılan vergi kesintisinde hukuka aykırılık bulunmadığından temyize konu Vergi Dava Dairesi kararında isabet görülmemiştir. "* denilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesinin bu kararından sonra sürecin nasıl bir yol alacağı konusu da tartışılır hale gelmiş bulunmaktadır.

2 Türkiye Cumhuriyeti İle İrlanda Arasında Gelir Ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması

3 İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 26.10.2023 tarih ve Esas 2023/1164 Karar 2023/1677

4 İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 12.09.2023 tarih ve Esas 2023/1233, Karar:2023/1302

5 Danıştay Dördüncü Dairesi 10.11.2022 Tarih ve Esas: 2022/6154, Karar :2022/6403

2- DANIŞTAY KARARINDAN SONRA WEB SİTESİNİN İŞ YERİ OLUP OLMADIĞININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Google ve Meta Platforms İnc şirketlerinin vergilendirme açısından merkez adresleri İrlanda'dır.

Türkiye ile İrlanda arasında 24 Ekim 2008 tarihinde, Dublin'de *"Türkiye Cumhuriyeti İle İrlanda Arasında Gelir Ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"* imzalanmış ve 10 Ağustos 2010 tarihli ve 27668 Sayılı Resmi Gazete de yayınlanmıştır.

İş yerinin tanımı ise bu sözleşmenin 5. Maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre iş yeri;

"1-Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. "İşyeri" terimi özellikle şunları kapsamına alır: (a) yönetim yeri; (b) şube; (c) büro; (d) fabrika; (e) atölye ve (f) maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer." Olarak tanımlanmıştır.

7. Fıkrasında ise *"Bir Akit Devlet teşebbüsü, diğer Akit Devlette, işlerini yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır."* Hükümleri yer almaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 156. Maddesinde ise iş yeri tanımı ise;

"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icra-

sına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir." Hükümlerini içermektedir.

Söz konusu şirketlerin ülkemizde iş yeri, şube, acente, ofisi veya temsilcisi bulunmamakta ve merkezi İrlanda'dadır.

Yukarıdaki yapılan açıklamalar, Türk vergi mevzuatı, ÇVÖA ve Danıştay kararı birlikte değerlendirildiğinde; iş yeri fiziki bir yerdir. Şu anda yürürlükte bulunan vergi kanunlarında web sayfasının iş yeri olduğu yönünde hiçbir hukuki düzenleme bulunmamaktadır. Bir an için web sayfasının iş yeri olarak kabul edildiği varsayılrsa dahi esas reklam hizmeti veren firmanın web sunucusunun fiziki yeri yine Türkiye de değildir.

Bu konuda vergi mahkemelerinde açılan bütün davalar mahkemenin kabul kararı ile sonuçlanmış ve idarenin istinaf başvuruları da Bölge idare mahkemeleri dava dairelerince reddedilmiştir.

Anayasanın Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesinde ise;

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." Hükümleri yer almaktadır.

Bu yasal hükümler karşısında Cumhurbaşkanına verilen yetki, Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmakla sınırlandırılmıştır. Oysa Cumhurbaşkanının Kararı ile getirilen düzenleme, kanunda yer alan bir oranın aşağı veya yukarı sınırlar içerisinde değişikliği değil, yeni bir vergi ihdası ve oranının belirlenmesidir.

Bu nedenden dolayı 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı her şeyden evvel Anayasa'ya aykırıdır

ÇVÖ anlaşmasında ise yukarıda özetlendiği üzere söz konusu firmaların Türkiye' de iş yeri bulunmaması nedeniyle reklam hizmeti sonucunda elde edilen gelir İrlanda da vergilendirileceğinden, sözleşmeye aykırı bir şekilde ayrıca Türkiye'de %15 stopaja tabi tutulması anlaşmaya rağmen mükerrer olarak vergilendirilmiş olmakta ve aynı zamanda en başta Anayasa'ya, uluslararası hukuk kurallarına ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına aykırılık teşkil etmektedir.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları Anayasamızın 90. Maddesinin son fıkrasına göre kanun hükmündedir.

Anayasa'mızın 90 maddenin son fıkrası ise *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."* Hükümlerini içermektedir.

Madde metninde de görüleceği üzere uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Dolayısı ile Anayasa'nın kanun saydığı sözleşmelere aykırı bir yasal düzenleme yapılması açıkça hukuka aykırıdır.

3- SONUÇ

Bütün anayasal devletlerde vergi, hukuk devleti ilkesinin gereği olarak yasal güvence altına alınmıştır. Ülkemiz de de Anayasamızın 73. Maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı belirtilmiştir.

Verginin bu kanunilik ilkesinin yanında belirlilik ilkesi gereği olarak aynı zamanda, vergilemeye ilişkin unsurların açık, erişilebilir ve öngörülebilir olmasını da gerekmektedir. Türk vergi mevzuatında, uluslararası

hukukta ve ÇVÖA' da açıklanmış iş yeri tanımı varken, Danıştay Dördüncü Dairesi kararında hukuka aykırı şekilde bir yorum veya kıyas yaparak yurtdışında mukim firmalar açısından web sayfasını iş yeri olarak kabul etmesi, özellikle uluslararası hukuk kuralları ve ÇVÖA gereği, vergi hukukuna uyarlık göstermeyecektir.

Danıştayın bu son kararı, yeni hukuki tartışmaların başlangıcı olacaktır.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar vergisi kanunu

17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<https://gib.gov.tr/gibmevzuat/>, Erişim:23.11.2023

<https://gib.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari>, Erişim:23.11.2023

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim:23.11.2023

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/dunyada-ilk-defa-danistay-cvoa-tanimlari-nin-aksine-web-sitesi-is-yeridir-dedi/>, Erişim:23.11.2023

GELENEKSEL MUHASEBEDEN YAPAY ZEKA MUHASEBESİNE GEÇİŞ

Gamze Dostsever

SMMM-Bağımsız Denetçi, Türkiye, e-mail: gamzedostsever@academiadenetim.com

Muhasebe Mühendisliği, Muhasebe Yazılım Mühendisliği Muhasebe Eğitiminin Revizyonunun Gerekliliği Hakkında

Merhaba ChatGPT Muhasebeci olmak ister miydin ?

“ Ben bir yapay zeka olduğum için kişisel tercihlerim ve duygularım yok, bu nedenle bir meslek seçme ihtimalim de yok. Ancak, muhasebe mesleği, düzeni seven, sayısal becerilere sahip olan ve detaylara dikkat eden kişiler için çekici olabilir. Herkesin kişisel yetenekleri ve ilgi alanları farklıdır, bu nedenle meslek seçimi kişisel tercihlere ve yeteneklere bağlıdır. Size başka konuda yardımcı olabilir miyim ? ”

Yapay Zeka Kavramı

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre zeka “ insanın düşünme, akıl yürütme, objektif gerçekleri algılama yargılama ve sonuç çıkarma yeteneklerinin tamamı ” olarak tanımlanmaktadır. Yine aynı sözlükte yapay sözcüğü, “doğadaki örneklerine benzetilerek insan eliyle yapılmış veya üretilmiş şey ” olarak tanımlanmaktadır.

Yapay zeka kavramı; bilgisayar sistemlerine, insan zekasının bazı yönlerini taklit etme yeteneği kazandırmayı amaçlayan bilim dalıdır.

Civalek (2003), Yapay zeka olgusunun bilgisayar bilimleri, tıp, psikoloji, finans, muhasebe, askeri ve istihbarat gibi birçok alanda uygulanabilen disiplinler arası bir olgu olduğunu belirtmiş ve yapay zekayı insani işlevlere (düşünme, konuşma, hatırlama, değerlendirme, karşılaştırma vb.) sahip bilgisayarlar bilimi olarak tanımlamaktadır.

Citation/Atf: DOSTSEVER, G. (2023). GELENEKSEL MUHASEBEDEN YAPAY ZEKA MUHASEBESİNE GEÇİŞ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 65-68

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Gamze Dostsever

E-mail: gamzedostsever@academiadenetim.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Literatüre Göre Yapay Zeka Kategorileri

- Tip 1 reaktif makineler (reactive machines) , buna örnek olarak 1990 yılında Rus satranç ustası Gary Kasparov'u yenen IBM şirketinin satranç programı Deep Blue verilebilir.
- Tip 2 Sınırlı Hafıza (limited memory), Sınırlı bellek olarak da nitelendirilebilir. Örneğin bazı araçlarda sürücünün şerit değiştirmesinde uyarılması gibi uygulamalar
- Tip 3 Zihin Teorisi (theory of mind) , Kendisi dışındakilerin duygu niyet zihinsel durumlarını anlama becerisi olarak tanımlanabilir ki böyle bir yapay zeka uygulaması henüz görülmemektedir
- Tip 4 Öz farkındalık (self-awareness) , Kendinin farkında olma, kendisinin insan eliyle üretilen ve onu taklit eden bir kopya olduğunun farkında olma, böyle bir zeka uygulaması da henüz görülmemektedir.

Hayatın her alanında etkinliğini arttıran dijitalleşme, geleneksel iş yapma biçimlerinin yerine, teknolojinin daha yoğun kullanıldığı bir ortamın oluşmasına neden olmuştur. Özellikle yapay zeka, makine öğrenmesi gibi kavramların gündeme gelmesi, işletmelerde birçok işin insanlar yerine makineler tarafından daha az hata ve daha az maliyetle yapılması yönündeki gelişmeleri de ortaya çıkarmıştır.

Yapay Zeka ve Muhasebe Mesleği İlişkisi

En basit tanımıyla muhasebe, bir işletmede yaşanan finansal olayların kayıt altına alınıp sınıflandırılarak raporlanması olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebeci aslında tüm finansal olayların öncelikle muhasebe bilgi sisteminin konusu içine girip girmediğine eğer kapsam konu içine giriyorsa, nerede konumlanacağına, kısaca rolüne karar veren ve en son tüm bu bilgileri ilgili rolleri ile kayıtladıktan sonra oluşturduğu bilgiyi, bilgi kullanıcılarının (yatırımcılar, bankalar vb) kullanımına sunan bir nevi senaristtir.

Oluşan son datanın (finansal tablolar), gerçek ya da gerçeğe en yakın şekilde oluştu-

rulabilmesi ve sunulabilmesi için senaryoya konu edilen tüm verilerin gerçek hata ve hile içermeyen bilgilerden oluşması şarttır.

İnsanın olduğu her yerde hata mutlaka olur, peki makinelerin ve yapay zekanın olduğu ve tüm verinin 101010 düzleminde olduğu bir boyutta hatadan söz edilebilir mi diye sorsak cevap "Elbette hayır" şeklinde olacaktır.

İkinci sorumuz ise; Var olduğu günden bugüne kadar Tanrı'ya özenen insan hayatın her alanında daha mükemmele kavuşma özlemi ile bu teknolojiden uzak kalabilir mi desek, cevap yine "Hayır" olacaktır.

Yapay zeka teknolojisi için sorulacak pek çok sorudan birini ise muhasebe mesleği için sorsak ve başka bir ifade ile Yapay Zeka teknolojisi muhasebe alanında kullanılabilir mi desek belki de tek evet cevabını burada alır hatta alacağımız cevap "Kesinlikle EVET " olacaktır. Özellikle yapay zeka ve makinelere daha fazla yararlanmaya başlayan iş dünyası, muhasebe mesleğinin icracılarından yeni teknolojiler hakkında bilgi ve deneyim sahibi olmalarını beklemektedir.

Muhasebe alanında yapay zekanın kullanımı ile ilgili çalışmalar 30 yıl öncesine dayanmaktadır. Manpower Grup(2016) tarafından yapılan çalışmada, yapay zeka uygulamalarının en çok etkileyeceği alanların muhasebe ve finans alanları olduğunu ortaya koymuştur. Buna göre, en fazla bu alanda yapay zekalı teknolojiler insanların yerini alacaktır.

E fatura , e irsaliye , e defter , interaktif vergi dairesi , vb teknolojilerle muhasebe mesleği dijital bir dönüşüme uğramaktadır. Günümüzde muhasebecilik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği gittikçe dar bir alana sıkışmakta, her türlü sistemsel idaresel sorun, yenilik ve uygulama bu meslek grubunun çözümüne bırakılmaktadır. Tüm bu koşuşturma ve idarenin muhasebecilerden olan akıl almaz beklentileri, muhasebecileri bilgi üreten muhasebe sistemlerini oluşturmaktan alıkoymakta ve idarenin taleplerini yerine getiren beyanname ve bildirim yoğunluğu içinde boğulan kişiler haline dönüştürmektedir.

Bu sebeple öncelikle muhasebe mesleğinin sonrasında muhasebe mesleğini icra edenlerden beklentilerin ve en sonunda bu beklentiler ışığında muhasebe eğitiminin revizyonu gerekmektedir hatta şarttır.

Muhasebe Mühendisliğinin Tanımı ve Kapsamı

Mühendislik literatürde, özellikle matematiksel bilimlerden faydalanarak çözümler üreten bir meslek olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda da muhasebe bilimi de matematik biliminden faydalanmakta, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgilerin analizinde matematiksel hesaplamaların katkısı ile yorumlanmaktadır. Bu noktada muhasebe ve mühendisliğin kesiştiği, muhasebe mühendisliği olarak yeni bir tanımlama ihtiyacının duyulması, diğer mühendislik dalları gibi muhasebe mühendislerinin de matematiksel zekaya sahip kişiler arasından seçimini gerekli kılmaktadır.

Muhasebe Mühendisliği'ni tanımlamak gerekirse; muhasebe bilgi sistemini oluşturan verilerin doğru bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenerek raporlanmasını sağlayan, her işletmenin yapısına uygun çözümler üreten ve tasarlayan bir meslek dalıdır.

Muhasebe Yazılım Mühendisliğinin Tanımı ve Kapsamı Muhasebe bilgi sistemi, teknolojik gelişimin hızıyla birlikte "tamamen elektronik ortamda oluşturulmaktadır. Elektronik ortamda bilgisayar yazılımlı muhasebe programları aracılığıyla işletme içi ve dışı faaliyetler kayıt altına alınmaktadır. Muhasebe bilgi sistemine aracılık eden çeşitli muhasebe programları bilgisayar program yazılımcıları ve yazılım mühendisleri ile üretilmektedir.

Ancak bu noktada, bu programları yazan yazılımcıların muhasebe bilgi sisteminin teknik bilgisine dair eksik alt yapıları sonucunda çözüm üretmede yetersiz kalmaktadır.

Muhasebe Yazılım Mühendisliği; hem muhasebe bilgi sisteminin teknik alt yapısı, aynı zamanda bilgisayar yazılımı bilgisi olan ve bu noktada işletmelerin günümüz

teknolojik ortamında çözüm beklentisine cevap verebilen bir mühendislik dalı olarak tanımlanabilir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz her iki meslek dalı da Muhasebe ve Mühendislik bilimlerinin kesişim kümesinde yer alacak, her iki bilimin de temel eğitimlerini alacaktır

Meslektaşlarımız gelecekte kendilerine, ne iş ile iştigal ediyorsunuz şeklinde yöneltilen soruya; Mühendisim, Muhasebe Mühendisi ya da Muhasebe Yazılım Mühendisi şeklinde olacaktır.

Gelecekte bilgi teknolojilerinin gelişimine paralel olarak, muhasebe bilgi sistemleri tamamen elektronik ortamda bilgisayar yazılımları vasıtasıyla oluşturulacaktır. Bu noktadan yola çıkarak muhasebe bilgi üretimi muhasebe alt yapısına sahip aynı zamanda yazılım ve program bilgilerine haiz muhasebeci mühendisler tarafından daha etkin bir şekilde geliştirilecektir.

Muhasebe bilimi bir ülkenin en önemli bilgi üretim sistemlerinden olmaya gelecekte de devam edeceğine göre dünyada bir yer edinebilmek ve globalleşen dünyada var olabilmek için bu bilgiyi bilgi kullanıcılarına sunacak ve en doğru şekilde yorumlayacak bilgi üreticilerine çok daha fazla ihtiyaç olacaktır.

Bu nedenle kıymetli meslek örgütümüzün bugünün ateşini söndürme ve beyannamelerin gönderilme tarihlerini erteletme çabasının yanında gelecekte hiç beyanname gönderilmeyecek ve her türlü verinin sistemden otomatik olarak alınacağı zamanlar için de meslektaş yetiştirmesi gerekmektedir.

Bunun için YÖK tarafından üniversitelerde muhasebe mühendisliği ve muhasebe yazılım mühendisliği bölümlerinin daha çok açılması için gerekli girişimlerde bulunulması ve yeni meslektaşların sınav sürecinden staj süresindeki eğitimlerine kadar müfredatları yeniden gözden geçirilerek bu gereklilikler ışığında yeniden oluşturulması ve bu çalışmalar için üniversiteler ile iş birlikleri çalışma grupları kurulması gerekmektedir.

Şimdi hayat zor bu gerekliliği sonraya bırakalım diyen her ülke yeniden şekillenen dünyada etkin olma özelliğini kaybetmeye mahkumdur, geleceğimiz ve gençlerimiz için bugün olmazsa ne zaman sorusunu kendimize yöneltmek görevimizdir.

Aksi halde onlar da tıpkı bizler gibi ekran başında değişik isimler verilen sistemlere kayıt giren ama bunları yorumlamaya zamanı kalmayan meslektaşlara dönüşecekler bir süre sonra oluşturacakları işe olan ihtiyaç kendiliğinden ortadan kalkacaktır, bu durumu bilim yıllar önce doğal seleksiyon olarak adlandırmıştır.

Sistem bu şekilde giderse gelecekte kimse- nin muhasebe mesleğini icra etmek istemeyeceğini, bizzat bir meslek mensubu olarak öngörüyorum, o nedenle muhasebe meslek eğitimin revizyonuna hemen bugün, şimdi şu an başlamak zorundayız demek istiyorum.

Ülkemizde *ve Dünya'da* tüm *savaşların son bulduğu, insanlığın bilimin ve öğrenmenin ateşi ile yandığı daha güzel günlere kavuşmak* ümidiyle...

HATALI YAPILAN VERGİSEL TEBLİGATLAR VE MÜKELLEFLERİN YASAL MÜRACAAT YOLLARI

Nazlı Gaye Alpaslan Görgülü

Av., Türkiye, e-mail: ngahukuk@gmail.com

ÖZET

Vergi mükelleflerinin zaman zaman idarenin yapmış olduğu işlemlerden dolayı özellikle hatalı tebliğlerden zarar gördükleri zaman zaman ortaya çıkmaktadır. Özellikle 213 sayılı VUK'na eklenen elektronik tebligat yöntemi ile de mükelleflerin e-mail kutusuna bilgileri dışında düşen iletilerden bilgi sahibi olmadıkları da görülmektedir. Bunun haricinde daha pek çok hatalı tebliğlerden dolayı mükelleflerin mağduriyet yaşadıkları söz konusudur. Hatalı tebliğler 213 sayılı VUK'nun 108. Maddesine göre hükümsüz sayılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mükellefi, Vergi Sorumlusu, Hatalı Tebliğler, Vergi ve Ceza İhbarnamesi .

Citation/Atf: ALPASLAN GÖRGÜLÜ, N. G. (2023). HATALI YAPILAN VERGİSEL TEBLİGATLAR VE MÜKELLEFLERİN YASAL MÜRACAAT YOLLARI. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 133(6): 69-74

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Nazlı Gaye Alpaslan Görgülü
E-mail: ngahukuk@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere, vergi mükellefleri hakkında, vergi daireleri tarafından VUK'un 93. maddesinde düzenlenmiş olan tebligat hükümleri zaman zaman yanlış uygulanabilmektedir. Sözü edilen madde hükmünde tebligat esasları ve muhatapları ayrı ayrı belirtilmiştir. Ancak uygulamada vergi daireleri tarafından pek çok hatalı tebligatların yapılmış olduğunu görebilmekteyiz. Hatalı tebligatlar zaman zaman vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği aşamasında olduğu gibi zaman zaman da ödeme emri aşamasında hatalı tebligatlar yapılabilmektedir.

2- 213 Sayılı VUK'a göre Tebligat

Bu çalışmamızda, VUK hükümlerine göre yapılması gereken tebligat hükümleri ayrı ayrı incelenmeye çalışılacaktır.

Hemen belirtelim ki, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği konusu irdelenecektir. VUK'un 93. maddesinde tebligat esasları ve 94. maddesinde ise kimlere tebligat yapılacağı konusu bir bir açıklanmıştır. Uygulamada bazen mükellefin bilinen adresine daha ilk vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilmeden veya edilemeden ödeme emri son aşamada yine bu aynı adrese tebliğ edilmiş olduğu görmekteyiz. Oysaki bilinen adreslere öncelikle vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edilmelidir. Daha sonra bu borcun mükellef tarafından ödenmemesi halinde ise ödeme emri bu adrese ancak tebliğ edilebilecektir.

3- Bilinen Adresler

VUK'un 101. maddesinde 8 bent halinde *"bilinen adreslere tebligat"* konusu ayrıntılı olarak açıklanmış bulunmaktadır. yine aynı yasanın 103. maddesinde ise, *"tebliğin ilanla yapılacağı haller"* 4 madde halinde tek tek açıklanmış bulunmaktadır. VUK 104, 105 ve 106. maddelerinde ilanın şekli, muhteviyatı ve ilanın neticeleri tek tek açıklanmıştır. Yine uygulamada belli şartlar oluşmadan, mükellefin bilinen adreslerine tebliğ konusu birkaç kez yinelenmeden, muhtarlıktan mükellefin bu adreste olup olmadığı, ayrılmışsa ayrılış durumu iki kez

aynı adreste bu durumlar teyit ve tespit edilmekten ilanen tebliğ yoluna gidilememektedir⁽¹⁾. Burada yeri gelmişken belirtilmesinde yarar gördüğümüz bir diğer husus vergi tebligatlarında hiçbir şekilde tebligat kanunu hükümleri geçerli değildir. Ayrıca, tebligat yasasında uygulanan evrakın kapıya yapıştırılması suretiyle yapılan tebligat usulleri VUK'unda benimsenmemiştir.

Öte yandan, son 10 yıldır uygulamaya konulan elektronik ortamda tebliğ uygulaması idare tarafından sıklıkla uygulamaya başlanılmıştır. Söz konusu uygulama VUK'un 107/A md hükmüne göre sürdürmektedir. Bazı hallerde idare tarafından yapılan hatalı tebliğler vergi yargısı tarafından iptal şeklinde hükme bağlanmaktadır. (Bkz VUK md. 108)

4- Hatalı Tebligat Konusu İle İlgili Em-sal Danıştay Kararları

Yüksek mahkeme Danıştay 3. dairesinin vermiş olduğu bir kararda; *"işyeri adresi sürekli kapalı olan davacı, şirket adına düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin, şirketin kanuni temsilcisinin ikametgah adresinde tebliğinden sonra, bu yolla kesinleşen kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde yasaya aykırılık bulunmadığı"* şeklinde vurgulandığı üzere, şirket müdürünün ikametgah adresi, *"bilinen adres"* tanımı içindedir⁽²⁾. Ancak bu adreste tebliğ yapılabilmesi için önce gereken çabaların şirketin bilinen adresleri için gösterilmiş olması zorunludur.

Diğer taraftan, Danıştay 3. Dairesinin kararında belirtildiği üzere *"mükellefin bilinen adresinin tebliği zarfına eksik yazılması sebebiyle tebligat yapılamaması halinde ihbarnamelerin tebliğ edilemediğin bahisle ilanen tebliğ yoluna gidilemeyeceği"* huku-ki bir gerçektir⁽³⁾.

Nitekim Danıştay 3. Dairesinin vermiş olduğu bir kararında benzer bir durum, *"bilinen adresinden geçici olarak ayrılan davacı adına düzenlenen vergi ceza ihbarnamelerinin VUK'un 102. maddesine uygun olarak tebliğ edilmemiş olması nedeniyle ortada*

kesinleşmiş bir amme alacağının varlığından söz edilemeyeceği” şeklinde karara bağlanmıştır⁽⁴⁾.

Bir başka Danıştay kararın gerekçesi de şöyledir:

“ VUK’un 102. maddesinde, kendisine tebligat yapılacak muhatabın, tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamaması halinde posta memurunun durumu zarf üzerine yazarak mektubu tebliği yaptıran daireye geri göndereceği, muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiğinin, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirilmesi halinde keyfiyetin ve beyanda bulunanın kimliğinin tebliğ alındısına yazılarak imzalatılacağı ve tebliğ edilemeyen evrakın çıkaran mercie iade olunacağı, bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra evrakın yeniden tebliğe çıkarılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğin ilan yoluyla yapılacağı, bu işlemlerin komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra edileceği ve keyfiyetin taahhüt ilmuhaberine yazılarak hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunacağı hüküm altına alınmış olup, aynı kanunun 107. maddesinde posta yerine memur vasıtasıyla yapılan tebliğlerde de bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulacağı belirtilmiştir.”

Vergi dairesi tarafından tebliğ edilen ödeme emirleri için şirketin bulunmadığı bilinen adrese iki ayrı defa tebliğe çıkılması durumunda Danıştay 7. Dairesinin vermiş olduğu bir kararda;

“Davacının işyeri adresini terk ettiğinin vergi dairesince bilindiği halde, ihbarnamelerin, bilinen ikamet adresi yerine, davacı tarafından terk edilen işyeri adresine tebligata çıkarılması ve ardından ilan tebliğ suretiyle kesinleştirilen vergi ve cezanın ödeme emriyle istenilmesinde kanuna uyarlık bulunmadığı...” şeklinde karar vermiştir⁽⁵⁾.

Şartları oluşmadan yapılan ilan tebliğlerinin geçersiz olduğu halde Danıştay 7. dairesi tarafından verilen bir kararda;

“.... İlan yoluyla yapılan tebliğ yükümlü adresinin meçhul bulunması halinde başvurulacak tebliğ şekli olduğundan, koşullar oluşturulmadan yapılan ilan tebligatın hükümsüz sayılacağı ...” şeklinde karar verilmiştir⁽⁶⁾.

İlan yoluyla tebliğin hangi hallerde yapılacağı ve merasimi konusunda Danıştay 7. Dairesinin verdiği bir başka kararda;

“1986 yılının 9, 10, 11 ve 12. dönemlerine ilişkin olarak resen salınan kaçakçılık cezalı KDV ile bunlara ait gecikme faizinin tahsili amacıyla yükümlü şirket adına düzenlenip tebliğ olunan ödeme emrini; 6183 sayılı AATUHK’nun 55. ve 58. maddesi ile VUK’un 93., 102. ve 103. maddelerinden bahisle, söz konusu kanun hükümlerine göre, tahakkuk fişinden gayrı, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmuhaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere de ilan yoluyla tebliğ edileceği, muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memurunun zarf üzerine yazacağı.....

..... keyfiyetin muhatabın komşularından biri veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda gerçekleştirileceği ve taahhüt ilmuhaberine yazılıp, tarih konularak imzalanacağı ve tebliğ konusu evrakın posta idaresince tebliği çıkaran mercie geri gönderileceği,

.... bu durumda da söz konusu tebliğin ilan yoluyla yapılacağı,

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına karar verildi.” şeklinde karar vermiştir⁽⁷⁾.

Diğer taraftan, vergi daireleri ilan tebliğ yoluna giderek yasanın ilan tebligatla il-

gili koşulları oluşmadan vergi ve ceza ihbarnamelerinin veya ödeme emirlerinin ilan tebliğ yapabilmektedirler. Oysaki, VUK'un 103. maddesine göre ilan tebliğ yapılabilmesi için ilan tebligatın şartlarının oluşması zorunludur.

Diğer taraftan, VUK'un 104. maddesine göre ilanın şekli belirtilmiştir.

Buna göre, ilan aşağıdaki şekilde yapılır denilerek madde hükmünde yer alan 3 koşuldaki birinin yerine getirilmesi zorunludur. Danıştay 9. dairesi tarafından verilen bir kararda, *"Bilinen adreslere postayla tebliğ yoluna gidilmediği tespit edildiğinden, daha önce terk edildiği bilinen adreste düzenlenen adres tespit tutanağına dayanılarak ilan tebliğ şartlarının oluşmayacağı hk."*⁽⁸⁾.

5-Tebliğatlar Hangi Hallerde İlan Yoluyla Yapılabilir?

VUK'na göre tebliğin ilan yapılacağı hal-ler yasada 4 koşula bağlanmıştır.

Bunlar;

1. Muhatapın adresi hiç bilinmezse,
2. Muhatapın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse,
3. Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına olanak yoksa,
4. Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına olanak yoksa

Uygulamada vergi daireleri bilinen adreslere iki kez posta ile veya memur marifeti ile tebliğ yollarını denemesi ve bu durumu da muhtar kayıtları ile tespit ve teyit etmeden "ilan tebliğ" yollarına müracaat edemezler. Zira, mükelleflerin bilinen adresleri VUK'unda gösterilmiştir. Gerek ihbarnamelerin ve gerekse ödeme emirlerinin bilinen adreslere tebliğ yolları yasada belirtilen süreler içerisinde tebliğ edilmediği takdirde ilan tebligat yoluna gidilemeyecektir. Bu noktada vergi dairesi bakımından tebliğ evrakının zamanaşımına uğraması riski de idare bakımından ayrı bir konudur.

VUK'un 113. maddesinde zamanaşımı ve terkin hükümleri düzenlenmiştir. Yine aynı yasanın 114. maddesinde zamanaşımı süreleri belirtilmiştir. Buna göre, *"vergi alacağı-nın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı"* belirtilmiştir. Uygulamada, tarhiyat açısından 5 yıllık bir süre vergi alacağının miktar itibarıyla belirlenip ve bu alacağın doğduğu yılı izleyen yıllar itibarıyla 5 yıl içinde mükellefe tebliği bir şekilde zorunludur. Bu bir şekilde tebligat ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğini gerektirmektedir. Usulüne uygun olarak vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yıldan itibaren 5 yıl içinde yapılmayan tarhiyatlarla ilgili tebligatlar bakımından zamanaşımı konusu gündeme gelmektedir. Bazı hallerde vergi daireleri tarh zamanaşımını son yıllarında matrah takdiri için takdir komisyonuna evrakı sevk edebilmektedir.⁽⁹⁾ Bu durumda, takdir komisyonunda geçen süreler daha sonra dikkate alınmaktadır. Başka bir ifade ile, takdir komisyonuna sevk edilen evrak sevk tarihi itibarıyla zamanaşımını durdurmaktadır. Takdir komisyonu tarafından evrakın vergi dairesine tevdi halinde duran zamanaşımı yeniden çalışmaya başlayacak ve kalan zamanaşımı süresi yeniden dikkate alınarak buna göre tarhiyatın zamanaşımına uğrayıp uğramayacağına karar verilecektir⁽¹⁰⁾. Son yıllarda vergi daireleri tarhiyatla ilgili vergi ve ceza ihbarnamelerinin bilinen adreslere usulüne uygun olarak tebliğ edemedikleri gibi ilan tebligat yoluna giderek vergi ve ceza ihbarnamelerini kesinleştirmektedirler. Zaman zaman da kesinleşen bu vergi ve ceza ihbarnamelerinin tahakkukları yapılarak daha sonra bunların ödeme emirlerinin yine ilan yoluyla tebliği yapılmaktadır.

6-Vergisel İşlemlerde Elektronik Tebligat Uygulamaları ve Sonuçları

Vergi usulde elektronik tebligat uygulamaları 6009 sayılı kanunun 7.maddesi ile beraber 1.8.2010 tarihinden itibaren VUK'un 107/A maddesi olarak hukukumuza girmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre bu

kanunun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere 93.maddede sayılan usullere bağlı kalınmadan, tebliğe uygun elektronik bir adres kanalıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği vurgulanmıştır.

Söz konusu e-tebligat vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ, muhatabının elektronik posta kutusuna eriştiği tarihi izleyen 5.günün sonunda tebliğ yapılmış sayılmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda yapılabilecek tebliğle ilgili her türlü teknik alt yapıyı oluşturma veya kurulmuş olanları da geliştirmeye ve kullanmaya yetkilendirilmiştir. Diğer taraftan tebliğe elverişli elektronik adres kullanma mecburiyeti getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları saptamaya yetkilendirilmiştir. Konuyla ilgili, Bakanlık yayınladığı 456 ve 485 seri no.lu genel tebliğlerde uygulamaya yön vermiştir.

Öte yandan VUK'un 108.maddesinde hatalı tebliğler konusu düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre hatalı tebliğlerin hükümsüz olacağı vurgulanmıştır. Söz konusu madde hükmü aynı aşağıda olduğu gibidir.

“Madde 108: Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.”

Son yıllarda, vergi idaresi tarafından usulsüz olarak yapılan elektronik tebligat ile ilgili bazı hatalı tebliğler iptal edilmektedir. Örneğin mükellefin eski muhasebecisine veya mükellefe ait olmayan e-tebligat kutusuna yapılan hatalı tebliğler vergi yargısı tarafından iptal şeklinde hükme bağlanmıştır. (İzmir 1. Vergi Mahkemesi kararı, 6.2.2020 gün ve E:2019/1309 sayılı YD kararı, ve yine ayrıca bkz. İzmir 2. Vergi Mahkemesi kararı 26/02/2020 gün ve E:2019/1059-K:2020/253 sayılı kararı.)

7- Sonuç Yerine

Sonuç olarak, gelineen noktada gelir idaresinin vergi ve ceza ihbarnamelerinin usulüne uygun olarak tebliği zorunludur. Daha sonra bunların kesinleşmelerine göre ödeme emri tanzim ve tebliği yoluna gidilmelidir. 6183 sayılı AATUHK'nun 102. maddesinde tahsil zamanaşımı düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır. Bazı vergi daireleri uygulamada zamanaşımının son yıllarında hatta aralık ayının sonlarına doğru amme alacağının tahsil zamanaşımını kesmek maksadı ile sembolikte olsa birçok mükellef adına ve mükellefin haberi olmaksızın gıyabında ödeme yapabilmektedirler. Bu gibi durumlarda 6183 sayılı yasanın 103. maddesine göre zamanaşımı kesilmektedir⁽¹¹⁾. İşte bu zamanaşımı; tahsil zamanaşımı olarak vergi icra hukukumuzda ifadesini bulmaktadır. Burada para cezalarına ait özel yasalardaki zamanaşımı hükümleri saklıdır. Zamanaşımına uğramış bir kamu alacağı için mükellefin bilahare yapacağı ödemeler, idare tarafından reddedilmez, kabul edilir⁽¹²⁾.

Son Not:

1. ALPASLAN Mustafa – SAKAL Mustafa, “Vergi Hukuku Uygulaması-I”, makale/yorum ve incelemeler, İzmir, Ocak 2008, 271
2. Dnş. 3. D. nin 21.4.2004 tarih ve E:2002/3452-K:2004/1114 sayılı kararı.
3. Dnş. 3. D. nin 11.12.1986 tarih ve E:1986/1204-K:1986/2587 sayılı kararı.
4. Dnş. 3. D. nin 30.5.2001 tarih ve E:1999/3148-K:2001/2091 sayılı kararı.
- 5.Dnş.7.D.nin30.9.2004tarihveE:2001/623-K:2004/2319 sayılı kararı.
6. Dnş. 7. D. nin 18.3.1991 tarih ve E:1987/3539-K:1991/1098 sayılı kararı.
7. Dnş. 7. D. nin 7.12.1995 tarih ve E:1993/4992-K:1995/5080 sayılı kararı.
- 8.Dnş.9.D.nin9.3.2005tarihveE:2003/2571-K:2005/494 sayılı kararı.
9. İzmir 4. Vergi Mahkemesinin, 11.04.2011 gün ve E:2010/2476-K:2011/598 sayılı kararları.
10. İzmir 1. vergi mahkemesi tarafından verilen

bir kararda; 2000 yılına ilişkin beyanname vermeyen mükellefe gıyabında yapılan işlemler ve usulüne aykırı yapılan tebligatlar dolayısıyla tarhiyatın zamanaşımına uğradığına ilişkin karar verilmiştir. E:2007/623-K:2008/243 sayılı karar. Karar tarihi: 26.2.2008

11. 6183 sayılı yasanın 103. maddesine göre 11 madde halinde sayılan durumlara göre amme alacağı zamanaşımı bakımından kesilir. Bu 11 hal yasada tek tek sayılmıştır. Bu gibi durumlarda, kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren zamanaşımı yeniden çalışmaya başlamaktadır. Ayrıntılı bilgi için Bkz. 6183 sayılı yasa md. 55 ve VUK md.23 ve ayrıca bkz. İİK 33/a, 39. ve 47. konuyla ilgili 6183 sayılı yasanın genel tebliğleri: 430 ve 437 incelenmelidir.

12. 6183 sayılı kanun md.102.

KAYNAKÇA

1. Tüm Vergi Kanunları, Huz Akademi Yayıncılık, Eylül 2019,
2. ÖZYER M.Ali, Vergi Usul Kanunun Uygulaması, 6. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Temmuz 2014.
3. ALPASLAN Mustafa – KAYA Eda – ALPASLAN N.Gaye, Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarının Takibinde Ödeme Emri, İzmir, Ekim 2017.
4. ALPASLAN Mustafa – KAYA Eda – ALPASLAN N.Gaye, Vergi ve Diğer Amme Alacaklarının Takibinde Zamanaşımı, İzmir, Eylül 2020.
5. ALPASLAN Mustafa – KAYA Eda – ALPASLAN N.Gaye, Vergi Alacaklarının Takibinde E-Tebliğat ve E-Haciz, İzmir, Kasım 2020.

01.01.2022 TARİHİNDEN BERİ ÇÖZÜLEMİYEN BİLİRKİŞİ ÜCRETİ İSTİSNASI

Hüseyin Yörükoğlu

SMMM, Bilirkişi, Türkiye, e-mail: huseyinyorukoglu@hotmail.com

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. Maddesi ile hangi ücretlerin Gelir Vergisi'nden istisna edileceği sayılmıştır.

25 Aralık 2021 tarih, 31700 sayılı Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2'nci maddesi ile 193 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına 18. Bendi eklenerek, 01.01.2022 tarihinden itibaren hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un 4'inci maddesi ile de 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan "ücretlere ilişkin kâğıtlar" ibaresinden sonra gelmek üzere de (Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır) şeklindeki parantez içi hüküm eklenmiştir.

Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesinin 3. fıkrasının 5. bendinde ve 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde sayılmaları nedeniyle yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı, **bilirkişilere**, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler gibi ücret sayılan ödemelerin aylık asgari ücreti aşmayan kısmı için de vergi istisnası söz konusu olmuştur.

Ancak, bilirkişilere ödenen ücretlerde istisna ile ilgili bir gelişme olmaması üzerine tarafımızca T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Bilirkişilik Daire Başkanlığına başvurularak emekli maaşı alan ve bilirkişilik geliri elde edenlerin vergi istisnasından faydalanıp faydalanmayacağı hakkında bilgi talebinde bulunulmuştur.

Citation/Atf: YÖRÜKOĞLU, H. (2023). 01.01.2022 TARİHİNDEN BERİ ÇÖZÜLEMİYEN BİLİRKİŞİ ÜCRETİ İSTİSNASI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 75-77

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hüseyin Yörükoğlu
E-mail: huseyinyorukoglu@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Daire Başkanlığı'nın İzmir Bilirkişilik Bölge Kurulu Başkanlığı'na gönderdiği 26.05.2022 tarih, E-46693448-650(650.03.73.2022)-180/16901 yazıda sorumuzla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 05.05.2022 tarihli ve 59387 sayılı yazısından söz edilmiş ve özetle;

Bir işverenin yanında ücretli olarak çalışmayan bilirkişilere yapılan ödemelerde vergi istisnasının uygulanacağı, bilirkişilerin bir işverene bağlı olarak çalışmaları ve ücret geliri elde etmeleri halinde ise, istisnanın sadece en yüksek ücret gelirine uygulanmasının gerektiği ve söz konusu işverene bu durumu bildirme yükümlülüğünün ise hizmet erbabına ait olduğu;

Bu çerçevede, **istisnanın uygulanmasında kişi beyanının esas alınması öngörüldüğünden** bu yöndeki beyanın ödeme birimlerine iletilmesi halinde bilirkişiye vergi istisnasından faydalandırılarak ödeme yapılacağı, bildirilmiştir.

Bu bağlamda, bir işverenin yanında çalışmayan bilirkişilere yapılan ödemelerde vergi istisnasının uygulamasına ilişkin olarak "istisnanın uygulanmasında kişinin bu yöndeki beyanın ödeme birimlerine iletilmesi" hususundan ne kastedildiğiyle ilgili olarak İzmir Bilirkişilik Bölge Kurulu yetkilileri ile görüşülmüş, emekli veya bir işverenin yanında çalışmayan bilirkişilerin vergi istisnasından yararlanabilmeleri için başka bir işverenden ücret almadıklarını adliyelerdeki İdari İşler Müdürlüğü ile veznelere beyan etmeleri gerektiği tarafımıza ifade edilmiştir.

Diğer taraftan İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 28.07.2022 tarih, 391652 sayılı özelgesinde özetle; bir işveren yanında ücretli olarak çalışmayan bilirkişilere bir ay içinde yapılan bilirkişi ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna tutarına isabet eden vergi düşülmek suretiyle kesilecek verginin belirleneceği, ayrıca yapılan ödemenin brüt asgari

ücrete isabet eden damga vergisinin de istisna edileceği, başka bir işverenden ücret geliri elde edilip edilmediğine ilişkin gerekli araştırmanın yapılması ve ilgili vergi dairesi tarafından, fazla ve yersiz olarak kesilerek vergi dairesine yatırıldığı tespit edilen vergi tevkifatının iade edilmesinin mümkün olduğunun değerlendirildiği, bildirilmiştir.

Yine diğer taraftan tarafımızca İzmir Bilirkişilik Bölge Başkanlığı'na tekrar başvurularak konu ile ilgili olarak tekrar görüş talep edilmiştir.

Verilen cevapta özetle; 02/05/2023 havalı tarihli dilekçemizin Başkanlıklarının 03/05/2023 tarihli ve 2023/392 Muh sayılı yazısı ile Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Bilirkişilik Daire Başkanlığına gönderildiği belirtilerek, Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Bilirkişilik Daire Başkanlığının 12/05/2023 tarihli ve E-46693448-650[650.03.8.2023]-162/14590 sayılı yazısına göre, bir işveren yanında ücretli olarak çalışmayan bilirkişilerine yapılan ödemelerde vergi istisnasının uygulanacağı, bilirkişilerin bir işverene bağlı olarak çalışmaları ve ücret geliri elde etmeleri halinde ise, istisnanın sadece en yüksek ücret gelirine uygulanması gerekmekte olup söz konusu işverene bu durumu bildirme yükümlülüğü ise hizmet erbabına ait olacağı,

Bilirkişilik ücreti ödemelerinde uygulanacak işlemler konusunda Bilgi İşlem Genel Müdürlüğünce yürütülen çalışmalar devam etmekte olduğu,

Diğer taraftan, fazla kesilen gelir vergisinin iadesi hususunda ilgililerin öncelikle ücretin kesinti yapılan miktarını da gösteren reddiyat makbuzu ile Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına başvurusunun uygun olacağı düşünüldüğü, belirtilmiştir.

Öte yandan, 06.10.2022 tarih, 1111117 sayılı yazımızla vergi kesintilerinin yatırıldığı Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne bilirkişi ücretlerinden kesilen vergilerimin iadesi konusundaki başvurumuza bir cevap gelmemesi üzerine bu kez İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'ne 28.12.2022

ve 29.12.2022 tarihlerinde başvuruda bulunulmuş, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nce de 17.01.2023 tarih, 13739 sayılı yazıları ile Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş talep edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22.05.2023 tarih, 44553 sayılı görüş yazısında özetle; fazla ve yersiz olarak yapılan gelir vergisi kesintilerine ilişkin iade talepleri için, vergi kesintisinin yapılarak yatırıldığı her bir vergi dairesi müdürlüğüne gerekli bilgi ve belgelerle birlikte ayrı ayrı başvuruda bulunulması, fazladan kesilen gelir vergisinin düzeltme fişi kuralına göre red ve iade edilmesinin gerektiği, bu çerçevede adı geçenlere yapılan ödemelerin T.C. kimlik numarası, elde edilen ücret, gelir ve damga vergisi kesintilerinin kişi bazında ayrı ayrı girişinin yapılarak, söz konusu ücret ve kesinti tutarlarına ait bilgilerin GİBİNTRANET sistemi üzerinden görüntülenmesi için çalışmaların devam etmekte olduğu, program tamamlandığında ayrıca duyurulacağı, belirtilmiştir.

Yine tarafımızca 24.07.2023 tarih, 1370301 sayılı kayıt numarası ile gerekli bilgi ve belge ile bir kez daha Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne başvurulmuş ve halen de bir cevap alınamamıştır.

Son olarak da hem Gelirler Genel Müdürlüğü'nden Ücretler Şube Müdürü ile hem de Bilirkişilik Daire Başkanlığı'ndan bilirkişi ücretleri ile ilgilenen Hakim ile görüşülmüş, her ikisi de Bilirkişi Daire Başkanlığınca çalışma yapıldığını beyan etmişlerdir. Ancak görüşmenin üstünden yaklaşık 2 ayı aşan bir süre geçmiş olmasına rağmen hiç bir gelişme olmamıştır.

Halen başka bir işverenden ücret almayan bilirkişi ücretlerinden kesilmiş olan vergilerin iadeleri gerçekleştirilmemiş olup, üstelik söz konusu ücretlerden gelir ve damga vergisi kesintisi yapılmaya devam edilmektedir ve 01.01.2022 tarihinden beri de çözüm beklenmektedir.

“This page is left blank for typesetting.”



Bu sayfa dizgiden dolayı boş bırakılmıştır

MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ FAALİYETLERİNİN DURDURULMASINA YÖNELİK YENİ YAPTIRIMLAR

İbrahim Öztürk

İzmir SMMM Odası, Disiplin Kurulu Başkanı, Türkiye, e-mail: ibrahim_ozturk70@hotmail.com

VUK'nun mükerrer 227. maddesinin 1. fıkrasına 5. bent olarak eklenmesi düşünülen taslakta özetle; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavirlerin beyannamelerini imzaladıkları bazı mükellefler nedeniyle mesleki yaptırımlar getirileceği görülmektedir. Buna göre Maliye Bakanlığı'nca yapılacak analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde beyannamenin imzalandığı döneme ilişkin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğunun tespit edilerek vergi incelemesine sevk edilen, VUK'nun 160/A maddede sayılan şartları yerine getirmeyen mükellefler ile haklarında VUK 359. Maddesi gereğince SMİYB düzenleme yönünden rapor bulunan bazı mükelleflerin sayısının içinde bulunan yılda % 10, içinde bulunan yıl dahil üç yıl içerisinde % 25'in üzerinde olması halinde bu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavirler hakkında, durumun tespit edildiği tarihi izleyen ikinci ayın başından itibaren bir yıl süreyle vergi beyannamelerinin imzalanması veya Tasdik Raporunun düzenlenmesine yönelik faaliyetlerinin durdurulması, söz konusu fiillerin bu süreleri izleyen üç yıl içerisinde tekrar etmesi durumunda, durdurulan sürelerin bir kat artırımlı olarak uygulanması da dahil gerekli idari tedbirleri almaya yönelik uygulama getirileceği görülmektedir. Kanun taslağının getiriliş amacı; SMİYB düzenlenme, buna bağlı olarak kullanma aşamalarında meslek mensuplarına da sorumluluk verilerek SMİYB'lerin azaltılması, vergisel işlemlerin daha sağlıklı yürütülmesini sağlama amacını taşıdığı görülse de taslakta bahsi geçen sorumluluk için meslek mensuplarının da yetkisinin buna paralel oranda artırılması dikkate alınmadan oluşturulduğu görülmektedir. Taslakta; Bakanlıkça bir takım analiz ve değerlendirmeler yapılacağı ve ona göre incelemeye sevk edileceği yazılı olmasına karşın meslek mensuplarının elindeki veriler ile bu analizleri İdare kadar sağlıklı yapma şansı bulunmamaktadır. Şöyle ki Meslek mensuplarınca; SMİYB kullanan mükelleflerin sorgulanması yapılamamakta, incelemeye sevk edilen bir mükellef olduğunda ise meslek mensubunun incelemeye sevk sürecinin başlangıcında bilgisi olmamaktadır. Ayrıca mükellefler tarafından yüksek tutarlı bir fatura-

Citation/Atf: ÖZTÜRK, İ. (2023). MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ FAALİYETLERİNİN DURDURULMASINA YÖNELİK YENİ YAPTIRIMLAR. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 79-80

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
İbrahim Öztürk
E-mail: ibrahim_ozturk70@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

nın elektronik ortamda kesilmesi halinde meslek mensubuna bu bilginin sistem tarafından anında gönderilmesi gibi hususlarda İdarenin meslek mensuplarını bilgi paydaşı kabul ederek bilgiye ulaşması sağlanmalıdır. Bu sistem kurulmadan ve bazı analiz ve değerlendirmelerin Meslek mensuplarınca yapma imkanı olmadan sadece kanun maddesi ile meslek mensuplarına sorumluluk yüklemek çok adil olmamıştır.

Yine maddenin devamında ise; VUK. 359. maddesi gereği; meslek mensubunun hizmet verdiği mükelleflerden haklarında rapor bulunanların sayılarının da dikkate alındığı görülmektedir.

Hakkında VUK. 359. madde gereği rapor yazılan mükelleflerin rapora/Vergi Ceza İhbar-namelerine dava açması durumunda dahi Meslek mensubunun meslekten alıkonulma cezası ile karşı karşıya kalacağı görülmekte ve telafisi mümkün olmayan sonuçlar doğuracağı kanaatindeyim. Meslekten geçici süre ile men edilen bir meslek mensubunun mükellefine yazılan SMİYB düzenleme raporuna dava açması ve meslek mensubuna Disiplin Cezası verildikten sonra bu davanın kazanılması durumunun mesleki açıdan tamamen olumsuzluk ve telafisi mümkün olmayan sonuçlar doğuracağı dikkate alınmamıştır.

Bu nedenle Meslek Mensubu hakkında uygulanacak müeyyide de taslağın “haklarında VUK. 359. Madde kapsamında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme yönünden rapor bulunan mükellefler bulunması” kısmına “raporun kesinleşmesi” şeklinde bir hüküm eklenmesi Meslek mensuplarının haksız yere meslekten geçici men cezası almasının önüne geçecek ve TÜRMOB’a meslek mensuplarınca açılacak maddi ve manevi tazminat davalarının önüne geçmiş, adil bir uygulama olacağı kanısındayım.

7440 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ NEDENİYLE OLUŞAN FONUN ORTAKLARA DAĞITILMASI DURUMUNDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER

Menderes Çetin

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: menderescetin@hotmail.com

Özet

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında mükelleflerin fiili stoklarını işletme kayıtları ile uyumlu hale getirmesi için düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar biriside işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia için yapılacak düzeltme işlemleridir. Bu kapsamda bildirilen emtia değerinin özel bir karşılık hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Bu karşılık hesabındaki fonun uygulamadan yararlanan kurumun ortaklarına, ortak olarak bu fondan pay alan kurumunda kendi ortaklarına pay dağıtması durumunda ilgililerin vergisel yükümlülükleri bu makalede konu edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Af kanunu, stok düzeltme, karşılık hesabının dağıtılması, vergi, emtia düzeltme.

Citation/Atıf: ÇETİN, M. (2023). 7440 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ NEDENİYLE OLUŞAN FONUN ORTAKLARA DAĞITILMASI DURUMUNDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 133(6): 81-87

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Menderes Çetin
E-mail: menderescetin@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

1. GİRİŞ

Devletler kamu hizmetlerini yerine getirmek için kaynağa ihtiyaç duyarlar. Bu kaynak içindeki en büyük pay vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Vergiyi, devletin yasal kurallara bağlı olarak muhataplarından karşılıksız aldığı ekonomik değer olarak ta tanımlayabiliriz.

Hal böyle olmakla birlikte yerel ya da uluslararası ortamda çıkan ekonomik krizler/daralmalar, mal ve hizmet satış gelirlerindeki azalma, kredi teminindeki güçlükler vergiyi ödeyen tarafta olan işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına neden olabilmekte, bu durum işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirememesine (ya da gecikmelere) sebebiyet vermektedir.

Bu tarz durumlarda hükümetlerimizin, değişik isimler ile anılsa da özü itibariyle genelde aynı olan kısaca “af kanunu” olarak bilenen düzenlemeleri yaparak, azalan kamu kaynaklarını yeniden artırmayı amaçladığı görülmektedir.

Cumhuriyet tarihinde şuana kadar (13 tanesi 2003 yılından sonra olmak üzere toplam) 41 tane af kanunu yayımlanmıştır.¹ Bu kanunların içerikleri genel itibariyle (yükümlülerinin) kamuya olan vergi/sigorta borçlarının yeniden yapılandırılması ve mükelleflerin daha önce beyan ettikleri matrahlarını/vergiilerini artırmaları üzerinedir.

Bu makalede af kanunları içinde yer alan “işletme kayıtlarının düzeltilmesine” ilişkin düzenlemenin “İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar” hakkında kısmi gereği yapılan özel karşılık hesabı üzerine değerlendirmelerimiz yer alacaktır.

2. Af Kanunları – Kanun Düzenlemesi

Yakın dönemde yayımlanan ve içeriğinde “işletme kayıtlarının düzeltilmesine” ilişkin düzenlemeler bulunduran af kanunlarını;

- 6111 Numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²,

- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun³,

- 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴,

- 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun⁵

- 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁶ olarak listeleyebiliriz.

Değişik maddelerinde yer almış olsa da yukarıda belirtilen her bir kanunda “kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi için, işletmelerde mevcut olmasına rağmen kayıtlara yansıtılmamış emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilebilmesini sağlayacak” bir düzenleme yer almıştır.

Bu düzenlemeler içinde en son çıkan yapılandırma/af (7440 sayılı) kanununun 6. Maddesinde;

İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kurulu-

¹ Bu kanunların listesinde internet üzerinde yapılan basit bir arama ile ulaşılabilmektedir.

² 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanmıştır.

³ 19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴ 18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

⁵ 09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

⁶ 12.03.2023 tarih ve 32130 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

şunca tespit edilecek rayiç bedel ile bu Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan sürede bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayrılmaz.

b) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler.

c) Bu fıkranın (a) bendi uyarınca beyan edilen; makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirimlemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir, ancak iadeye konu edilmez. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.

ç) Bu fıkranın (a) bendi kapsamında bildirilen kıymetlerin satılması hâlinde satış bedeli, bunların deftere kaydedilen değerinden düşük olamaz.

d) Özel tüketim vergisi konusuna giren malları bu fıkranın (a) bendi kapsamında beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin, bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan özel tüketim vergisini, bu fıkranın (c) bendinde belirtilen beyanname verme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan ederek aynı süre içinde ödemeleri hâlinde bu mallar bakımından 4760 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.

e) Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin olarak geçmişe yönelik vergi cezası uygulanmaz.

şeklinde yer almıştır.

Yukarıda yer alan kanun düzenlemesi son on yılda yürürlüğe giren diğer kanunlar ile aynı denecek kadar benzerdir.

3. Konu Hakkında Yayınlanan Genel Tebliğ

7440 sayılı kanununun uygulanmasına yönelik açıklamalar “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)”⁷ ile yapılmıştır.

Tebliğin VI-A - “İşletmede Mevcut Olduğu Hâlde Kayıtlarda Yer Almayan Emtia, Makine, Teçhizat Ve Demirbaşların Kayda Alınması” başlıklı bölümünde (emtianın kayda alınması ile ilgili olarak) yapılan açıklamalara göre;

Uygulama, serbest meslek erbabını, ferdi ticari işletmeleri, adi ortaklıkları, kollektif şirketleri, adi komandit şirketler ile sermaye şirketlerini, kooperatifleri, iktisadi kamu kuruluşlarını, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Uygulama kapsamında olan mükellefler, işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtialarını 31.05.2023 tarihine kadar Tebliğin (VI/A-4) bölümünde belirtilen beyanname ve ekinde verecekleri envanter listesi ile katma değer vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine bildireceklerdir. Ekinde envanter listesi olmayan beyannameler kabul edilmeyecektir.

Bu kıymetler, bildirim tarihindeki rayiç bedelle değerlendirilmek suretiyle envanter listesinde gösterilecektir.

Rayiç bedel, o kıymetin değerlendirme günü itibarıyla normal alım satım bedelidir. Dolayısıyla bu bedel, mükellefin kendisi tarafından bizzat tespit edilebileceği gibi bağlı olduğu meslek kuruluşuna da tespit ettirilebilecektir. Bildirilen kıymetler yasal kayıt süresi içerisinde kayıtlara intikal ettirilecektir.

Bu uygulama kapsamında bildirilecek emtia;

- Alım satım işletmelerinde satışa hazır malları,

7 25.03.2023 tarih ve 32143 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

- İmalatçı işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamul ve mamul malları ifade etmektedir.

Beyan edilen emtia için tabi olduğu KDV oranının yarısı dikkate alınarak hesaplanacak verginin ödenmesi gerekmektedir. Ödenen bu KDV, 1 No.lu KDV beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Tebliğin "Beyan Edilen Kıymetlerin Kayıtlara intikali" başlıklı bölümde aşağıdaki açıklamalar ve örnek muhasebe kaydı yer almıştır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, aktiflerine intikal ettirdikleri emtia için ayrı; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere pasifte karşılık hesabı açacaktır.

Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde, sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, makine, teçhizat ve demirbaşlar ayrıca envantere kaydedilecek ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise beyan ettikleri emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedeceklerdir.

----- 15/05/2023 -----

153 TİCARİ MALLAR	120.000 TL
191 İNDİRİLECEK KDV	10.800 TL
525 KAYDA ALINAN EMTİA	20.000 TL
ÖZEL KARŞILIK HESABI	
(7440 sayılı Kanunun 6/1 md.)	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	10.800 TL
(Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)	

-----/------

4. Konu Hakkında Verilen Özelgeler

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeltede⁸;

"İşletmeye dahil edilen emtia için bir karşılık hesabı ayrıldığı belirterek, söz konusu karşılık hesabının ortaklara dağıtılıp dağıtılamayacağı ve dağıtılması halinde kar dağıtımından doğan stopaj kesintisinin yapıp yapılmayacağı" şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta

".....şirketinizin 6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır."

görüşü yer almıştır.

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özeltede⁹:

"6111 sayılı Kanunun 10'uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunularak işletmeye dahil edilen emtia için "525 kayda alınan emtia karşılığı" hesabının alacağına kaydedilen tutarın ortaklara dağıtılması halinde 525 no.lu hesaptan çekilen tutardan kurumlar vergisi alınıp alınmayacağı, bu hesaptan şirket ortaklarına dağıtılan tutarlardan kar dağıtımı stopajı yapıp yapılmayacağı ve şirket ortaklarının bu tutarları şahsi gelir vergisi beyannamelerinde beyan edip etmeyecekleri" şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta,

"Bu çerçevede, şirketinizin 6111 sayılı Kanunun 10'uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer yandan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir."

görüşü yer almıştır.

Yukarıda yer alan özelgelerde belirtildiği üzere 6111 sayılı kanunun 10'uncu maddesi (7326 sayılı kanunun 6. Maddesi - İşletme

⁸ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-243 sayılı özelge

⁹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.09.2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-872 sayılı özelge

Kayıtlarının Düzeltilmesi) kapsamında beyan edilerek kayda alınan emtia için ayrılan karşılık hesabının ortaklara dağıtılması halinde ilgili kanun gereği bu tutar sermayenin bir unsuru sayıldığı için kurum nezdinde bir vergilendirme yapılmayacaktır. Bu tutarın geliri elde eden ortaklar tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesine eklenmeyeceği ifade edilmiştir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki; burada bahsi geçen ortak uygulamadan yaralanan şirketin gerçek kişi ortağıdır, tüzel kişi ortağı değildir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede¹⁰;

“6111 sayılı Kanunun 10’uncu maddesi hükümlerinden yararlanarak aktive kaydedilen emtialar için açılan fon hesabının ortaklara dağıtılması sırasında şirketinize aktarılan tutarların pasifte 525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabında izlenip izlenmeyeceği, söz konusu tutarların şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması durumunda stopaj yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı” şeklindeki soruya verilen yanıtta;

“.....işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı kayıt altına alabilmek için 6111 sayılı Kanunun ilgili hükümlerinden yararlanan ... San. ve Tic. Ltd. Şti. tarafından söz konusu emtia için ayrılan karşılık sermayenin unsuru olarak sayılacağından, karşılık hesabına kaydedilen tutarlar bu şirket tarafından ortaklarına dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve anılan şirketin tasfiye edilmesi halinde de vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, 6111 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinden yararlanan şirketin % 50 hisse payına sahip olmanız nedeniyle söz konusu karşılık hesabından şirketinize yapılan ödemeler sermaye payının iadesi niteliğinde olduğundan kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Ancak, bu tutarların şirketiniz tarafından ortaklarınıza dağıtılması halinde ortaklarınız tarafından hukuki statülerine göre kazançlarına dahil edilerek veya Gelir Vergisi Kanununun 86

ncı maddesi göz önünde bulundurularak beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.”

görüşü yer almıştır.

Bu özelgede de ilgili kanun kapsamında bildirim yapılan emtia karşılığında pasifte açılan karşılık hesabının ortaklara dağıtılmasının (bu tutarlar sermayenin bir unsuru olarak sayıldığı için) vergilendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca bu karşılık hesabından pay alanın tüzel kişi olması halinde de bu tutarın kurum kazancına dahil edilmeyeceği ifade edilmiştir. Ancak burada işlemin nasıl yapılması gerektiğine yönelik bir belirleme yapılmamıştır. Yani tüzel kişi ortağın hissesine düşen oranda alacağı fon payını gelir kaydetmeden muhasebe hesaplarında nasıl göstereceği net değildir. Bu işlemde ilgili firmanın iştirak hesabı kullanırsa taahhüt edilen sermaye payında bir düşmeye yol açacağı ve belki de hesabı negatife düşürebileceği dikkate alınmalıdır.

Öte yandan özelgede, ilgili af kanunundan yararlanan şirketin dağıttığı fondan hissesi oranında pay alan tüzel kişiliğin, aldığı bu tutarı kendi ortaklarına dağıtmak istemesi halinde ortakların hukuki yapılarına göre (ortak tüzel kişilik ise kurum kazancına dahil ederek, gerçek kişi ise Gelir Vergisi Kanunu madde 86 ya göre değerlendirme yaparak) vergilendirme işleminin yapılması gerektiği belirtilmiştir.¹¹

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede¹²;

“Sermayesine iştirak edilen şirketin 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 6/1 maddesi hükümlerinden yararlanarak aktifine kaydettiği emtialar için “525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı”nda muhasebeleştirdiği karşılık tutarını ortaklarına dağıttığı, İştirak hissesi karşılığında elde edilen ve 549-Özel fonlar hesabına kayıt edilen tutarların şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması halinde gelir vergisi stopajı yapıp yapıp-

10 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.08.2013 tarih 62030549-125[6-2012/4]-1178 sayılı özelge

11 Gelir Vergisi Kanunun 86. maddesinin 1/d bendine göre; tevkiyata ve istisna uygulamasına konu olmayan, bir takvim yılı içinde elde edilen ve 2.800,00 TL’yi aşan menkul sermaye iratları beyana tabidir.

12 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.05.2018 tarih 62030549-120[94-2018/124]-E.427752 sayılı özelge

mayacağı” şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta,

“işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı 6736 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi hükümleri kapsamında beyan eden İnşaat San. ve Tic. A.Ş.’nin söz konusu emtia için özel karşılık hesabında izlediği tutarlar sermayenin unsuru sayılacağından, özel karşılık hesabına kaydedilen bu tutarların ortağı olan Şirketinize dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve söz konusu ödeme Şirketiniz tarafından da kurum kazancına dahil edilmeyecektir.

Öte yandan, Şirketinize aktarılan bu tutarların gerçek kişi ortaklarınıza dağıtılması durumunda da gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.” yanıtı verilmiştir.

Bu özeltede, öncelikle ilgili kanun hükmünden yararlanan ve aktifine kaydettiği emtialar karşılığında oluşan fon tutarını ortaklarına dağıtan kurumun, bu dağıtım sırasında tevkifat yapmayacağını ve fondan pay alan ortağın bu tutarı kurum kazancına dahil etmeyeceği belirtmiş daha sonra da ilgili kanun hükmünden yararlanan kurumun ortağı durumunda olan kurumun bu fon tutarını kendi (gerçek kişi) ortaklarına dağıtmak istemesi halinde de gelir vergisi kesintisi yapılmayacağı ifade edilmiştir.

- Yakın tarihli olup İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özeltede¹³

“7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine istinaden işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtialar için beyanda bulunduğunu ve aktive kaydedilen emtialar için “525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık” hesabının alacak çalıştığını belirterek, karşılık olarak ayrılan tutarın ortaklara dağıtılması durumunda, ortaklara dağıtılan kısmın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile 2011 yılında 6111 sayılı Kanun kapsamında da aynı şekilde kayda alınan emtialar için ayrılan karşılığın da ortaklara dağıtılması durumunda bu tutarın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile karşılık ayrılan tutarın vergilendirilmeksizin ortaklara da-

ğıtılmasında zaman sınırlamasının bulunup bulunmadığı” şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta,

“Bu çerçevede, şirketinizin 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup (emtia için) karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer taraftan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

Öte yandan, 2011 yılında 6111 sayılı Kanun kapsamında kayda alınan emtialar için ayrılan karşılığın ortaklara dağıtılmasına ilişkin olarak anılan Kanunda herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamakta olup, bu tutarların da ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve şirket ortakları tarafından da gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.”

yanıtı verilmiştir.

Bu özeltede, daha önce verilen görüşlere uygun olarak, emtia için ayrılan karşılık tutarının sermayenin bir unsuru olduğu ve bu tutarın şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması durumunda ödeme sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı, gerçek kişi ortaklar tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyeceği teyit edilmiştir.

Öte yandan karşılık hesabına alınan tutarın ortaklara dağıtılmasında bir süre sınırı olmadığı da belirtilmiştir.

5. Değerlendirme ve Sonuç

Makalenin 2 numaralı bölümünde anılan kanunların tamamında “işletme kayıtlarının fiili duruma uygun hale getirilmesi” maksatlı düzenlemelerden biri olan “işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınması” na yönelik hükümler yer almıştır.

Güncel düzenleme olan 7440 sayılı kanun hükümlerine göre; 31.05.2023 tarihine kadar rayiç bedel üzerinden hazırlanan bir envanter listesi ile vergi dairesine bildirilerek res-

¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.02.2023 tarih E-62030549-125[15-2021]-166948 özeltge

mi kayıtlara alınan kıymetler, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından özel bir karşılık hesabına kaydedilmek zorundadır.

Bu hesaba kaydedilen kıymetler için (tabi olduğu KDV oranının yarısı üzerinden) hesaplanan verginin vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Yaptığımız araştırmada ulaşabildiğimiz ve özgelge havuzunda da yer alan yukarıdaki özgelgeler 6111, 6736 ve 7326 sayılı kanunlar kapsamında verilmiş olsa da bu kanunların "İşletme kayıtlarının düzeltilmesi" hakkındaki düzenlemelerinin 7440 sayılı kanunun 6. maddesinde yer alan düzenleme ile aynı olduğu dikkate alındığında bahsi geçen özgelgelerdeki görüşlerin 7440 sayılı kanun içinde geçerli olacağı sonucuna varılabilmektedir.

Özelgelerde verilen görüşleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz;

a- Özel karşılık hesabına kaydedilen tutarın şirketin tüzel kişi ortaklarına dağıtılması mümkündür. Bu dağıtım sırasında uygulamadan yararlanan şirket tarafından stopaj yapılmayacak olup dağıtılan tutarı alan tüzel kişi ortak ta aldığı tutarı gelir kaydedilmeyecektir.¹⁴

a-1- İştirak ettiği kurumdan hissesi oranında pay alan kurumun kendi tüzel kişi ortağına bu fondan dağıtması durumunda, dağıtılan tutar için stopaj yapılmayacak ancak ilgili kurum bu tutarı kendi kazançları içine dahil edecektir.

a- 2- İştirak ettiği kurumdan hissesi oranında pay alan kurumun kendi gerçek kişi ortağına bu fondan dağıtması durumunda, dağıtılan tutar için stopaj yapılmayacak ancak ilgili gerçek kişi ortak tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi kapsamında değerlendirilerek beyan edilecektir.

b- Özel karşılık hesabına kaydedilen tutarın

şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması hâlinde stopaj yapılmayacak ve bu tutar gerçek kişi tarafından yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmeyecektir.

c- Özel karşılık hesabında bulunan tutarın ortaklara her hangi bir zaman sınırı olmaksızın dağıtılması mümkündür.

Öte yandan, belirlenen usullerle vergi dairesine bildirim yapılan emtialar için açılacak özel karşılık hesabına kaydedilen tutarların ortaklara vergisiz bir şekilde dağıtılması hakkının fazlasıyla suiistimale açık olduğunu düşünmekteyiz. Zira bu yöntem ile en fazla %9 oranında ödenecek vergi ile bir nev-i kar dağıtımı yapılmış olmaktadır. Kanun düzenlemesinin getiriliş amacının bu olduğunu düşünmesek te yapılan düzenlemeye göre mükelleflere böyle bir hak verilmiş olmaktadır.

KAYNAKÇA

- 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Genel Tebliği, Seri No:1
- Çetin Menderes, İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesiyle Ortaya Çıkan Fon Hesabının Ortaklara Dağıtılmasında Vergi Var Mı? Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2016, Sayı 154
- Çetin Menderes, İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi Nedeniyle Oluşan Fonun Ortaklara Dağıtılması Durumunda Vergisel Yükümlülükler, İzmir Dayanışma - 202108 Dönem Sayısı

¹⁴ İlgili kanunda, tebliğde ya da özgelelerde; özel karşılık hesabından pay alan tüzel kişinin aldığı bu payı kayıtlarında nasıl göstereceği hakkında bir belirleme yapılmamıştır. Bu aşamada uygulamadan yararlanan kuruma iştirak eden şirkette sermaye artırımını yoluyla fon sağlanmışsa ve dağıtılan tutarın kendi ortaklarına aktarımı sırasında sermaye azalımı yolunun seçilmesi halinde de vergilendirmenin yapılmaması değerlendirilebilir. Hal böyle olmakla birlikte, bu tutarın iştirak hesabının alacağına kaydedilmesinin uygun olmayacağını, bunun yerine payı alan firmanın bu tutarı 549-Özel fonlar hesabı altında muhasebeleştirilmesinin daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

“This page is left blank for typesetting.”



Bu sayfa dizgiden dolayı boş bırakılmıştır

TEKMER BÜNYESİNDE YER ALAN FİRMALARA SAĞLANAN DESTEK VE İSTİSNALAR

Menderes Çetin

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir – Vergi Hizmetleri, Türkiye, e-mail: menderescetin@hotmail.com

1- Genel Olarak TEKMER Hakkında

KOSGEB tarafından 2019 yılı mart ayı itibariyle yürürlüğe giren Tekmer Destek Programının amacı; girişimcilik ekosisteminde yer alan aktörler arası işbirliği ile ulusal plan ve programlar doğrultusunda Ar-Ge, inovasyon ve teknolojik girişimcilik alanındaki işletmelerin kurulmasını ve sürdürülebilir olmalarını sağlamak için ön inkübasyon, inkübasyon ve inkübasyon sonrası hizmetleri sunacak yapıların (Teknoloji Geliştirme Merkezi (TEKMER)) kurulması ve işletilmesini sağlamak, dolayısıyla iş fikri olan gençlerin, girişimci adaylarının projelerinin şirketleşmesini ve buralardan ulusal ve uluslararası pazarlara erişebilen katma değerli start-up'lar çıkarmalarını sağlamaktır.

TEKMER'lerin; ilaç, tıbbi cihaz, medikal, biyoteknoloji, nanoteknoloji, genetik, robotik, kimya, bilgi ve iletişim teknolojileri, elektronik gibi bir veya birkaç ilişkili tema belirleyerek bu alanlarda faaliyet gösterecek girişimci ve işletmelere hizmet sunması beklenmektedir.

TEKMER tarafından sunulan hizmetleri kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

- Ön inkübasyon, işletmesini kurmamış girişimcilere yönelik tek başına veya bir grup halinde eğitim, danışmanlık, mentörlük, proje fikri doğrulama ve iş geliştirme amacıyla verilen hizmetleri,
- Inkübasyon, girişimci veya işletmelerin geliştirilmesi ve proje/iş fikirlerinin ticarileşmesini sağlamak amacıyla sunulan eğitim, teknik danışmanlık, mentörlük, koçluk, ağlara erişim, yatırımcı bulma, işlik/çalışma alanı ve ortak kullanıma yönelik alan/makine/yazılım hizmetleri ile tanıtıma yönelik hizmetleri ve hızlandırıcı programını,

Citation/Atf: ÇETİN, M. (2023). TEKMER BÜNYESİNDE YER ALAN FİRMALARA SAĞLANAN DESTEK VE İSTİSNALAR. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 133(6): 89-92

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Menderes Çetin
E-mail: menderescetin@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

- İnkübasyon sonrası, inkübasyon sürecini tamamlamış/tamamlamak üzere olan işletmelere sunulan pazar stratejisi geliştirme, yönetim, büyüme stratejisi, fon bulma, ağlara erişim hizmetleri ile bu işletmeler tarafından ön inkübasyon/inkübasyon sürecindekilere sunulan tecrübe paylaşımı, mentörlük, koçluk, fon sağlama benzeri hizmetleri ve hızlandırıcı programlarını kapsar.

TEKMER'in kurulması ve yukarıda bahsedilen faaliyet alanlarında işletilmesine KOSGEB tarafından belli bir program kapsamında destek verilmektedir.

Öte yandan TEKMER'de yer alacak girişimcilere 5746 Sayılı Ar-ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında bazı destekler, istisnalar sağlanmaktadır. Sağlanan desteklerin/istisnaların uygulanması için belirlenen usul ve esaslar; Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliğinde (ve SGK'nın yayımladığı 2008/85 ve 2009/21 sayılı genelgelerde) belirlenmiştir.

5746 sayılı kanun kapsamındaki destek ve istisnalar 2028 yılına kadar geçerlidir.

2- Tekmer Bünyesinde Faaliyet Gösterenlere 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Sağlanan Destekler Ve Yararlanma Usul Ve Esasları

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar 10.08.2016 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanan "Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği" nde (yönetmelik) belirlenmiştir. Yönetmeliğe göre Tekmer; 3624 sayılı Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin imkânlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye dayalı bilgilerin derlendiği, değerlendirildiği, geliştirildiği ve uygulamaya yönelik üretime hazır hâle getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan Ar-Ge ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği teknoloji geliştirme merkezleri (Teknoloji merkezleri, Teknoloji merkezi işletmeleri) olarak tanımlanmıştır.

5746 Sayılı Kanun kapsamında sağlanan destek ve istisnalar özetle aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi olup detaylarına da makalenin devamında yer verilmiştir.

Açıklama	Destekler/Teşvikler
Ar-ge İndirimi	Ar-ge Harcamalarının %100 ü kurum kazancından indirilir
Gelir Vergisi Stopaj Teşviki	Var (%80-95)
Sigorta Prim Desteği	50%
Düzenlenen Kâğıtlara ve Ücretlere İlişkin Damga Vergisi İstisnası	Var
Gümrük Vergisi İstisnası	Var
Sınai Mülkiyet Hakkında Devri veya Kiralamasında (5520 sayılı kanun kapsamında)	50%
Satışlarda KDV İstisnası	Yok
Makine Alımı KDV İstisnası	Yok
Siparişe Dayalı Ar-ge İstisnası	Yok
Temel Birimler Personel Ücret Desteği	Yok

2.1. Destek Ve İstisnalar Hakkında Açıklamalar

a- Ar-Ge İndirimi (yönetmelik madde 7, madde 8, madde 9)

İlgili mevzuata göre ar-ge kapsamında yapılan harcamalar aktifleştirilmek üzere (gider kaydedilmeden) ilgili hesaplarda toplanır ve yapılan bu harcamalardan aşağıda ismen bahsi geçen harcama kalemleri için muhasebe kayıtları haricinde bir çalışma yapılarak yararlanılacak ar-ge indirimi hesaplanır. Bu tutar ilgili dönem beyannamesinde gösterilerek vergi teşvikinden yararlanır.

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıdaki gibidir.

- İlk madde ve malzeme giderleri.
- Amortismanlar.
- Personel giderleri.
- Genel giderler.
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler.
- Vergi, resim ve harçlar.

Ar-ge indiriminden yararlanacak Teknoloji Merkezi İşletmelerinin aşağıda yer alan belgeleri/bilgileri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunan vergi dairesine vermesi gerekmektedir.

- Yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,

- Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,

- Çalışanların projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilen vergi tutarlarını gösteren liste ile desteklenecek programlardan mezunların sayıları ve nitelikleri ile bu personele sağlanan desteğe ilişkin bilgi ve belgeler,

Teknoloji merkezi işletmelerinden 5746 Sayılı Kanun kapsamında destek ve teşvikler-

den yararlananlar için ayrıca yeminli mali müşavir tasdik raporu aranmaz.

b- Gelir Vergisi Stopaj Teşviki (yönetmelik madde 10)

Teknoloji merkezi işletmelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden, asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının; doktoralı olanlar ile desteklenecek programlardan birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek programlardan birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.

c- Sigorta Prim Desteği (yönetmelik madde 11)

Teknoloji merkezi işletmelerinde çalışan Ar-Ge personeli ile destek personelinin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilmesi için teknoloji merkezi işletmelerinin TEKMER müdürlüğünden alınan destek karar yazısı veya proje sözleşmesi ile işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne veya Sosyal Güvenlik Merkezine yazılı olarak müracaat etmeleri şarttır.

Sigorta primi işveren hissesi desteğinden ilgili belgelerin alındığı tarihi takip eden aybaşından itibaren yararlanır.

d- Damga Vergisi İstisnası Uygulaması (yönetmelik madde 12)

5746 sayılı Kanun kapsamında her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Damga vergisi istisnasının uygulanabilmesi

için; teknoloji merkezi işletmeleri için Tekmer müdürlüğünden alınan veya Tekmer tarafından onaylanan; kâğıda konu işlemin Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleri ile ilgili olduğunu gösteren proje öneri bilgileri formu veya destek karar yazısı ya da proje sözleşmesi veya bu mahiyetteki belgenin işlem esnasında noter, resmî daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi işlem yapan kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi yeterli olup, işlem yapan kurum veya kuruluşlarca başka belge aranmaz.

Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ile Kanun kapsamına giren sigortalılar için düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgeleri için damga vergisi alınmaz.

e- Gümrük Vergisi İstisnası (yönetmelik madde 13)

5746 sayılı kanun kapsamında yürütülen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan istisnadır.

3- SONUÇ

Teknoloji Geliştirme Merkezi (TEKMER) KOSGEB programları altında hayat bulan bir uygulama olup bünyesinde faaliyette bulunan girişimcilere Teknopark ve Ar-Ge ve Tasarım Merkezleri'nde sağlanan desteklere/istisnalara benzer imkanlar sağlamaktadır.

Bu destek ve istisnalar; Ar-ge ve tasarım indirimi, gelir vergisi stopaj teşviki, sigorta prim desteği, düzenlenen kâğıtlara ve ücretlere ilişkin damga vergisi istisnası, gümrük vergisi istisnası şeklindedir. Öte yandan bu alanlarda yürütülen projelerden sınai mülkiyet hakkının devri veya kiralanması kapsamında elde edilen kazançlara da %50 oranında vergi istisnası uygulanması mümkündür.

KAYNAKÇA

- 5746 Sayılı Ar-ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği

KAN VE SIHRİ HISIMLAR ARASINDA YAPILAN SATIŞLARA ANAYASA MAHKEMESİ ONAYI

Yadigar Şenöz^{1*}**Muharrem Özdemir²**¹ SMMM Ekonomi Hukuku Bilim Uzmanı, Türkiye, e-mail: yadigar.senoz@gmail.com² Manisa E.Defterdarı, YMM, Türkiye, e-mail: m.ozdemir@vdd.com.tr

6183 Sayılı Kanun Ne Diyor?

Bağışlama kelime anlamı olarak yardım, hibe, teberru gibi anlamlara gelmektedir. Bağışlama karşılığında para veya mal gibi herhangi bir çıkar veya değer olmadan para veya para ile temsil edilebilen değerlerin bir kimseye (gerçek veya tüzel kişi) verilmesidir. Bu kapsamda bağışlama, ivazsız intikal, hediye, hibe, yardım aynı anlamda kullanılan kelimelerdir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 27 inci maddesine göre, Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür.

6183 sayılı Kanunun 27 inci maddesine göre amme borçlusu tarafından mal varlığına münhasıran yapılan bir tasarrufun hükümsüz sayılabilmesi için aşağıdaki şartların oluşup oluşmadığına bakmak gerekir¹:

- a) Gerçek bir alacağının olması,
- b) Borçlunun amme alacağını zamanında ödememiş olması,
- c) Borçlu hakkında bir icra takibinin bulunması
- d) İcra takibinin kesinleşmiş olması
- e) Amme alacağını zamanında ödemeyen borçlunun mal beyanını süresinde veya hapsen tazyikine rağmen yapmamış olması,

¹ Muharrem ÖZDEMİR. Manisa E. Defterdarı. YMM. VERGİ TEKNİĞİ kitabı. Sayfa: 217,218,219.

f) Borçlunun mal beyanı süresi içerisinde malı bulunmadığını beyan etmiş olması,

g) Borçlunun mal beyanı süresi içerisinde mal beyan etmiş olmasına rağmen beyan ettiği malların borcuna kifayet etmediğinin amme idaresince anlaşılmış olması gerekir,

h) İptal konusu tasarrufun borcun doğumundan sonra yapılmış olmasıdır,

i) Tasarrufun iptali davası açılabilmesi için “aciz fişi” veya “aciz vesikası” belgesi aranmaz.

6183 sayılı Kanunun 27 inci maddesinin tatbiki bakımından, ‘üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar bağışlama hükmünde olup, maddede öngörülen koşullarla hükümsüzdür’ denilmektedir. (Md. 28/1)

Amme borcunu ödemeyen kişilerin akrabalar ile tapuda ve sicilde ivazlı işlemler yapsalar dahi kanun koyucu bu işlemleri malvarlığını kaçırmak ve gizlemek amacıyla muvazaalı olarak görmekte olup, borçlunun iyi niyet kurallarına aykırı davranmak sure-

tiyle alacağın sonuçsuz kalmasını engelleme çabasına mani olmak için tedbirler almaktadır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunda 17 inci maddesinde yer alan düzenlemelere göre, Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy (kan) hısımlığı vardır. Kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısı ile belli olur. Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy hısımlığı; biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır.

Aynı kanunun 18 inci maddesinde de, kayın hısımlığı düzenlenmiştir. Buna göre, eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur. Kayın hısımlığı, kendisini meydana getiren evliliğin sona ermesiyle ortadan kalkmaz.

Buna göre, üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarrufları kanun koyucu bağışlama hükmünde saymıştır.

Birinci derece kan hısımları	Anne, baba ve çocuklar
İkinci derece kan hısımları	Büyükbaba, büyük anne, torun ve kardeşler
Üçüncü derece kan hısımları	Dayı, amca, teyze, hala ve yeğendir
Birinci derece sıhri hısımları	Eşinin annesi, eşinin babası
İkinci derece sıhri hısımları	Eşinin kardeşleri (kayın, baldız, görümce), eşinin büyük annesi ve eşinin büyük babası

Bu nedenle, muvazaa ihtimalini yüksek gördüğü yukarıda sayılan belirli yakınlıktaki kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin ivazlı olup olmadığına bakmaksızın bağışlama niteliğinde olduğunu kesin- kanuni karine olarak düzenlediği, dolayısıyla kurala konu yakınlıktaki kişilerin iyi niyetli olduğu iddiasının veya başka herhangi bir iddianın ispatına imkân tanımaması nedeniyle Anayasa Mahkemesi ilgili maddenin iptal edilmesine karar vermiştir.²

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 28. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi Neden Anayasa'ya Aykırı bulundu?

Temel hak ve özgürlüklere sınırlama

Anayasa'nın 13. maddesinde "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz." denilmektedir. Buna göre temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

Sınırlamanın gerekli olup olmadığı hususu irdelenmelidir. Kamu alacağının ödenmemesi sonucunu doğuran tasarrufların geçersiz sayılmasındaki amaç kamu alacağının tahsil edilebilmesini sağlamaktır. Söz konusu amaca daha hafif bir sınırlamayla ulaşmak mümkünse bu sınırlamanın tercih edilmesi gerekir.

Hâlbuki kamu alacağının korunması, aksi ispat edilebilir bir karineyle de mümkün olabilir. Bu yönde bir tercihin gerek mülkiyet hakkı gerekse hak arama özgürlüğü üzerinde daha hafif bir etki yaratacağı açıktır. Bu itibarla kuralın kamu alacağının korunmasını sağlamak şeklindeki meşru amaç bakımından gerekli olduğu söylenemez.

Mülkiyet hakkının ihlali

Anayasa'nın 35. maddesinde "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvence altına alınan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır.

Mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların öngördüğü sınırlamalara uymak koşuluyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, onun semerelerinden yararlanma ve tasarruf etme imkânı veren bir haktır. Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, onun semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin sınırlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına müdahale teşkil eder.

Mal varlığına ilişkin her türlü hukuki işlem ve fiillin tasarrufun iptali davasına konu olabileceği, ivazlı tasarrufun bağış olarak kabul edilerek iptal davasına konu edilmesi hâlinde işlemin diğer tarafının da ivazlı tasarruf için ödediği bedel tutarınca zarara uğramasının mümkün olacağı göz önünde bulundurulduğunda kuralla tarafların mülkiyet hakkının kendilerine sağladığı tasarrufta bulunma yetkisine sınırlama getirildiği anlaşılmaktadır.

Hak arama özgürlüğünün sınırlandırılması

Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrasında da "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." hükmüne yer verilmiştir.

Borçlunun belirtilen derecelerdeki kan veya sıhri hısımları ve eşiyle yaptığı ivazlı tasarrufların bağışlama olarak kabulünü aksinin

² Anayasa Mahkemesinin, Esas Sayısı : 2022/134, Karar Sayısı : 2023/116. Karar Tarihi : 22/6/2023

iddiası ve ispatı mümkün olmayan bir olgu olarak öngörmüştür. Bu bakımdan tasarruf konusu malın değerinin tam olarak veya fazlasıyla ödenmiş bulunması, tasarruf işleminin borçlunun alacaklılarının da menfaatine yönelik olması, alacaklıların tasarruf işlemi dolayısıyla zarar görmemesi, alacaklıların alacağı tahsil ve cebri icra imkânlarının zorlaştırılmamış hatta kolaylaştırılmış olması veya tasarrufun tarafı üçüncü kişilerin iyi niyetli olması sonucu değiştirmeyecektir. Borçlunun üçüncü derece dâhil kan hısımları ile eşi ve ikinci derece dahil sıhri hısımları ile gerçekleştireceği ivazlı tasarruflara kesin olarak bağışlama sonucunun bağlanması, taraflara belirtilen hususlarda iddia ve savunmada bulunma, bu hususların ispatı yönünden delil, bilgi ve belge sunma imkânı vermemektedir.

SONUÇ

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 28 inci maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan, üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı işlemlerin bağışlama sayılan tasarruflar olduğuna dair düzenleme, Anayasa'nın 13., 35. ve 36. maddelerine aykırı olduğundan bahisle İPTAL edilmiştir.

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KONUSUNUN TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNDE STANDARDİZASYONEL KURUMSALLAŞMASI

İ. Melih Baş 

Prof. Dr., İstanbul Arel Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, Türkiye, e-mail: melihbas@arel.edu.tr

İşletmelerin sorumluluk almak ve toplum beklentilerine yanıt verebilmek için çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) konularına ilişkin etkilerini açıkladıkları entegre raporları ya da sürdürülebilirlik raporları birbiri ardına yayımlanmaya başladı. Bu raporlama çalışması dilimize ÇSY olarak geçen ve genelde İngilizce'den gelen kısaltmayla ESG raporlaması adıyla tanınmıştır. Bu raporlama çalışmalarındaki içerik ve biçimler gönüllülük bağlamında olduğunda çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Örnekte, tam açıklama yerine yetersiz açıklama kaynaklı saydamlık sorunu, amaç-hedef ve göstergelerin ölçüme dayalı olarak paylaşılmaması, uluslararası genel kabul görmüş sistemlere (Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları vb.) ya hiç ya da kısmen entegrasyon, bu sorunlar nedeniyle doğan karşılaştırılabilirlik ve güvenilirlik sorunları vb.

İşte bu nedenle muhasebe alanında bir raporlama standardizasyonu sorunu ortaya çıkmıştır.

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA ALANINDAKİ KURUMSALLAŞMA

Bu bağlamda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu (IFRS) bir takım standartlar yayınlamaya başladı. Bunların biri "Sürdürülebilirlik ile ilgili finansal bilgilere ait genel açıklama gereklilikleri (IFRS1)", bir diğeri "İklimle ilgili açıklamalar (IFRS1)". Bu standartlar halen tam kesinleşmiş değil. Bu çalışmalarda Dünya Ekonomik Forumu tarafından geliştirilmiş metrikler de göz önüne alındı.

IFRS bu konudaki çalışmaları yürütmek için 2021 yılı sonunda bir Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) oluşturdu. Bu Kurul, sadece yatırımcılar için değil bunun ötesinde daha geniş sosyal paydaşları kapsayacak biçimde sürdürülebilirlik bilgilendirilmesine hizmet edecek biçimde standardizasyon işlevini üstlendi. ISSB öncelikle bu konuda daha önceden çalışagelen "Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB)" ve giderek onun birleştiği Değer Raporlama Vakfı (VRF)'nın hazırladığı 77 adet sektörel bazlı standardı (ve giderek o standartlardaki 981 adet metriği -ölçüm göstergesini-) benimsedi.

Citation/Atf: BAŞ, İ. M. (2023). SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KONUSUNUN TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNDE STANDARDİZASYONEL KURUMSALLAŞMASI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 97-105

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
İ. Melih Baş
E-mail: melihbas@arel.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA ALANINDAKİ KURUMSALLAŞMA

Bu doğrultuda Kamu Gözetimi Kurumu 4.6.2022 tarihinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yapılan değişikliklerle; Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınmıştır. Ardından 9.11.2022 tarihinde 660 sayılı KHK 'da yapılan değişikliklerle ise; gerektiğinde değişik işletme büyüklükleri ve sektörler itibarıyla farklı düzenlemeler yapma ve sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin denetim yapacakları yetkilendirme ve gözetime tabi tutma yetkisine sahip kılınmıştır. 28/03/2023 tarihi itibarıyla da **Sürdürülebilirlik Standartları Dairesi Başkanlığı** kurularak etkinliklere başlanmıştır.

Bu daire aşağıdaki görevleri yürütecektir:

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının oluşturulmasına ve yayımlanmasına ilişkin çalışmaları yapmak.
- Görev alanıyla ilgili ikincil düzenlemelere yönelik çalışmaları yapmak.
- Mevzuat taslaklarını standartlara uyumu açısından değerlendirmek ve diğer kamu kurumlarının Kurulca onaylanacak düzenlemelerine ilişkin çalışmaları yapmak.
- Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarına ilişkin dijital Taksonomi oluşturmak.
- Ulusal ve uluslararası uygulama ve gelişmelerin izlenmesine, uluslararası kuruluşlarla ve diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla iş birliği yapılmasına ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olunmasına ilişkin görev alanıyla ilgili iş ve işlemleri yürütmek.
- Faaliyet alanıyla ilgili olarak sürdürülebilirlik raporlaması yapacak işletmeler bünyesinde söz konusu alanda çalışma yapacak nitelikteki kişilere ilişkin düzenleme yapmak.
- Sürdürülebilirlik raporlamasına ve güvence denetimlerine ilişkin farkındalığı artırmak ve uygulamada yaşanan aksaklıkları gidermek amacıyla uygulama rehberleri oluşturmak, bilgilendirici dokümanlar oluşturmak eğitim, seminer, konferans ve diğer etkinlikleri düzenlemek.

SSDB'nın çalışmalarına bakıldığında,

- IFRS1 VE IFRS2'nin taslak metin çevirilerinin yayınlanması,
- Soru ve Cevaplarla Sürdürülebilirlik dokümanı yayınlanması,
- İklimle İlgili Risklerin Finansal Raporla Üzerindeki Etkisi dokümanı yayınlanması,
- 2022 Başı İtibariyle Mevcut Durum Hakkında IFAC-AICPA-CIMA Ortak Raporu'nu (İngilizce) yayınlaması
- Süreklilik kavramı ışığında Sürdürülebilirlik konusunun ele alınışına ait bir kurum içi tez çalışmasının yayınlanması gibi yayın faaliyetleri görülmektedir.

Makalemizin geri kalan kısmında öncelikle IFRS S1 ve IFRS S2'ye kısaca bakıp, sonra da ESG (ÇSY) modeline bir kısa eleştiri yapıp farklı bir model önereceğiz.

IFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler

Standardın başında yer alan Amaç maddesinde Standart'ın amacı şöyle belirtilmektedir:

UFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler'in amacı, genel amaçlı finansal raporlamanın aslı kullanıcılarının işletmenin - ve işletmeye kaynak sağlanıp sağlanmayacağına karar verirken faydalı olan sürdürülebilirlikle ilgili ciddi riskler ve fırsatlar hakkında bir işletmenin bilgi açıklamasını zorunlu kılmaktır. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, finansal tablolarda raporlanan bilgiden daha kapsamlıdır ve aşağıdakilere ilişkin bilgileri içerebilir: (a) Bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risklere ve fırsatlara ilişkin yönetişi mi ile bunları ele alma stratejisi, (b) İlgili finansal tablolara alınma kriterlerini henüz karşılamayan gelecekte nakit giriş ve çıkışına neden olabilecek işletme tarafından alınan kararları, (c) İşletmenin, insanlar, gezegen ve ekonomiyle olan ilişkileri ile bunlar üzerindeki etkileri ve bağımlılıkları gibi üstlendiği eylemlerin bir sonucu olarak itibarı, performansı ile beklentileri ve (d) İşletmenin bilgiye dayalı varlıklarının geliştirilmesi. 7 Bu Standart sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin açıklanmasının esasını da belirler. Bu bilgiler: (a) Hem işletmenin sürdürülebilirlikle

ilgili önceki dönem finansal bilgileriyle hem de diğer işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgileriyle karşılaştırılabilir ve (b) İşletmenin genel amaçlı finansal raporlamasında yer alan diğer bilgilerle bağlantılıdır.

Ardından gelen Kapsam maddesi'nde ise kapsam özetle şöyle belirtilmektedir:

Bir işletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgileri UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarına uygun olarak hazırlarken ve açıklarken bu Standardı uygular. Bir işletme, ilgili finansal tablolarını UFRS Muhasebe Standartlarına veya diğer Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlaması durumunda, UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarını uygulayabilir. Genel amaçlı finansal raporlamanın aslı kullanıcıları tarafından bir işletmenin kurumsal değerine ilişkin muhakemelerini etkilemesi makul ölçüde beklenmeyen sürdürülebilirlikle ilgili riskler ve fırsatlar bu Standardın kapsamı dışındadır. Bu Standart, kamu iktisadi teşekkülleri de dahil olmak üzere kâr amaçlı işletmeler için uygun bir terminoloji kullanır. Özel sektörde veya kamu sektöründe kâr amacı gütmeyen faaliyetleri olan işletmelerin bu Standardı uygulaması durumunda, UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarını uygularken bazı açıklama maddeleri için kullanılan tanımları değiştirmeleri gerekebilir.

Standardın Temel İçerik maddesine bakalım.

Başka bir UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standardı aksine izin vermedikçe veya gerektirmedikçe, işletmenin aşağıdakilere ilişkin açıklamalar yapacağı belirtilmiştir:

(a) yönetim—işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları izlemek ve yönetmek için kullandığı yönetim süreçleri, kontroller ve prosedürler,

(b) strateji—kısa, orta ve uzun vadede işletmenin iş modelini ve stratejisini etkileyebilecek sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları ele alma yaklaşımı,

(c) risk yönetimi—işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri belirlemek, değerlendirmek ve yönetmek için kullandığı süreçler ve

(d) ölçütler ve hedefler—zaman içinde sürdürü-

lebilirlikle ilgili riskler ve fırsatlarla ilgili olarak işletmenin performansını değerlendirmek, yönetmek ve izlemek için kullanılan bilgiler.

Yönetişime ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları izlemek ve yönetmek için kullanılan yönetim süreçlerini, kontrollerini ve prosedürlerini anlamalarına olanak sağlamaktır.

Stratejiye ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili ciddi riskleri ve fırsatları ele alma stratejisini anlamalarına olanak sağlamaktır.

İşletme; genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının kısa, orta veya uzun vadede, işletmenin iş modelini, stratejisini ve nakit akışlarını, finansmana erişimini ve sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenen sürdürülebilirlikle ilgili ciddi **riskler ve fırsatları** anlamalarını sağlayan bilgileri açıklamalıdır. İşletme, özellikle aşağıdakileri açıklamalıdır: (a) Sürdürülebilirlikle ilgili ciddi risklerin ve fırsatların tanımı ile bunların her birinin kısa, orta veya uzun vadede, işletmenin iş modelini, stratejisini ve nakit akışlarını, finansmana erişimini ve sermaye maliyetini etkilemesini makul ölçüde beklenebileceği zaman dilimi ve (b) Kısa, orta ve uzun vadenin nasıl tanımlandığı ve bu tanımların işletmenin stratejik planlama dönemleri ve sermaye tahsis planlarıyla nasıl bağlantılı olduğu.

Ölçütler ve hedeflere ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili ciddi risklerini ve fırsatlarını nasıl ölçtüğünü, izlediğini ve yönettiğini anlamasına olanak sağlamaktır. Bu açıklamalar, belirlenen hedeflere yönelik ilerleme de dâhil olmak üzere kullanıcıların, işletmenin kendi performansını nasıl değerlendirdiğini anlamalarına olanak sağlar. Ölçütler; geçerli diğer herhangi bir UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standardında tanımlanan veya diğer kaynaklardan belirlenen ölçütleri ve işletmenin kendisi tarafından geliştirilen ölçütleri içerir. İşletme, kendi iş modeline uyumlu ve sürdürülebilirlikle ilgili belirli risklerle veya fırsatlarla ilgili faali-

yetlerine uygulanan ölçütleri belirlemelidir. Bazı işletmelerin çok çeşitli faaliyetleri vardır ve bu nedenle, birden fazla sektör için geçerli olan ölçütleri uygulaması gerekebilir.

Bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları, ilgili genel amaçlı finansal tablolarda olduğu gibi aynı raporlayan işletme için olmalıdır. Örneğin, raporlayan işletme bir grup ise, konsolide finansal tablolar bir ana ortaklık ve onun bağlı ortaklıkları için olacaktır; sonuç olarak, bu işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının ana ortaklığın ve bağlı ortaklıklarının kurumsal değeri değerlendirmelerine olanak sağlar. İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların ilgili olduğu finansal tabloları açıklamalıdır. Ölçü birimi olarak para birimi belirtildiğinde, işletme finansal tablolarının sunum para birimini kullanmalıdır.

İşletme, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili çeşitli riskler ve fırsatlar arasındaki bağlantıları ve bu riskler ve fırsatlar hakkındaki bilgilerin genel amaçlı finansal tablolardaki bilgilerle nasıl ilişki olduğunu değerlendirmelerine olanak sağlayan bilgileri sağlamalıdır.

Sürdürülebilirlikle ilgili tam bir finansal açıklamalar seti, bir işletmenin maruz kaldığı sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, bu Standartta belirtilen ilkelere uygun olarak sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini gerektirir. UFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartlarının uygulanmasıyla, gerektiğinde ek açıklamalar yapılarak, gerçeğe uygun bir sunum sağlayan sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların ortaya çıkacağı varsayılır.

Raporlamada önemlilik ilkesine uyulması ve karşılaştırılabilir bilgi sunulması gereklidir. Raporlama sıklığı da finansal raporlamayla aynı olmalıdır.

Ölçütler doğrudan ölçülemediğinde ve yalnızca tahmin edilebildiğinde, ölçüm belirsizliği ortaya çıkar. Makul tahminlerin kullanımı, sürdürülebilirlikle ilgili ölçütlerin hazırlanmasının temel bir parçasıdır ve tahminlerin doğru bir şekilde tanımlanması ve açıklanması durumunda bilgi-

nin faydasını azaltmaz. Yüksek düzeydeki bir ölçüm belirsizliği bile, bu tür bir tahminin faydalı bilgi sağlamasını engellemez. İşletme, açıklamış olduğu ve önemli tahmin belirsizliği içeren ölçütleri belirler ve bu tahmin belirsizliklerinin kaynağı ve yapısı ile bu belirsizlikleri etkileyen faktörleri açıklamalıdır. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, finansal veri ve varsayımları içerdiğinde, bu tür finansal veri ve varsayımlar, mümkün olduğu ölçüde, işletmenin finansal tablolarındaki ilgili finansal veri ve varsayımlarla tutarlı olmalıdır.

İşletme, uygulamada mümkün olduğu sürece, açıklanan geçmiş dönem (dönemler) için karşılaştırmalı olarak açıklanan tutarları yeniden düzenleyerek önemli geçmiş dönem hatalarını düzeltilmelidir.

IFRS S1 Standardı taslağında EK-A'da bir sözlükçe (tanımlanan terimler) yer almaktadır. EK-B'de ise Yürürlük tarihi yer almakta, EK-C'de "Sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri (İhtiyaca uygunluk, Önemlilik, Gerçeğe uygun sunum, Karşılaştırılabilirlik, Doğrulanabilirlik, Zamanında sunum, Anlaşılabilirlik) açıklanmaktadır.

IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar

Bu UFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı'nın Amaç maddesinde standardın amacı, işletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı ciddi risklere ve fırsatlara ilişkin bilgi açıklamasını zorunlu kılmak ve işletmenin genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının: (a) İklimle ilgili ciddi risklerin ve fırsatların işletmenin kurumsal değeri üzerindeki etkilerini değerlendirmesine, (b) İşletmenin kaynaklarının kullanımının ve bunlara karşılık gelen girdilerin, faaliyetlerin, çıktıların ve sonuçların işletmenin iklimle ilgili ciddi risklere ve fırsatlara verdiği karşılığı ve bunları yönetme stratejisini nasıl desteklediğini anlamasına ve (c) İşletmenin planlamasını, iş modelini ve faaliyetlerini iklimle ilgili ciddi risklere ve fırsatlara uyarlama yeteneğini değerlendirmesine olanak sağlamak olarak açıklanmıştır.

İşletme, iklimle ilgili açıklamaları UFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümleri'ne uygun olarak hazırlarken ve açıklarken bu Standardı uygulamalıdır.

Standard'ın Kapsam maddesi ise şöyle açıklanmıştır:

Bu Standart aşağıdakiler için uygulanır: (a) Aşağıdakiler dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere işletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı riskler: (i) İklim değişikliğinden kaynaklanan fiziksel riskler (fiziksel riskler) ve (ii) Düşük karbonlu ekonomiye geçişle ilgili riskler (geçiş riskleri) (b) İşletme için mevcut iklimle ilgili fırsatlar

Bu standart'ta da dört bölüm mevcut: Yönetişim, Strateji, Riskler ve Ölçüm.

Standartta özellikle iklimle ilgili kısımlara bakalım. Standartın 9-12. Maddelerinde İklim ile ilgili riskler ve fırsatlar düzenlenmiş. Şöyle ki;

“9) İşletme, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının kısa, orta veya uzun vadede, işletmenin iş modelini, stratejisini ve nakit akışlarını, finansmana erişimini ve sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenen iklimle ilgili ciddi riskler ve fırsatları anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, özellikle aşağıdakileri açıklar: (a) İklimle ilgili ciddi risklerin ve fırsatların tanımı ile bunların her birinin kısa, orta veya uzun vadede, işletmenin iş modelini, stratejisini ve nakit akışlarını, finansmana erişimini ve sermaye maliyetini etkilemesini makul ölçüde beklenebileceği zaman dilimini. (b) Kısa, orta ve uzun vadenin nasıl tanımladığı ve bu tanımların işletmenin stratejik planlama dönemleri ve sermaye tahsis planlarıyla nasıl bağlantılı olduğunu. (c) Belirlenen risklerin fiziksel riskler mi yoksa geçiş riskleri mi olduğunu. Örneğin, akut fiziksel riskler, siklonlar ve seller gibi olağandışı hava olaylarının artan şiddetini içerebilir ve kronik fiziksel risklerin örnekleri arasında yükselen deniz seviyeleri veya yükselen ortalama sıcaklıklar sayılabilir. Geçiş riskleri; düzenleyici, teknolojik, piyasa, yasal veya itibar risklerini içerebilir.

10) İşletme, 9 (a) paragrafında açıklanan iklimle ilgili ciddi riskleri ve fırsatları belirlerken, sektör açıklama hükümlerinde tanımlanan açıklama konularına atıfta bulunur (Ek B).

11) İşletme, 12-15 paragraflarında yer alan hükümleri karşılamak üzere açıklamaları hazırlarken, 20'nci paragrafta açıklandığı şekliyle, sektörler arası ölçüt kategorilerinin uygulanabilirliğine ve açıklama konularıyla ilişkili sektöre

dayalı ölçütlere atıfta bulunur ve bunları dikkate alır.

12) İşletme, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının, iklimle ilgili ciddi risk ve fırsatların işletmenin iş modeli üzerindeki mevcut ve beklenen etkilerine ilişkin değerlendirmeyi anlamalarına olanak sağlayan bilgileri açıklar. İşletme özellikle aşağıdakileri açıklar:

(a) İklimle ilgili ciddi risk ve fırsatların işletmenin değer zinciri üzerindeki mevcut ve beklenen etkilerinin tanımı ve (b) İklimle ilgili ciddi risklerin ve fırsatların işletmenin değer zincirinde nerede yoğunlaştığına dair tanımı (örneğin, coğrafi alanlar, tesisler veya varlık türleri, girdiler, çıktılar veya dağıtım kanalları).”

Standard'ın 15. Maddesinde “İklim Esnekliği” başlığıyla aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir:

İşletme, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının, işletmenin iklimle ilgili belirlenmiş ciddi risklerini ve fırsatlarını ve ilgili belirsizliklerini dikkate alarak, işletmenin stratejisinin (işletmenin iş modeli dahil) iklimle ilgili değişikliklere, gelişmelere veya belirsizliklere karşı esnekliğini anlamalarına olanak sağlayan bilgileri açıklar. İşletme bu açıklamayı yapamaması durumunda, iklim esnekliğini değerlendirmek için iklimle ilgili senaryo analizini kullanır. İşletme iklimle ilgili senaryo analizini kullanamıyorsa, iklim esnekliğini değerlendirmek için alternatif bir yöntem veya teknik kullanır. Nicel bilgi sağlarken, işletme münferit tutarları veya tek bir aralığı açıklayabilir. İşletme özellikle aşağıdakileri açıklar:

(a) Kullanıcıların aşağıdakileri anlamalarına olanak sağlayan iklim esnekliği analizinin sonuçlarını:

(i) 15(b)(i)(8) veya 15(b)(ii)(6) paragraflarında belirtilen etkilere nasıl karşılık verdiği de dahil olmak üzere, varsa, işletmenin stratejisine ilişkin bulguların sonuçları,

(ii) İklim esnekliğinin analizinde dikkate alınan ciddi belirsizlik alanları,

(iii) Aşağıdakiler açısından işletmenin stratejisinin ve iş modelinin kısa, orta ve uzun vadede iklimdeki gelişmelere göre uyum sağlama veya

uyarlama kapasitesi:

(1) İklimle ilgili riskleri ele almak ve/veya iklimle ilgili fırsatlardan yararlanmak için yeniden yönlendirilmek üzere sermayeyi de içeren mevcut finansal kaynakların kullanılabilirliği ve esnekliği,

(2) Mevcut varlıkları yeniden dağıtma, yeniden kullanma, iyileştirme veya hizmetten çekme becerisi ve

(3) İklimle ilgili azaltma, uyum sağlama veya iklim esnekliği fırsatlarına yönelik mevcut ya da planlanan yatırımların etkisi.

(b) Aşağıdakiler dahil olmak üzere söz konusu analizin nasıl yürütüldüğünü:

(i) İklimle ilgili senaryo analizinin kullanıldığı durumda:

(1) Değerlendirme için hangi senaryoların kullanıldığı ve kullanılan senaryoların kaynakları,

(2) Söz konusu analizin iklimle ilgili çeşitli senaryoları karşılaştırarak yürütülüp yürütülmediği.

(3) Kullanılan senaryoların geçiş riskleri veya artan fiziksel risklerle ilişkili olup olmadığı,

(4) İşletmenin, senaryoları arasında, iklim değişikliğine ilişkin son uluslararası amlaşmaya uyumlu bir senaryo kullanıp kullanmadığı,

(5) İşletmenin seçtiği senaryoların iklimle ilgili risklere ve fırsatlara ilişkin esnekliği değerlendirmede neden ilgili olduğuna yönelik bir açıklama,

(6) Analizde kullanılan zaman dilimi,

(7) Risklerin kapsamı (örneğin, senaryo analizine dahil edilen fiziksel risklerin kapsamı), yürütülen faaliyetlerin kapsamı (örneğin, kullanılan faaliyet yerlerinin konumları) ve varsayımların ayrıntıları (örneğin, işletmenin konumlarına veya ulusal ya da bölgesel düzeydeki geniş varsayımlara özgü coğrafi koordinatlar) dahil olmak ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere analizde kullanılan girdiler ve

(8) İşletmenin faaliyet gösterdiği ülkere ilişkin politika varsayımları, makroekonomik eğilimler hakkında varsayımlar, enerji kullanımı ve dağılımı, ve teknoloji de dahil olmak üzere, daha düşük karbonlu bir ekonomiye geçişin işletmeyi nasıl etkileyeceği hakkında varsayımlar.

(ii) İklimle ilgili senaryo analizinin kullanılmadığı durumda:

(1) İşletmenin iklim esnekliğini değerlendirmek için kullandığı yöntem veya tekniklerin açıklanması (örneğin, tek nokta tahminler, duyarlılık analizi veya nitel analiz),

(2) Bir dizi varsayımsal sonucu içerip içermediği de dahil olmak üzere analizde kullanılan iklimle ilgili varsayımlar,

(3) İşletmenin seçtiği senaryoların iklimle ilgili risklere ve fırsatlara ilişkin esnekliği değerlendirmede neden ilgili olduğuna yönelik bir açıklama,

(4) Analizde kullanılan zaman dilimi,

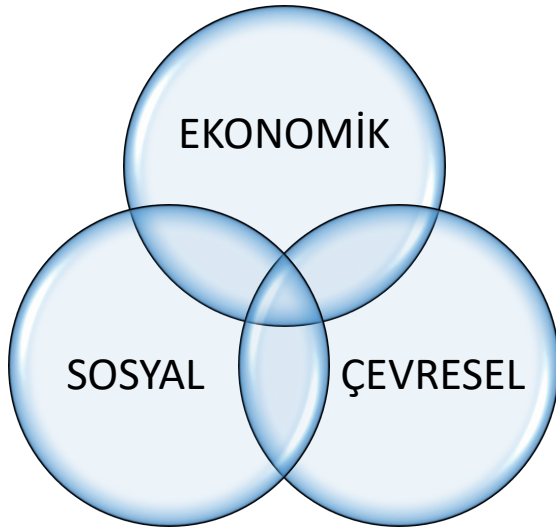
(5) Risklerin kapsamı (örneğin, senaryo analizine dahil edilen fiziksel risklerin kapsamı), yürütülen faaliyetlerin kapsamı (örneğin, kullanılan faaliyet yerlerinin konumları) ve varsayımların ayrıntıları (örneğin, işletmenin konumlarına veya ulusal ya da bölgesel düzeydeki geniş varsayımlara özgü coğrafi koordinatlar) dahil olmak ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere analizde kullanılan girdiler,

(6) İşletmenin faaliyet gösterdiği ülkelere ilişkin politika varsayımları, makroekonomik eğilimler hakkında varsayımlar, enerji kullanımı ve dağılımı, ve teknoloji de dahil olmak üzere, daha düşük karbonlu bir ekonomiye geçişin işletmeyi nasıl etkileyeceği hakkında varsayımlar ve

(7) İşletmenin iklim esnekliği stratejisini değerlendirmek için iklimle ilgili senaryo analizini neden kullanmadığına dair bir açıklama.

ESG (ÇSY) MODELİNE ESASTAN ELEŞTİRİ VE BİR ÖNERİ

ÇSY modelinde ekonomik performans ihmal edilmektedir. Ekonomik performans finansal performanstan ibaret değildir. Bir işletme ülke ekonomisine yaptığı katma değeri de ölçmeli ve raporlamalıdır. O halde bu amaçla Katma Değer Tablosu ve metrikleri de kullanılmalı ve raporlamalıdır. Buradan giderek aslında Ekonomik-Çevresel-Sosyal şeklindeki Üçlü Sonuç Tablosu daha anlamlıdır. Yönetişim bu üç boyutun herbirini kapsayan göbekte yer almalıdır. Bu anlamda oluşturduğumuz modele ilişkin şekil aşağıdadır.



SONSÖZ

Sürdürülebilirlik Raporlaması gelmişse kapıya, başka yol yok, sarılacak bu standartlara!

Not: Inbusiness dergisi Kasım 2023 sayısında kapak dosyası olarak 500 Sürdürülebilir Şirket Çizelgesi var. Hangi şirketlerin raporlama içeriklerinde hangi ölçütlere uyduklarına ilişkin tablo oldukça yararlı, salık veririm.

KUTU 1 : COP28 Zirvesi

EMRE KARTALOĞLU/TÜRMOB GENEL BAŞKANI

(EKONOMİ Gazetesi, 21.11.2023)

Günümüzde, iklim değişikliği dünya genelinde pek çok sorunu beraberinde getirerek doğal dengeleri altüst etmekte ve insanlığı yeni zorluklarla karşı karşıya bırakmaktadır. Artan sıcaklık, aşırı hava olayları, deniz seviyesindeki yükselme gibi etkiler, sadece çevre üzerinde değil, aynı zamanda ekonomi, sağlık ve güvenlik gibi hayati alanlarda da derin izler bırakmaktadır. Bu sorunlarla başa çıkabilmek ve sürdürülebilir bir gelecek inşa edebilmek için küresel çapta bir çabanın şart olduğu gün geçtikçe daha fazla anlaşılmaktadır.

Her yıl düzenlenen Taraflar Konferansı (COP) Zirvesi, küresel iklim değişikliği ile mücadelede uluslararası iş birliğini artırmayı amaçlayan kritik bir etkinlik. Bu etkinlik, dünya genelindeki ülkelerin küresel iklim değişikliği stratejilerini ve politikalarını tartıştığı, değerlendirdiği ve geliştirdiği çok önemli bir konferans olma özelliğini taşıyor.

Bu seneki COP28 Zirvesi, 30 Kasım- 12 Aralık tarihleri arasında Dubai, Birleşik Arap Emirlikleri'nde gerçekleşecek. Zirvede, iklim değişikliği sorunlarına odaklanarak, fosil yakıtların aşamalı olarak kaldırılması ve yenilenebilir enerjinin kullanımı gündeme alınacak.

Bilim insanları ve uzmanlar, iklim krizini bir dönüm noktası olarak değerlendiriyor ve bu soruna karşı etkili önlemler alınması gerektiğini vurguluyor.

İklim değişikliğiyle mücadelede belirlenmiş en büyük hedef, küresel ısınmayı 1.5 derece ile sınırlamak. Zirvede bu hedef için yeni küresel stratejiler ve planlar masaya yatırılacak.

İklim kriziyle başa çıkmak için tüm insanlığa düşen birçok önemli görev var. Her ülkeye, kurum, kuruluş ve mesleklere ayrı ayrı görev ve sorumluluklar düşmektedir. Bu noktada muhasebe meslek mensuplarının da önemli rolleri mevcut. Yatırımcılar ve diğer paydaşlar artık iklim değişikliğinin, şirketler için mali sonuçlar doğurabileceğinin farkında.

İklim değişikliği ile mücadelede muhasebe meslek mensupları, işletmeleri, hissedarları ve kamu dahil işletmelerin tüm taraflarını bilgilendirmek için raporlama ve güvence hizmetleri sağlanması konusunda kilit bir rol oynuyor.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebe mesleğinin küresel sesi olarak, COP28 Zirvesi için Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'nun (ISSB) küresel iklim temelini benimseme ve uygulama taahhüdünde bulundu.

ISSB'nin küresel iklim çizgisi, muhasebe mesleğinin iklim değişikliği ile mücadelede daha etkin bir şekilde rol almasına olanak tanıyor. Bu çerçevede, muhasebe mesleğinin sunduğu finansal şeffaflık ve öngörü, iklim değişikliği ile mücadeledeki küresel çabaları destekleme konusunda kritik bir unsur.

Muhasebe mesleği, şirketlerin ve yatırımcıların iklim değişikliğiyle ilgili mali riskleri anlamalarına yardımcı olarak, sürdürülebilir bir geleceğe doğru atılan adımlarda önemli bir rehber rol üstlenmektedir.

Bu nedenle, muhasebe mesleğinin katkıları, iklim değişikliği ile mücadelede küresel çözümler-

rin oluşturulmasında vazgeçilmez bir unsurdur.

KUTU 2 : EY SÜRDÜRÜLEBİLİR DEĞER RAPORU 2023

Muhasebe ve denetim sektörünün dört büyüklerinden biri olan EY (Ernst&Young), Türkiye iklim değişikliği ve sürdürülebilirlik hizmetleri birimi Türkiye’den 105 şirketle görüşerek ‘İklim Değişikliğini Yavaşlatmak Finansal Performansınızı Nasıl Arttırabilir’ başlıklı 2023 Sürdürülebilir Değer Çalışması yürütmüş.

ÇALIŞMANIN SONUÇLARI

En genel sonuç iklim değişikliği konusunda eyleme geçen şirketlerin finansal performansları artıyormuş. Faydasını düşünmeden bu işlere maliyet gözüyle bakanlara duyurulur!

Raporda şirketlerin ESG (Çevresel – Sosyal – Yönetim) perspektifini kurum kültürlerine entegre etmelerinin önemi vurgulanıyor.

Ancak bu işlere kafa yoranlar ve eylemleri doyumlayıcı düzeyde mi bakalım. 105 şirketin yüzde 90’ı kamuya açık iklim değişikliği taahhüdünde bulunuyormuş. Bunların ortalama olarak emisyonları yüzde 34 azaltmayı planlıyorlarmış, ancak şimdiye dek sadece yüzde 23 azaltılmış. Anımsayalım: Dünyanın 1,5 derece için emisyon azaltım hedefi yüzde 45! Aslında 1,5 derece ısınma bile çok ya neyse! Hani yüzde 45? Biz yüzde 45 veya daha fazla azaltacağız diyenler bu 105’in sadece yüzde 27’siymiş. 105 şirketin sadece yüzde 55’i 2030 yılına dek bir emisyon azaltma taahhüdünde bulunuyormuş.

Olgunluk düzeyleri açısından bakarsak, bu araştırmaya katılan şirketlerin çoğu, taahhütlerini aksiyona dönüştürmenin ilk aşamalarında imiş, en fazla ilerleme ise ölçüm ve yönetim konularında kaydedilmiş.

Raporda bu konuda çalışma yapacak olanlar için 5 maddelik bir öneri kısa çizelgesi de var:

1. İklim değişikliği ile mücadele konusunda koyulan hedefleri gerçekleştirmek için eyleme geçilmesi
2. Sera gazı emisyonlarının hesaplanmasında veri setlerinin kritik olduğu göz önünde bulundurularak veri takibinin düzenli olarak yapılması
3. Sektörel ve sektörler arası işbirliğinin geliştirilmesi

4. Şirketlerin tedarik zinciri kapsamında alt yüklenicilerinin sürdürülebilirlik performanslarının belirlenmesi ve / veya iyileştirilmesi için etkide bulunması

5. Sürdürülebilirlik odağında uzmanların işe alınması ve yetenek gelişimine yatırım yapılması (burada yeşil yakalılar kast ediliyor elbette!)

(*): Rapora ulaşmak için link: https://www.ey.com/tr_tr/sustainability

KUTU 3: KOBİ’LER İÇİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞE GEÇİŞE YÖNELİK 5 ADIMLIK BAŞLANGIÇ REHBERİ

Accountancy Europe, Avrupa Sürdürülebilir İşletmeler Federasyonu, Avrupa Kooperatif Bankaları Birliği işbirliğiyle hazırlanan Rehber’de bu beş adım şöyle belirtilmiş:

1. Farkındalık

İlk aşama, işletmenin sürdürülebilirliği neden dikkate alması gerektiğini bilmektir. Bu, işletmenin aşağıdakilerden nasıl etkileneceğini içerir:

- İklim krizi
- İyi sosyal uygulamalara ve yönetime daha fazla odaklanma
- Mevzuat veya paydaşların bilgi ihtiyaçları ve daha geniş beklentiler

Ayrıca KOBİ’lerin işlerinin çevreyi ve toplumu nasıl etkilediğini ve eylemsizliğin ‘fırsat maliyetlerini’ de dikkate alması gerekir.

2. Geliştirme

İkinci adım, iş modelinin sürdürülebilirliğini değerlendirmek ve geleceğe yönelik sürdürülebilir bir vizyon ve stratejik hedefler geliştirmektir. Sürdürülebilirlik iyileştirmeleri için bir başlangıç noktası belirlemeye olanak tanıyan işletmeler, sürdürülebilirlik etkileri hakkında da bilgi edinmelidir.

Bu adım, işletmelerin mevcut iş modeli değer zincirinin ve temel sürdürülebilirlik konularının (potansiyel olarak bir önceliklendirme analizi dahil) değerlendirilmesini gerektirdiğinden özellikle zahmetli ve maliyetli olabilir. Bu adım, aynı zamanda daha sürdürülebilir bir modele geçişin geliştirilmesini ve planlanmasını da içerir.

3. Karar

Sürdürülebilir geçişin temel noktası, yapılan işlerin sürdürülebilir olacak şekilde ayarlanmasıdır. Bu üçüncü aşama, temel amaç ve hedefler aracılığıyla sürdürülebilir bir iş vizyonunun geliştirilmesini ve

sürdürülebilirlikle ilgili hayati öneme sahip stratejik hedeflerin ve bunlara ulaşmak için gerekli eylemlerin belirlenmesini içerir.

4. Bilgi

Sürdürülebilirlik açıklamaları (özellikle dış paydaşlara) ancak sürdürülebilirlik performans önlemleri ve açıklanacak iyileştirmeler olduğunda anlamlı hale gelir. Sürdürülebilirlik açıklamaları, şu an için Avrupa'daki çoğu KOBİ için isteğe bağlıdır. Ancak KOBİ'lerin iş ortakları belirli sürdürülebilirlik veri noktaları veya daha kapsamlı raporlar isteyebilir.

Bu tür taleplerin gelmesi durumunda daha küçük işletmelerin de hazır olması gerekir. Bu adım ister finansman sağlayıcılara, ister iş ortaklarına, tedarikçilere, düzenleyicilere veya tüketicilere yönelik

olsun, işletmenin sürdürülebilirlik ölçümlerinin ve iyileştirmelerinin hazırlanmasını ve bunların bildirilmesini içerir.

5. Sunum

Son adım olarak, iş ortakları tarafından talep edilmesi halinde, KOBİ'lerden sağladıkları bilgilerin sürdürülebilirlik girişimlerinin doğru, adil ve önemli bir yansıması olduğunu göstermeleri

istenebilir. Bu, Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) kapsamında listelenen KOBİ'ler için gereklidir. Açıklanan sürdürülebilirlik bilgilerine güven duyması gereken KOBİ'lerin iş ortaklarından gelen artan bir talep olabilir. Bu her durumda işletme için bir varlık olabilir. En iyi uygulama, bir güvence hizmeti gerçekleştirmek için denetçi gibi bağımsız bir dış güvence hizmet sağlayıcısının sürece dahil olması olacaktır. Bu hizmet sağlayıcısına sahip olmak; KOBİ'lerin kendileri için belirlediği bir hedef bile olabilir

KOBİ'lerin hazırlanmak için hemen atabileceği 5 adım ise şöyle ifade edilmiştir:

1. Uzmanlara, meslek mensuplarına, bilgi noktalarına ve diğer paydaşlara ulaşım
2. İşletmenin gelecek vizyonunu yansıtmak
3. Sürdürülebilirlik bilgileriniz haritalandırın ve önceliklendirin
4. Değer zincirinizi analiz edin, önceliklendirin ve onlara ulaşın.
5. Dönüşüm hedeflerini ve önlemlerini geliştirin.

NOT: Ayrıntılı bilgi edinmek için aşağıdaki kaynağa ulaşabilirsiniz:

<https://accountancyeurope.eu/publications/5-step-starting-guide-to-a-sustainabletransition-for-smes/>

Türkçe çevirisi de TÜRMOB tarafından yayınlandı: TÜRMOB Uluslararası Yıl: 17, Sayı: 96 (Aralık 2023)



“This page is left blank for typesetting.”



Bu sayfa dizgiden dolayı boş bırakılmıştır

VERGİ DAVALARINDA ÖZELLİKLİ BAZI KONULARIN İNCELENMESİ

Mustafa Alpaslan

Dr., SMMM, Türkiye, e-mail: m.alpaslan@windowslive.com

1-VERGİ DAİRESİ TARAFINDAN: AYNI VERGİ BORCUNUN EŞ ZAMANLI İKİ MÜKELLEFTEN MÜKERRER OLARAK ÖDEME EMRİ İLE İSTENMESİ

Bilindiği üzere, aynı verginin alacaklı vergi dairesine karşı ödenmesinden her şeyden önce o verginin kanunla belirlenen esas mükellefi sorumludur. Ancak, elli bazı durumlarda vergilerin ödenmesinden esas borçlu mükellefin yerine veya esas mükellefle beraber, yasalarda gösterilen şekli ile üçüncü şahıslarda sorumlu olabilmektedirler. İşte bu gibi durumlarda alacaklı vergi dairesi bütün kişilere ödeme emri tebliğ etmektedir. Aynı borç aynı anda ayrı ayrı kişilere tebliğ edilmesi durumunda ödeme yapan kişiler bazen biri diğerinden haberdar olmayabilmektedir. Hatta bazı durumlarda asıl borçlu yönünden borç zamanaşımına uğramış olsa bile bu borç diğer ikincil sorumlulara zamanaşımına uğramış olsa bile ödeme emri tebliği yapılabilmektedir.

Ödeme emri, konu edildiği amme alacağının yaratan idari işlemten ayrı ve müstakil diğer bir idari işlemdir.¹ Kuşkusuz ödeme emri düzenlenmesinin sebebi vadesinde yatırılmayan kamu alacağının yaratan başka bir işlemdir. Bu işlem olmadan kamu alacağı hukuken doğmayacağından ödeme emri düzenlenmesi de söz konusu olamaz. Yani ortada zincirleme bir işlem söz konusudur.²

Bu nedenlerle görüşümüze göre zamanaşımı, sadece borç yönünden değil borçlu yönünden de dikkate alınmalıdır.³ Dolayısıyla asıl borçlu şirket yönünden uygulanan haciz ya da diğer işlemler ikincil sorumlu olan ve kamu borçlusu sıfatını dahi ancak kendisine tebliğ edilen ödeme emriyle kazanan ikincil sorumlu açısından geçerli değildir. İkincil sorumlu açısından borç ikincil sorumluluktan kaynaklanmakta olup ödeme emrinin tebliği ile oluşmaktadır.

¹ ŞENTÜRK Akın Gencer, Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları – 2, Etki Yayıncılık, İzmir, Şubat 2010, s.280.

² CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, s.159.

³ ALPASLAN Mustafa – SAKAL Mustafa, Vergi Hukuku Uygulaması – I, Ocak 2008, İzmir, s.345

Citation/Atf: ALPASLAN M. (2023).VERGİ DAVALARINDA ÖZELLİKLİ BAZI KONULARIN İNCELENMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 107-112

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Mustafa Alpaslan
E-mail: m.alpaslan@windowslive.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Bu nedenle daha borç doğarken zamanaşımına uğramış ölü doğmuştur. İkincil sorumlu önceki safhalarda kamu borçlusu dahi değildir. Kanun hükmüne göre “*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı basından itibaren 5 yıl...*” geçmekle zamanaşımına uğramıştır.

İkincil sorumluluk çerçevesinde tebliğ edilen ödeme emrinde yer alan yedi günlük süre kamu alacağının vadesi olmayıp, ikincil sorumluya ödeme için tanınan ayrı bir süredir. İster Vergi Usul Kanunu’nda yer alan “*Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme⁴ süresinin son günü verginin vadesi tarihidir.*”⁵ ve isterse 6183 sayılı Kanunda yer alan “*Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. ... Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür.*”⁶ hükmü dikkate alınsın ikincil sorumluya tebliğ edilen ödem emri ile yeni bir vade belirlenmemektedir.

Dolayısıyla kamu borcu asıl borçlu (ya da zamanında işlem yapılmış diğer ikincil borçlular) açısından zamanaşımına uğramamış dahi olsa diğer ikincil sorumlular açısından zamanaşımı gerçekleşmiş ve bunlardan borcun tahsil edilme imkânı kalmamıştır. Asıl borçlu hakkında yapılan işlemler ile zamanaşımı kesilmiş⁷ ya da durmuş⁸ ise bu sadece hakkında işlem yapılan asıl borçluyu bağlayacaktır.⁹

Diğer taraftan alacaklıya karşı, ancak her biri borcun toplamından sorumlu olmayı kendilerini bağlayacak şekilde beyan eden birden çok borçlu arasında teselsül olacağına ve böyle bir beyanın yokluğu halinde teselsül ancak kanunun belirlediği durum-

larda söz konusu olacağına,¹⁰ Kanun koyucu gerek Vergi Usul Kanunu ve gerekse 6183 sayılı Kanun hükümlerinde ikincil sorumluluğu düzenlerken müteselsil sorumluluk kavramını kullanmadığına göre ikincil sorumluların vergi borcundan kaynaklanan sorumluluğu müteselsil sorumluluk olarak değerlendirilemeyecektir.¹¹

Hal böyle olunca, alacaklı, müteselsil borçluların tamamından ve birinden borcun tamamen veya kısmen ödenmesini istemeye yetkilidir, borcun tümüyle ödenmesine kadar bütün borçluların sorumluluğu devam eder¹² ve zamanaşımı, müteselsilen borçlu olanlardan birine kası kesilince/bitince diğerlerine karşı da kesilir/biter¹³ hükümlerinin kamu borçlarında ikincil sorumluluk yönünden uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim vergi hukuku dışında kalan diğer uygulamalarda; tam teselsülde, borçlulardan birine karşı zamanaşımı kesilince, ötekilere karşı da kesileceği ve başka bir ifadeyle zamanaşımının kesilmesinin diğer müteselsil borçlulara da sirayet edeceği, eksik teselsülde zamanaşımının borçlulardan birine karşı kesilmesinin ise ötekine karşı da kesilmesini gerektirmediği kabul edilmektedir. Borçlar kanunu’nun 34. maddesinin 51. maddede öngörülen noksan teselsül hallerinde uygulanması olanağı yoktur. Bu sonuç, teselsülün Borçlar kanunu’nda 50 ve 51. maddelerinde ayrı ayrı ve değişik koşullarla düzenlenmiş olmasına, ayırım fikrine ve adalet düşüncesine uygun düşmektedir. Zira yalnız başına olsaydı, zamanaşımından yararlanabilecek iken, sırf öteki kişilerin kusurlu eylemlerine iradesi dışında katılması

4 6183 sayılı AATUHK.nun 3. maddesine göre “*Amme borçlusu veya borçlu terimi: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*” ifade etmektedir.

5 213 sayılı Vergi Usul Kanunu md. 111

6 6183 sayılı AATUHK md. 37

7 6183 sayılı AATUHK md. 103

8 6183 sayılı AATUHK md. 104

9 ALPASLAN Mustafa, Uygulamada Vergi Davaları ve AHİM’e Müracaat, İzmir, 2012, s.43

10 Borçlar Kanunu md. 141

11 AY Hakan – ALPASLAN Mustafa – KAYA Eda, Vergi Uygulamalarında E-Tebliğ ve E-Haciz, İzmir, Kasım 2011, s.62

12 Borçlar Kanunu md. 142

13 Borçlar Kanunu md. 134

yüzünden, zamanaşımından faydalanmaması, öteki kişilere karşı zamanaşımı süresi içinde yapılan işlemlerin, bunun için de zamanaşımını keseceğinin kabulü, hak ve adalet ilkelerine ters düşmektedir.¹⁴

Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun hükümlerinde ikincil sorumlular açısından asıl borçlu ile ikincil sorumlular arasında bir tam teselsül olduğundan söz edilemeyeceğinden¹⁵ ve teselsül kavramının Borçlar Kanunu düzenlemelerine göre değerlendirilmesi gerekli olduğundan, asıl borçlu ya da ikincil sorumlulardan her biri için zamanaşımı hükümleri (ve dolayısıyla kesilmesi, durması dahil) ayrı ayrı dikkate alınmak durumundadır.¹⁶

Son zamanlarda vergi daireleri asıl amme borçlusu için tebliğ edilecek ödeme emirlerini asıl borçluya tebliğ edemeyip, ikinci planda sorumlu bulunan¹⁷ şirket ortaklarına, şirket müdürlerine veya mirasçılara veya vergi mükelleflerinin sorumlularına, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerine ödeme emri tebliği yapılmalıdır. Burada dikkate edilecek en önemli nokta asıl borçlu yönünden zamanaşımına uğramış borcun daha sonra diğer potansiyel amme borçlularına ödeme emrinin mükerrer tebliğ edilmesi işlemidir.

2-VERGİ İNCELEMELERİNDE PTS VEYA EDS KAYITLARINDAN YOLA ÇIKILARAK AÇIKTAN AKARYAKIT SATIŞI YAPILDIĞI İDDİALARININ HUKUKSAL DEĞERİ

Son yıllarda akaryakıt sektörü üzerinde vergi incelemeleri yoğun bir şekilde sürdürülmektedir. Sonuçta düzenlenen raporlara göre mükelleflere önemli cezalı tarhiyatlara yapılarak, 3 kat VZC kesilerek durum gerek Asliye Ceza Mahkemelerine ve gerekse EPDK kurumuna bildirilmektedir. Bir kat

kesilen vergi ziyayı cezaları için tarhiyattan önce uzlaşma mümkün olmakla birlikte, 3 kat kesilen vergi ziyayı cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmemektedir. Bir kat vergi ziyayı kesilen mükellefler için uzlaşma yolu açık olmakla beraber bunlar hakkında Asliye Ceza Mahkemesine dava açılması idare tarafından mümkün değildir. Sonuçta pek çok vergi mükellefi aşağıdaki durumlar ile karşı karşıya gelmektedir.

1- Son yıllarda yapılan cezalı vergi tarhiyatında önce bir Vergi Tekniği Raporu düzenlenmekte, ardından ya inceleme elemanı tarafından bu rapora dayanılarak Vergi İnceleme Raporu düzenlenmekte veya VTR Takdir Komisyonuna iletilerek re'sen tarh matrahının tespiti yoluna gidilmektedir. VTR, takdire veri sağlamak amacıyla takdir komisyonlarına iletilmekte, Takdir Komisyonlarınca da, Re'sen Takdir için gereken (ve hatta zorunlu olan) "araştırma" görevinin yerine getirilmesini sağlayan bir rapor olarak değerlendirilmektedir. Vergi tekniği raporları esasen idare davaya konu edilmemekle beraber inceleme elemanı tarafından matrah tespiti dışındaki hususları ortaya koymak ve vergi incelemesine veya takdir komisyonlarına veri sunmak dışında bir geçerliliği bulunmamaktadır. Bu vergi tekniği raporları esas alınarak daha sonra vergi inceleme raporları düzenlenmektedir. İnceleme elemanları genel durum araştırması, özel nitelikli tespitlerin sağlanması ve sadece bir mükellef için değil, birden çok kişiyi ilgilendiren durumlarda - "vergi mahremiyetini" de dikkate alarak - "Vergi Tekniği Raporu" hazırlamaktadır. Bu rapor, bir vergi inceleme raporu mahiyetinde değildir ve doğrudan tarhiyat dayanağı olarak kullanılmaz.

2- 3 kat VZC kesilen mükellefler Asliye Ceza

14 Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bu yöndeki 07.03.1986 tarih ve E:1984/10-250 K:1986/205 sayılı kararının gerekçesinde yer alan "Nitekim, doktrinde eksik teselsülde sorumlulardan bir kısmına karşı zamanaşımının kesilmesinin öteki müteselsil sorumlulara sirayet etmeyeceği çoğunlukla kabul edilmektedir. (Bkz. Oğuzman; Borçlar Hukuku, Sh. 219; Tekinay, Borçlar Hukuku, Sh. 434, 1425-1426; Tandoğan, Mesuliyet Hukuku, Sh. 383; Çenberci, SSK. Şerhi, Sh. 301, 192)" açıklamasına özellikle dikkat çekmek isteriz.

15 Aksi yönde görüşler için Bkz. GERÇEK, Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2005 yılı 54. Cilt Sayı 3, S:182

16 Bkz. ŞENTÜRK, age. s.290-298.

176183 sayılı yasa md.3

Mahkemesinde yargılanmaktadır.

3- Olay EPDK kurumuna intikal ettirilerek mükelleflerin istasyonları kapatılabilmektedir.

4- Mükelleflerin bütün alışları gerçek olduğu halde satışlarının örneğin; binde birlik kısmı toptan akaryakıt satışına dayalı olmasına rağmen sahte olarak kabul edilmektedir. Bu konuda PTS kayıtları baz alınarak mükelleflere cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır. Oysa ki, PTS kayıtları her zaman vergi tarhiyatında bir veri olarak kullanmamaktadır. Hatta yargıya intikal eden pek çok konuda vergi yargısı PTS kayıtlarına tarhiyatta veri olarak dikkate almayıp, kaçak akaryakıt satışına PTS kayıtlarını bir veri olarak kabul etmemektedir. Oysa ki, idari görüş yargının görüşünün tam aksi yönündedir. Uygulamada bazı durumlarda HTS kayıtlarında da hatalar ortaya çıkmaktadır. Örneğin;

a- Aynı taşıma aracına ait plaka ilgisiz iki lokasyonda görüntülenmiş ise HTS kayıtları şahit ifadesi olmadan ancak zayıf bir delildir. Hatalı plaka kaydı, hatalı plaka tespiti, sahte plaka kullanılması gibi çok sık karşılaşılan olaylar dikkate alındığında bir kamyonun/tankerinin HTS kaydı sağlam bir delil değildir.

b- HTS kayıtları, mutlaka, araç sahibi ya da sürücüsünün ifadesine baş vurularak desteklenmelidir.

c- Yani, bazı durumlarda, Danıştay kararında sözü edildiği gibi tanık ifadesinin başka delillerle güçlendirilmesi değil, delil sayılan belgenin ancak tanık ifadesiyle pekiştirilmesi gerekmektedir.

d- Tanık ifadesi vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgisi bulunmayan ancak ifadeyi güçlendiren (tamir bakım, kantar ölçümü, kaza veya trafik ceza tutanağı, köprü-tünel geçiş fişi vs. gibi) belgelerle diğer delillere nispetle daha güçlü hale gelebilmektedir.¹⁸

5- PTS 'ye ilişkin olarak verilen bir istinaf Mahkemesi kararında: "Plaka Takip Sistemi

verilerinden yola çıkılarak akaryakıt bayisi olan davacı şirketin sahte belge düzenleyicisi olduğu söylenemez" şeklinde İzmir Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilmiş en güncel 10.01.2023 tarihli bir karar mevcuttur. Dolayısıyla vergi hukukunda ispat vasıtası olarak her zaman PTS kayıtları (Plaka Takip Sistemi) esas alınmaması gerekir. Çünkü, PTS kayıtlarında da zaman zaman sağlıklı sonuçlar elde edilebilmektedir. Tek başına PTS kayıtlarının bir veri olarak ele alınması hukuken mümkün bulunmamaktadır. Önemli olan akaryakıt giriş-çıkış emtia dengesinin tutturulmasıdır. Burada bayilerin toptan satış, perakende istasyon satışları, yazarkasa pos cihazlarıyla yapılan satışlar, mal satış iadeleri, incelemeler sırasında dikkate alınmalıdır.

6- Vergi incelemesinde ispat yükümlülüğü ve tanık ifadeleri olayın durumuna göre kullanılabilecektir. Tanık olarak ileri sürülen kişinin tanık ifadesinin kanıt olma özelliğinin zayıflığı değil, ifadenin şaibeden ve her türlü muvazaadan arındırılmış olması gerekecektir.

3-VERGİ MÜKELLEFLERİNİN MUHASEBE KAYITLARINI İKİZ DEFTER OLARAK TUTMALARI VE HİLELİ VERGİ SUÇU İDDİASI

1-KONUYA GİRİŞ VE BİRKAÇ SÖZ

Bilindiği üzere, 213 sayılı VUK hükümlerine göre mükelleflerin kullanacakları yasal defterleri kullanmaya başlamadan önceki yılın Aralık ayı içerisinde ilgili notere tasdik ettirmeleri zorunludur. Yasal defterle ile beraber mükelleflerin ikinci bir tasdiksiz el defteri kullanmaları vergi suçu olarak tanımlanmıştır. 213 sayılı VUK md. 344/1 hükmüne göre; Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasının tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter ve kayıtlara kaydetmek şeklinde tanımlanmıştır.¹⁹ Buradan da anlaşılacağı üzere çift defter kullanma ve tutma fiilinde temel amaç; burada asıl tartışma götürür nokta, vergi

¹⁸ Tuncer Ertuğrul, Vergi İncelemelerinde İspat Yükümlülüğü ve Şahit İfadelerinin Önemi, Muhasebetr, 12.01.2023

¹⁹ HÜVEZ, İbrahim – UYAR, Adnan, " Çift Defter Kullanmak", 1996 – Haziran, Sayı:178

matrahını azaltmak için kanunen tutulması mecburi defterler yerine, başka defter ve kağıtların kullanılması konusudur. Yani bir yanda tasdikli olan esas kanuni defterler varken, diğer yanda kısmen veya tamamen bunun yerine kullanılmak istenen diğer bazı defterler ve kağıtlar bulunmaktadır. Kısaca açıklamak gerekirse; Kanuni defterlere yapılan kayıtlar her şeyden önce mükellefin gerçek kazancını doğru şekilde tespit etmek amacıyla yönelik normal yasal kayıtlardır.

2- MUHASEBEDE İKİZ DEFTER TUTULMASI FİİLİ NEDİR

Çift defter veya kayıt tutmakta ki asıl amaç; vergi matrahını gizlemek, ödenecek vergiyi azaltmak ve bazı işlemler sonucunda kısmen veya tamamen gayri resmi defterlerde veya kağıtlara kaydı suretiyle kayıt takip edilmesidir.

Bilhassa , kâr ve zarar hesaplarını ilgilen-diren konularında yapılan çift kayıt tutma fiilleri yasal defterlere zaten geçirilmediği için mükellef veya şirket açısından gerçek durum bu ikinci defter kayıtlardan rahatlıkla takip edilecek, alacak ve borçlar tahsil edilecek veya ödenecektir. Bu gibi işlemler daha çok tarımsal faaliyet alanlarında tüccarlar tarafından müstahsile önceden faiz mukabilinde para verilmesi işlemlerinde görülebilmektedir. Aynı uygulama toptancılar tarafından kendilerine bağlı satıcı müşterilere hem mal ve hem de yanı sıra faiz mukabilinde ödünç para verilmesi işlemlerinde görmek olasıdır. Benzeri uygulamalar taksitle otomobil veya ticari araç satan işletmelerde senet mukabili araç satışlarında faiz karşılığı vade uzatımı şeklinde taksit senetlerinin ötelenmesinde de rastlanılmaktadır. Burada da müşterilerin, senetleri, ödemeleri, taksit atlatılması, vade uzatımı, vs. hesap ve kayıtlar bilgisayar sistemi üzerinde de ikinci bir kayıt tutularak takip edilebildiği sıklıkla görülebilmektedir.

Özetle, yasal olarak tutulan defterlerde ki hesap ve kayıtlar ile diğer gölge defterler ve kayıtlara düşülen notlar ve kayıtlar birbirini tutmuyorsa, çift kayıt tutumu söz konusudur. Başka bir ifade ile vergi matrahının

doğru olarak tespitine yarayacak bilgiler kanuni defterlere yazılmaz ve vergi kaçır-mak amaç ve kasdıyla diğer gölge defter ve kayıtlara transfer edilmektedir. Burada da, kayıtların birbirini bütünlemesi ve doğrulaması söz konusu değildir. Yasa koyucu, bu iki ayrı defter ve kağıtlar arasında irtibat kurarken, diğer defter ve kayıtlara aktarılan kayıt ve notların yasal defterlere aktarılması gereken kayıtlardan olmasını istemiştir. Demek ki, diğer defter ve kağıtlarda ki bilgiler eğer işletmenin ticari faaliyeti ve vergi matrahı ile ilgili değil ise, o vakit suç unsuru yoktur. Çünkü burada, vergi ziyanına yönelik bir hileli eylem ve kasıt unsuru da mevcut değildir.

3. YARGITAY KARARLARINA GÖRE ÇİFT DEFTER KULLANIMI

Yargıtay kararlarına göre, tasdiksiz sevk irsaliyesi kullanan ve bu belgeler ile sevk edilen mallar için, fatura da düzenlemeyen mükellefin bu gelirlerini yasal defter ve kayıtlarına intikal ettirmemesi, 213 sayılı VUK md. 344/1 hükmüne göre kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Yargıtay tarafından verilen bir kararda, “.... 213 sayılı kanunun 344/1 yoluyla 358 ve 360. maddelere göre mahkumiyet kararı verebilmesi için, vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter ve kağıtlara kaydedilmesi gerekmektedir. Bu nedenle; bozma ilamında belirtilmesine rağmen özel defterlere yazılanların yasal defterlere kaydedilip kaydedilmediği ve böylece vergi matrahının azalmasına yol açılıp açılmadığı araştırılıp tespit edilmeden eksik inceleme ile karar verilmesi, Kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı istem gibi (BOZULMA-SINA), oybirliğiyle karar verildi...”

Sonuç olarak, çift defter kullanılması fiilinde belli başlı kriterler göz önünde bulundurulmaktadır. Öncelikle, çift defter tutulmasının sonucunda ortada bir vergi kaybına neden olunacak, vergi matrahının azaltılmasına

etki edecek kayıtların ikinci bir yerde gölge kayıt olarak takibi gerekecektir.

4-SONUÇ YERİNE

1- Mükellefin yasal defter ve belgeleri dışında tasdiksiz ikinci bir kayıt tutarak vergi matrahını aşındırması ve ödenecek vergiyi azaltması fiili gerçekleşmiş olmalıdır.²⁰

2- Gölge kayıtların vergi mükellefi olmayan veya defter tutması zorunlu olmayan mükellefler tarafından tutulması vergi suçunu oluşturmaz. Dolayısı ile, çift defter ve belge kullanılması fiili oluşmaz.

3- Aramalı vergi incelemelerinde, arama sırasında mükellefin gerçek hasılatını özel ajanda, masa takvimi, özel kartlar, vb. kağıtlara yazıldığı tespit edilmektedir. Buradan hareket ile ajanda veya özel defterlerde tutulan kayıtlar ile resmi kayıtlar arasında herhangi bir farklılık bulunmaması esastır. Tasdiksiz kullanılan gölge kayıtlar ile resmi kayıtlar arasında ki farklılık mevcut ise, çift kayıt tutulduğu anlamı çıkar.²¹

4- Kanuni defterlere kaydı mecbur olmayan işlemlerin diğer defter ve belgelere kayıt edilmesi fiili, çift defter tutma kavramına girmez. Örneğin; bir mükellefin yaptığı kişisel harcamaları ve mutfak masraflarının tutulduğu defter “çift defter” kavramına dahil edilmez.

5- Çift kayıt tutularak resmi defterlere ek olarak tutulan gölge kayıtlarla vergi matrahı ile ilgili bilgilerin olmayışı çift defter kullanma suçunu oluşturmaz. Burada, çeşitli muhasebe hileleri yapılarak gölge kayıtların vergi kaybına neden olucu fiillerden oluşması gerekir.²²

6- Çift defter tutma fiilinin, verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce saptanması halinde, ortaya çıkan

suç kaçakçılık suçu olmayıp, kaçakçılığa teşebbüs suçudur. Yapılan İşlemlerin Vergi Matrahını Azaltacak Biçimde Olması Yasal defterlere geçirilmeyip, özel defterlerde toplanan kayıtların, vergi kaçakçılığı suçu sayılabilmesi için, bunun vergi matrahını azaltıcı bir sonuç doğurması gerekmektedir. Eğer özel defter ve evraktaki kayıtlar, esas defterdekilerin aynı ise, çift defter suçunun oluşumundan söz edilemez. Çünkü, kanuni defterlerdeki bilgilerin, diğer defter ve evrakta tekrarından, vergi matrahını azaltan bir durum ortaya çıkmayabilir. Bunu örnek olarak, titiz bir vergi mükellefinin, yangın, su basması, deprem vb. nedenlerle, esas defterlerinin elinden çıkabileceğini düşünerek, ayrı özel defter tutmasını gösterebiliriz. Bu durumu çift defter kullanma olarak kabul etmemek gerekir. Aynı şekilde, yabancı işletmelerin kendi dillerinde tuttıkları defter ve kayıtlar, müsvedde olarak kullanılan defterler, vergi matrahını azaltmayacak bilgileri içinde topladığı sürece ikinci defter olarak düşünülemez.²³

7- Resmi kayıtlara ilave olarak tutulan gölge nitelikli kayıtların Türkçe yerine herhangi bir yabancı dilde yazılarak takip edilmesi fiili de, çift kayıt tutma fiili olarak değerlendirilmektedir.²⁴

8- Çift defter tutma fiillerinin, hesap dönemi kapanmadan tespit edilmesi halinde gelir veya kurumlar açısından beyan dönemi ertesi yılın Mart veya Nisan ayı olacağı için bu vergiler açısından, vergi kaybı söz konusu olamaz. Başka bir ifade ile yıllık gelir vergisinin beyan dönemi ertesi yılın Mart veya Nisan ayı olacağı için burada vergi kaybı söz konusu değildir.²⁵

20Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:1999/2377 – K:1999/3931 sayı ve 28.04.1999 tarihili kararında “sanığın hesap ve işlemleri kanunen tutulması gereken defterler yerine matrahı azaltacak biçimde başka defter ve kağıtlara kaydetmek suretiyle eylem yapmasında mahkumiyeti yerine beraat kararı verilmesi” bozma nedeni yapılmıştır.

21 ÖZYER M. Ali, Vergi Usul Kanunu, 6. Baskı, Temmuz 2014, Maliye Hesap Uzmanları, İstanbul, 2014, s. 303

22DOĞRUSÖZ Bumin, Vergi Sorunları, Şubat 2008, s.98, ALPASLAN Mustafa – ŞENTÜRK Akın, “Hesap ve Muhasebe Hilesi”, Etki Yay. 2. Baskı, İzmir 2009, s.100

23DONAY, Süheyl, “Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları”, Beta Yayınları, 2008 – İstanbul , s.131

24 ERMAN Sahir, Vergi Suçları, İst. 1988, s.52

25 Bkz: ALPASLAN Nazlı Gaye, Vergi İhtilafları İle İlgili Makale, Yorum ve İncelemeler, İzmir-2015

CUMHURİYETİMİZİN 100. YILINDA KURULUŞTAN BUGÜNE VERGİSEL GELİŞMELER

Beyza Totur

SMMM, Türkiye, email: beyza_krbtn@hotmail.com

Cumhuriyetimizin ilan edilmesi ile birlikte, en fazla yapılan düzenlemeler ve çıkarılan kanunlar arasında vergi ve vergilendirme uygulamaları bulunmaktadır. Savaşın yeni çıkmış, her alanda kurtuluş ve bağımsızlık mücadelesi veren, ekonomik olanakları sınırlı olan Cumhuriyetimiz, öteden beri uygulanan bazı vergileri kaldırmıştır. Yol vergisi, Hayvanlar vergisi (Ağnam), İktisadi buhran vergisi (muavazene) gibi ek vergiler konulmuştur. Kaldırılan vergiler arasında en önemlisi aşar vergisidir.

(Aşar vergisi (Öşür))

Köylülerin ürettikleri tarım ürünleri için %10 oranında alınan vergi idi. Osmanlı devletinin temel gelir kalemini oluşturan vergi, arazi para ile sulanıyorsa yirmide bir oranında verilmekte idi.

Osmanlılarda Aşar uzun yıllar varlığını devam ettirmiştir. Kaynağını şer'i hükümlere dayandıran ve Kur'an'da geçtiğini ifade eden çalışmalar olduğu gibi (Asker & Yıldız, 2014: 179) Tevrat'ta da Aşar uygulamasından bahsedildiği görülmektedir (Tevrat, 27/30-32. Ayet). Aşar, toprak mahsulleri üzerinden % 10 oranında alınan bir vergi türüdür. Öşür kelime manası olarak onda bir anlamını ifade etse de % 10'luk vergi oranı Cumhuriyetin Erken Döneminde Vergi Uygulamaları her uygulamada geçerli değildi. Geçmiş uygulamalarda bazı zirai ürünler üzerinden % 10'un aşağısında bazı ürünler içinse % 10'un üzerinde bir oranın uygulandığı görülmüştür. Mesela, Rumeli'de 1/8 olan oran, Basra ve Halep'te 1/3 ile 1/2 arasında değişiyordu. (Palamut, 1987: 70).

İlk olarak 17 Şubat 1923 tarihinde gerçekleştirilen İzmir İktisat Kongresi'nde Aşar Vergisi'nin kaldırılması yönünde karar alınmıştır. Alınan bu kararın ardından Aşar Vergisi 2 yıllık bir süre daha uygulanmaya devam etmiştir. Resmi olarak tamamen kaldırılması 1925 yılını bulmuştur.

İlk uygulamaya konulan vergilere baktığımızda bazı sorunlar ile de karşılaşmıştır. Bu vergileri biraz **incelediğimizde durumu daha net görmekteyiz.**

Citation/Atf: TOTUR B. (2023). CUMHURİYETİMİZİN 100. YILINDA KURULUŞTAN BUGÜNE VERGİSEL GELİŞMELER. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 113-123

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Beyza Totur
E-mail: beyza_krbtn@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Yol vergisi,

Her dönem değişen hane başına düşen rakamsal bir borcu ifade ediyordu ve mükellefiyetin parasal olarak ödenememesi ya da ödemedi kaçınılması halinde, bedensel olarak yol işlerinde en az 3-4 gün çalışmayı gerektiren bir yükümlülük idi.

19 Ocak 1925 tarihinde 23 madden oluşan 542 sayılı yol muafiyeti kanuna göre, 18-60 yaş arası her erkek yol vergisine tabidir. Vergi bedenen ve bizzat çalışmak istemeyenler tarafından nakdi olarak ödeniyordu. Ancak maluliyeti sabit olan fakirlerle hayatta beş çocuğu olanlar, öğrenciler, silahaltındaki ordu ve Jandarma, tarım da çalışanlar yol vergisinden muaftı.

Vergi mükellefleri tarafından bedenen veya nakden yerine getirilen bir yükümlülüktü. Yol vergisi, vatandaşların gelir düzeyine bakılmaksızın, her vatandaştan eşit miktarda alınmıştır. Yol vergisinin bu özelliği, verginin tahsil edilmesinde önemli problemlerin ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Yol Vergisi, değişik sebeplerden dolayı her dönemde kamuoyunun tepkisini çekse de Demokrat Parti Dönemi'ne kadar uygulamada kalmıştır. Hükümetler yapılan eleştiriler karşısında yol vergisi kanununda zaman zaman yeni düzenlemeler yapmak zorunda kalmıştır. Bu düzenlemelerde kamu yararı ve vatandaşın tepkisi dikkate alınmıştır. Yol Vergisi uygulaması yol giderlerinin karşılanması için başka vergilerin içinde buna pay ayrılması devam etmiştir

Bu konuda kaynaklarda Manisa valiliği ile yazışma kaynakları değerli bir örnektir.

(KAYNAK Gülben MAT)

Nafia Vekâleti 1932 yılında yol vergisinden daha iyi bir şekilde yararlanılması amacıyla 29 maddelik bir muhtıra hazırlamıştır. Bu muhtıraya göre; Türkiye'de bulunan şoselerin durumu şöyle özetlenmiştir: 7.674 + 686 Muntazam Şose 7.626 + 403 Tamire muhtaç şose 4.699 + 499 İmalat-ı snaiye si yapılmış tesviye-i türabiye 5.624 + 068 İmalat-ı snaiye si yapılmamış tesviye-i türabiye 8.687 + 515 Ham araba yolu 34.312 + 171. Muhtıra-

da verilen rakamlar belirtildiği gibidir. Ancak toplamada ilk sayı 34.310'na ikincisi de 2.171'e karşılık gelmektedir. Burada bir hata olduğu görülmektedir. Vilayetlerin 1931 yılı bütçelerine göre yol vergisiyle mükellef olanların toplamı: 50 BCA, 030.10.155.90.9/159. 51 BCA, 030.10.155.90.9/159/42. Cumhuriyet Döneminde Uygulanan Yol Vergisi: Manisa Örneği 327 1.409.200 ü Nakden 774.375 i Bedenen Olmak üzere 2.183.575 Kişiden ibaret ti. Vilayetlerin 1932 yılı bütçelerine göre yol vergisi ile mükellef olanların toplamı: 1.479.161 i Nakden 732.543 ü Bedenen, ceman 2.211.704 Kişiden ibarettir. 1931 yılı bütçesine göre Umum Vilayetlerin yol parası tutarı: 7.584.180 nakden, 4.196.771 bedeni hizmetin nakitle ifadesi 11.780.951 Liradan ibarettir. Bütçelerde Vilayet Genel Meclislerince hesaplanan ödeneğin ancak %70'nin tahsil edilebildiği belirtilmektedir. Bütün Vilayetlerin 1931 yılında yol, köprü inşa ve tamirine ayırdıkları para 2.486.347 lira iken 1932 yılında ise yol, köprü inşa ve tamirine 2.217.051 lira ayrılmıştır. Bu rakamların bütçelere ayrılan kısımlarıdır. Bunların yıllar içinde bizzat harcama oranları 1927, 1928 ve 1929 yıllarındaki harcamalara göre ancak %60 oranındadır. İstihdam edilen ameleden yeterli biçimde yararlanılamadığı ifade edilmiştir. Çünkü amelenin işe gelmesi düzenlenememekte, yol olan yerde amele, amele olan yerde ise genelde iş bulunmamaktadır. Bu da birçok şikâyet ve suiistimal e neden olmuştur. Çalışma zamanının boşa harcanıldığı görülmektedir. Bayındırlık işlerinin yıllık masrafı iki milyondan fazla tutmaktadır. Buna karşılık fen memurları, hizmetli ve diğer görevliler için genel ve özel bütçelerden ayrılan oranın yıllığı iki milyondan fazladır.⁵² Bu veriler verginin giderleri karşılamadığını ya da birbirini sıfırladığını 52 BCA, 030.10.155.90.9/159/42. Gülben Mat 328 göstermektedir. Yol parası adı altında toplanan verginin küçük bir kısmı yol yapımına ayrılmakta, geri kalanı altmış üç ilde farklı alanlara harcanmaktadır. Bu da verginin amacına uygun kullanılmadığını, verginin toplanması için çalışanlara, görevlilere daha çok harcama yapıldığını göstermektedir. Vilayetlerin yol yapımına ayıracakları

para miktarının, harcama kalemleri çok olduğundan zamanla azalacağı ve bayındırlık çalışmalarının, ameleleri bir yerden diğer yere taşımaktan öteye gidemeyeceği ifade edilmiştir. Madde 12;Otomobil, kamyon vb. araçların yapılan şoseleri bozduğu, yolların Avrupa'da olduğu gibi daha kaliteli yapılması gerektiği hatta Genelkurmay Başkanlığı'nın da bunu istediği üzerinde durulmuştur (Madde 13). Hatta şose inşasının masraflı olacağı buna karşın şoselerin daha dayanıklı olup, tamir masrafını azaltacağı belirtilmiştir. Her ilde fen memurları ve amele-i mükellefinin olduğu, yol yapımına belli bir ödenek ayrıldığı, ancak yol faaliyetinin çok yavaş ilerlediği, bu çalışma sistemiyle otuz dört bin kilometreden fazla yapılması gereken yolların, ihtiyacı karşılamayacağı üzerinde durulmuştur. Mahalli İdarelerin, maaşları verilen fen memurlarının harcırahlarını bile ödeyemedikleri dile getirilmiştir (Madde16). Vilayetlerin vekâlet hisseleri %15'e indirildiği halde düzenli olarak bunu merkeze gönderemedikleri ve merkezin de gelirlerin azlığından dolayı esaslı işlere başlamadığı ifade edilmiştir. 63 vilayette %50 ve %15'ten vekâlet hissesi olarak tahsil edilmeyen 2.129.267 lira borç bulunmaktadır (Madde 18). Vilayetler vekâlet hissesi olarak bu parayı tahsil etmişler ancak kanun hükümlerine rağmen Bakanlığa göndermeyip başka yerlere harcamışlardır. Nafia Vekâleti toplanan paraların büyük nehirler üzerinde ondan fazla köprü yapacak miktarda olduğunu açıklamıştır (Madde 18). Nafia Vekili, yol yapımının çıkmaza girdiğini, yolların Demiryolları ve Su İşleri gibi merkezileştirilirse düzeleceği kanısında olduğunu belirtmiştir (Madde19). 1930'lu yıllarda genel bütçeden şoselere önemli bir pay ayrılamayacağından merkezde toplanacak yol ödeneklerinin, bugünkü yol vergisini oluşturması zorunluluğu üzerinde durulmuştur (Madde 20). 1932 yılında vilayetlerin genelinde toplam 2.211.704 mükelleften; 1.479.161 kişi yükümlülüğünü nakden yerine getirmiş, 732.543 kişi de bedenen bu vergiyi ödemiştir.54 Muhtıradan Nafia Vekâletinin şu önerisi dikkat çekicidir: Bedeni mükellefler ve onların işleri vilayetlere bırakılarak, 1.479.161 kişi-

nin 53 BCA, 030.10.155.90.9/159/42. 54 BCA, 030.10.155.90.9/159. Cumhuriyet Döneminde Uygulanan Yol Vergisi: Manisa Örneği 329 yükümlülüklerinin nakit tutarı 7.988.655 liranın her yıl Bakanlık emrine alınması sağlanır, bu paraya karşılık yüz milyon liralık bir borçlanma yapılır ya da bir inşaat şirketine uzun vadeli ödemelerle bir milyonluk iş verilirse çok kısa bir zamanda ülkemizin on bin kilometre uzunluğunda bir şose ağına kavuşacağı belirtilmiştir. 1932 yılında Türkiye'nin otuz bin kilometrelik yol yapımına ihtiyaç duyduğu ve ilk başta on bin kilometrelik yol yapımının ülkemiz için ne kadar önemli olduğu ifade edilmiştir (Madde 22). Bazı yatırımların yıllık yol vergisini teminat göstererek yapılmasının, birçok şehirde işlerin açılması, halkın refah ve gelir düzeyinin artması açısından ne derece önemli olduğu üzerinde durulmuştur (Madde 23). Yükümlülüklerini bedenen ödeyenler, nakit vermek zorunda bırakılmamış, bu durum beklentinin aksine hoşnutsuzluğa neden olmamıştır. Bunun yerine mükelleflere, vilayetlerde ufak tefek bazı işler yaparak, yükümlülüklerini yerine getirme imkânı sağlanmıştır. Bunun yanı sıra halka yeni bir vergi yüklenmeyeceği de belirtilmiştir. Vilayetlerin yol parasından, nafia işleri dışında harcadıkları miktar, 1931 yılında 2.566.505 ve 1932 yılında da 3.402.109 liradır. Yol parasının, mükellef amele haricinde geri kalanı tamamı ile Bakanlık bütçesine alındığında, özel bütçelerde belirtilen miktar kadar açık meydana gelecektir. İl Özel İdarelerinin israf halinde olduğu, sıkı tasarruf tedbirleriyle bu israfın önüne geçileceği ileri sürülmüştür. Belediyelerin imar faaliyetlerinin çok dağınık olduğu, İbrahim Tali Bey'in de bu konuda şikâyetçi olduğu dile getirilmiştir. Belediyelerin imar faaliyetlerini Nafia Vekâleti tarafından verilecek talimatlara uygun olarak yapması, fen memurlarının da Bakanlık tarafından tayin edilmesi isteminde oldukları belirtilmiştir. Nafia Vekili de merkezde özel bir müdürlüğün oluşturulması şartıyla bunun yararlı olacağı görüşünü beyan etmiştir.56 Ayrıca bedenen mükellefi yetin birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de uygulamadan kaldırılması gerekliliği üzerinde durulmuş-

tur (Madde 28). Ülkemizin içinde bulunduğu şartlar göz önünde bulundurularak, elverişli, ekonomiye uygun, geniş kapsamlı bir yol yapım programının oluşturulması gereklidir. Programın kanun çerçevesinde uygulanmasıyla her yıl daha uzun şoselerin yapılacağı vurgulanmıştır (Madde 29).

II. Dünya Savaşı yıllarında verginin iki kat artırılması halkın ödeme gücünü oldukça zorlamıştır. Çok partili hayata geçişle birlikte yol vergisine ilişkin tepkiler muhalefetin desteğiyle daha da yükselmiştir. Demokrat Parti iktidarının kurulmasının ardından 1952 yılında kaldırılmıştır.

Hayvanlar vergisi (Ağnam vergisi)

Ağnam resmi, belirli düzenlemelerle Tanzimat'tan sonra da toplandı. 18 Nisan 1840 tarihli bir nizamnamenin üçüncü maddesine göre, aynı olarak ağnam alınma usulü terkedildi ve bu vergiye çeşitli isimlerle eklenen ek resimler de kaldırıldı. 1920 yılında TBMM tarafından tekrar oylanarak kabul edilmiştir.

Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti'ne intikal eden vergilerden biri ağnam resmidir. 1924 yılında Ağnam Vergisi adı Sayım Kanunu olarak değiştirilmiştir. Daha sonra bu kanunun ismi Hayvanlar Vergisi olmuştur.

Devletin vergi gelirleri içerisinde büyük paya sahip Ağnam vergisi II. Dünya Savaşı yıllarında verginin iki kat artırılması halkın ödeme gücünü oldukça zorlamıştır. Bazı nedenlerle hayvan vergisini ödeyemeyen vatandaşların, vergi borçları devlet tarafından tecil edilmiştir. Hayvanlarını vergiden kaçırarak vatandaşlar da vergilerini cezalı olarak ödemişlerdir.

Hayvanlar vergisi 1955 yılına kadar, devletin gelirler bütçesinde % 7,2 ile % 1.1 arasında değişen oranlarda iken, 1956 yılından itibaren bu oran % 1'den aşağıya düşmeye başlamış ve 1961 yılında % 0.4 olmuştur.

Hayvan Vergisi Kanunu, 06.07.1931 tarihinde kabul edilerek, 15.07.1931 tarih ve 1839 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun 29 madde ve 2

geçici maddeden oluşmuştur. Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde yer alan, davar, deve, sığır ve manda, at, iğdiş, kısarak, katır, eşek ve domuzlar vergiye tabi kabul edilince herhangi bir farklılık koymadan tüm hayvanların vergilendirildiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca alınacak vergi miktarının da hayvanın mahiyeti ve fonksiyonuna göre değişkenlik gösterdiği söylenebilir. Vergi miktarı; Hayvan başına koyun ve kıl keçisinden 60 kuruş, tiftik keçisinden 40 kuruş, deveden 200 kuruş, mandadan 150 kuruş, sığırdan 100 kuruş; at, kısarak, iğdiş ve katırdan 125 kuruş, eşekten 50 kuruş ve domuzdan 350 kuruş olarak belirlenmiştir. Bunun da nispeten adil bir uygulama olduğu belirtilebilir (Resmi Gazete: Hayvan Vergisi Kanunu). Ayrıca vergi matrahının nasıl belirleneceği ve vergilendirilme ile ilgili tüm hükümlerin açıkça kanunda yer alması kesinlik ilkesine uygun bir verginin konulduğunu ortaya koymaktadır. Hayvan Vergisi Kanunu gereğince vergiden muaf tutulan çeşitli hayvanlar yer almaktadır. Özellikle tarım toplumu olması ve devletin kuruluşunun ilk dönemleri olması, çiftçinin kazancının korunması ve hayvan ırklarının varlığını sürdürmeleri için çeşitli yaş aralığında yer alan hayvanlar bu Vergi Kanunu'nun kapsamı dışında tutulmuşlardır. Verginin tarhi hayvan sahiplerinin beyanına göre yapılmaktadır. Bu durumun vergi uyum düzeyinin artırılmasına katkı sağladığı düşünülebilmektedir. Bu kanun kapsamında vergi beyanının zamanında yapılmaması nedeniyle ortaya çıkacak olan zararların tazmininde nasıl bir yol izleneceği de belirtilmiştir. Buna göre; her bölge için o bölgede yapılan yoklama müddeti içerisinde kayıt yapılmamış ise, daha sonra kayıtlı olmadıkları anlaşılan hayvanlar kaçak sayılacak ve beş katı vergiye tabi tutulacaklardır. Hayvanlar Vergisi Kanunu, 31 Aralık 1960 tarih ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 124. maddesine göre, 1 Ocak 1962 tarihinden itibaren yürürlükten tamamen kaldırılmıştır.

İktisadi buhran vergisi (muvazene vergisi)

Geniş çaplı kitlesel muhalefetin yeni kuru-

lan rejimin varlığına yönelik büyük bir tehdit oluşturmamasının önüne geçmek için bir tedbir olarak düşünülen Serbest Cumhuriyet Fırkasının kurulması 1929 Dünya ekonomik Buhranının Türkiye açısından yol açtığı sonuçlar arasında sayılmalıdır.

1929 Ekonomik bunalımı, diğer adıyla büyük depresyon olan, 24 Ekim 1929 tarihinde Amerika Birleşik Devletlerinde başlayan ve kısa sürede gelişmiş ülkeleri de kapsayan, ekonomik sonuçları öncelikli olacak şekilde toplumsal ve siyasal sonuçları ile dünyanın karşılaştığı ilk büyük ekonomik kriz ülkemizi de etkilemiş ve 30,11,1931 tarihinde 1890 sayılı kanunla uygulanmaya başlanmıştır

1932 yılında Muvazene Vergisi adıyla kabul edilen 1980 sayılı kanun ile her türlü ücret ve benzeri ödemelere, Kazanç ve İktisadî Buhran Vergileri çıkartıldıktan sonra % 10 oranında bir ek yüküm getirilmiştir.

Kanun 13 maddeden oluşmuştur. Kanunun 1. Maddesinde verginin konusu ve vergi mükelleflerinin kimler olduğu anlatılmıştır. Verginin uygulanma gayesi, iktisadi buhranın ülkemizdeki etkilerini hafifletmek olarak belirtilmiş ve ticaret ve sanat sektörüne oranla daha iyi durumda olduğu düşünülen hizmetli istihkaklarının vergilendirilmesi için uygulanacağı ifade edilmiştir (30 Kasım Resmi Gazete). Verginin geçici olduğundan Kazanç vergisine tabi ticaret ve sanat erbaplarına uygulanmayacağı belirtilmiştir (Varcan, 1987: 51). Kanunun 3. Maddesinde vergi matrahı ve oran yapısı anlatılmıştır. Buna göre vergide oran yapısı şu şekildedir; 150 liraya kadar %10 151 liradan 350 liraya kadar %12 351 liradan 600 liraya kadar %16 600 liradan yukarıya kadar %24 Vergide oran yapısına bakıldığında dilim usulü artan oranlı bir yapının benimsendiği görülmektedir. Etkinlik açısından bakıldığında vergilendirmede istisna ve muafiyetlerin mevcudiyeti vergi etkinliğini azaltırken dilim usulü artan oranlı bir yapının benimsenmiş olunmasından dolayı adil bir vergi olduğu söylenebilmektedir. Verginin mükellefleri arasındaki dağılıma bakıldığında ücretliler üzerinde ek bir yük getirdiği gö-

rülmektedir. Ücretliler üzerindeki bu yükün hafifletilmesi amacıyla 1932 bina vergisine bir madde eklenerek bina vergisi mükelleflerine buhran vergisi zammı yapılmıştır. 1934 yılında ticaret erbabının da bu vergiye tabi edilmesiyle ücretlilerin vergi yükünde nisbi bir azalma ortaya çıkmıştır. Ancak 1938 yılına gelindiğinde vergi yükünün % 84,5'lik kısmının halen ücretliler tarafından karşılandığı görülmektedir. İktisadi Buhran Vergisi Kanunu düzenlenirken ve yayımlandığında geçici olacağı ifade edilmesine rağmen, uygulamada kolaylık sağlama ve hasılat miktarının fazla olması nedeniyle uzun yıllar yürürlükte kalmayı başarmıştır (Duru, 1981: 268). 1951 yılı mali bütçe yılı başında vergi yürürlükten kaldırılmıştır

BEKARLIK VERGİSİ

İlk yıllarda uygulamaya alınmak istense de kanun taslağı halinde kalan bir diğer vergi türü de bekarlık vergisidir. Bu kanun taslak halinde kalarak uygulanmamıştır. Her ne kadar uygulanmasa da bu taslağı da biraz inceleyerek,

Cumhuriyet'in ilk yıllarında devletin ciddi manada kaynağa ihtiyacı bulunmaktaydı. Ayrıca devletin nüfusunun da yeterli düzeyde olmamasından dolayı nüfusun artırılması da hedeflenmekteydi. Bu verginin hem taslak halinde sunulmasının hem de uygulamaya geçirilmemesinin çeşitli nedenleri vardır. Evlilik ile ilgili tartışmalar Cumhuriyet'in kuruluş yıllarından önceki döneme kadar dayanmaktadır. Evlilik tartışmalarından yola çıkarak aile ve nüfus politikaları doğrultusunda nüfusun artırılması amacıyla bekarların evliliğe teşvik edilmesi ve bu kapsamda bekarlardan vergi alınması konusunda ilk kanun teklifi 1920 yılında verilmiştir (Özer, 2013: 173). Kanun teklifinin bazı maddeleri şu şekildedir; Evlilik yaşı başlangıcı 18 olarak kabul edilmiş ve 25 yaşına gelmiş olup evlenmeyenlerin evlenme zorunluluğu getirilmiştir. Evli olduğu halde eşini yanına getirmeleri mümkün olmayanların görev yaptıkları yerde evlenme zorunluluğu bulunmakta ve görev bittiğinde iki eşinde aynı yerde bulunma zorunlu-

luğu bulunmaktadır. 25 yaşını doldurmasına rağmen; askerlik, sağlık ve mahkumiyet nedeniyle evlenmeyenlerden yıllık gelirlerinin dörtte birinin tahsil edileceği belirtilmiştir. Ayrıca bu kişiler kamu hizmetinde görev alamayacakları gibi seçimle işbaşına da gelemeyecekler, görevleri varsa da istifa edilmiş sayılacaklardır. Belirtilen yaş sınırları içerisinde evlenenler 1,5 sene askerlik yaparken bu sınırlardan sonra evlenenler 3 sene askerlik yapmak zorunda kalacaklardır. 18 yaş ve 25 yaş arası yaşta evlenenler çiftçi ise ve herhangi bir gelirleri yoksa 100 dönümden 300 dönüme kadar bedelsiz arazi verilmesi öngörülmüştür. Sanat ve ticaret erbabı iseler de 3 sene faizsiz 50 lira ile 100 lira arası kredi verilmesi öngörülmüştür. 50 yaşını dolduranlar bu kanun kapsamı dışında tutulmuşlardır (Özer, 2013: 177). Nüfusu artırmanın tek yolu zorunlu evliliğe teşvik olmadığı düşünüldüğünden kanun teklifi yasalaşmamıştı. O dönem yapılan uygulamaya göre bir kanun teklifi reddedilirse ya da iade edilirse aynı konuda aynı yasama yılı içerisinde benzer bir teklif yapılamamaktaydı. Yeni yılın başlaması ile benzer teklifler yapılabilirdi. Nitekim o şekilde bir girişimde de bulunulmuş, bu konuda ikinci kanun teklifi de 1921 yılında verilmiştir (Semiz, 2010: 439). Bu kanun teklifin gerekçesi, savaş ve çeşitli hastalıklardan dolayı Anadolu'da nüfusun sürekli azalmasının önüne geçmek olduğu belirtilmiştir. Sonraki teklif maddeleri de 1920 yılında sunulan kanun teklifi ile benzerlik göstermekteydi. Sonrasında 1929 yılında ekonomik buhranın etkilerinin azaltılması amacıyla benzer bir kanun teklifi daha sunulmuştur. Teklifte 20-35 yaşları arasında olup resmî bir daireden maaş alan tüm bekâr kadınlar, ödedikleri verginin bir misli bekârlık vergisi olarak vermelerini ve bu şekilde elde edilecek gelirin fazla çocuk sahibi olan ailelere verilmesini öngörüyordu (Semiz, 2010: 441). Ancak tüm bekarlık vergisi uygulama girişimleri sonuçsuz kalmış ve hiçbir şekilde Bekarlık vergisi ile ilgili kanunlar yürürlüğe girmemiştir. Bunda birçok neden etkili olmuştur. Öncelikle evliliğin teşvik edilmesinin zorlayıcı yollarla mümkün olup olmayacağı

konusundaki tartışmalar vergi uygulaması önünde engel oluşturmıştır. Ayrıca toplum üzerindeki vergi yükü zaten fazla iken böyle bir konuda da vergi alınmasının ciddi bir toplumsal tepkiye neden olacağı düşünülmekteydi. Bununla birlikte aynı mükelleften birden fazla vergi alınmasının vergi uyumsuzluğuna yol açıp üretimi durdurabileceği de Cumhuriyetin Erken Döneminde Vergi Uygulamaları 546 düşünülmekteydi. Dolayısıyla bekarlık vergisi uygulama girişimlerinin sadece kanun taslağı aşamasında kalmıştır,

Yukarıda belirtilen vergilendirmeler dikkate alındığında, 1929 buhranı ve 1933 sanayi planı ile vergi politikalarında yeni uygulamalar gündeme gelmiştir. 1929 buhranı ile tarımsal fiyatların düşmesi tarım gelirlerini etkilemiş, GSM oranında düşme yaşanmıştır. Tarım gelirlerindeki düşüş köy, tarımsal yerleşkelerdeki gelir ve dolayısı ile vergi gelirlerindeki düşüş nedeniyle şehirlerde yaşayan kentliler üzerinden vergi alınması yoluyla vergi gelirleri arttırılmaya çalışılmıştır.

Bu dönemde özellikle hizmetli (bordro) vergileri ön plana çıkmış, 1931'de sadece ücretli ve maaşları kapsayan geçici olarak iktisadi Buhran Vergisi konmuş; ancak buhranın etkilerinin uzun sürmesi ve adalet amacı nedeniyle 1932'de vergiye zam yapılırken 1934'de verginin kapsamı, kazanç vergisi mükelleflerini de içerecek şekilde genişletilmiştir. Bu vergiye ek olarak yine hizmetlilere yönelik olarak, 1932'de Muvazene Vergisi, 1936'da ise Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi konulmuştur.

Kazanç Vergisi 1934'de yeniden düzenlenmiştir: Buna göre stopaj usulü yaygınlaştırılmış ve bütün hizmetliler, müteahhitler ve serbest meslek erbabına yapılan ödemeler, ödeme sırasında vergilendirilmiştir. Vergi oranlarında önemli bir değişiklik yapamayan bu vergiye 1935'de ek bir kanunla asgari mükellefiyet esası getirilmiş; böylece beyanname sizler aleyhine olan adaletsizlik giderilmeye çalışılmıştır.

Bütçe gelirlerinde önemli düşmeler görülen 1931'de Muamele Vergisinde de önemli de-

ğişiklikler yapılmıştır: Motor gücüne bakılmaksızın sanayi kuruluşlarının on bin liralık cironun üstündeki muameleleri vergiye tabi tutuluyor, beş beygire kadar motor gücüne sahip küçük kuruluşlar muaf tutuluyordu. Ancak gelir sıkıntısı nedeniyle, 1934'de motor gücü kullanıp kullanmadığına bakılmaksızın bütün muameleleri vergiye tabi tutulmuştur.

Yine 1931'de Musakkafat vergisinin yarattığı sorunları gidermek üzere Bina Vergisi ve Arazi Vergisi Kanunları çıkarılmış, Veraset ve intikal Vergisinde de değişiklikler yapılmıştır. Bu dönem de ayrıca bazı (şeker, akaryakıt, elektrik, bina, kibrit gibi) malların üzerine de özel tüketim vergileri konmuştur.

1929 Dünya Bunalımının bunun üzerindeki etkisi konusunda şunlar söylenebilir: 1925-29 döneminde cari fiyatlarla GSMH % 35,7 artarken, bütçe gelirleri % 31.5 artmıştır. Bu dönemde bütçe gelirlerinin yaklaşık % 83'ü vergi gelirlerinden oluşuyordu. Dönem içinde vergi yükünün % 9 civarında olduğunu, bunun 1927-28 kuraklık yıllarında milli gelirin düşmesiyle % 11'e, çıktığını görüyoruz. Vergi idaresindeki aksaklıklar ve vergi sisteminin her geliri kapsayamamasından dolayı vergilerin gelir esnekliği de oldukça düşük kalınıştır. 1926 yılında konulan Kazanç Vergisi ile Umumi İstihlak Vergisi, ülkenin gelişmişlik düzeyine uygun olmadığından daha basitleştirilmiştir.

Dünya bunalımının vergi sistemimiz üzerindeki ilk etkisi, Vergi yükünün % 13'lere çıkması şeklinde olmuştur. Bunun nedeni, bir yandan GSMH düşerken, devletin azalan vergi gelirlerini telafi için yeni vergiler koyması, bir yandan da vergilerin gelir esnekliğinin düşük olmasıdır. Gerçekten de, 1929-33 döneminde cari fiyatlarla GSMH % 44.9 oranında düşerken, genel bütçe gelirleri % 10 oranında düşmüş; canlanmanın görüldüğü 1935-38 döneminde GSMH % 44.7 artarken, bütçe gelirleri sadece % 31.4 oranında artmıştır. 1933 yılında verginin gelir esnekliğinin bir miktar yüksek oluşu, bu yıl da vergi gelirlerindeki düşüşün çok daha faz-

la olmasından kaynaklanmaktadır. 1930-38 döneminde bütçe gelirleri içinde vergilerin payı düşerken, sanayi planının etkisiyle, tekel gelirlerinin önemli kısmını oluşturduğu vergi dışı gelirlerle, iç borçlanma ve kredilerden oluşan özel gelir ve fonlar artmıştır.

Servet vergileri özellikle ağnam vergisini de içerdiğinden, aşarın kaldırılmasından sonra vergi gelirlerinin % 17-18'ini sağlamış; ancak buhran nedeniyle köylünün gelir seviyesinde düşmeler nedeniyle bu vergiler ödenemez hale gelmiş ve 1930'ların ikinci yarısında oranlarındaki indirimler ile birlikte bu oranı % 10'un altına düşmüştür. Vergi gelirlerinin % 60-70'i dış ticaret ve tüketim vergilerinden sağlanmıştır. Dolaylı vergilerin bu yüksek oranı nedeniyle vergi gelirlerinde istikrarsızlıklara yol açmıştır. Atatürk döneminde vergi yükü büyük ölçüde kentli işçi ve memur gibi sabit gelirli kişilerin üzerinde kalmıştır. Tarım kesiminin vergi yükü belirgin şekilde düşmüştür; bu kesim asıl tarım ürünleri fiyatlarının düşmesinden zarar görmüştür. Sanayi kesiminde vergilerin büyük kısmı kamu iktisadi kuruluşlarınca ödendiğinden özel sanayi kesiminin vergi yükünün de oldukça düşük kaldığını söyleyebiliriz.

Öncelikle tarım kesiminde, aşarın yerine geçmek üzere, toprak mahsullerinin demiryolu veya denizyolu ile pazarlanan kısmı üzerinden bir vasıtalı vergi alınması öngörülmüştür. Ayrıca ağnam vergisinin önce miktarı arttırılmış, ardından Sayım Vergisi adı altında yeniden düzenlenmiştir. Arazi ve Bina (Musakkafat) Vergilerinin de tahrir değerleri yükseltilmiştir. Tarım-dışı kesimde ise, dolaysız vergilerle ilgili olarak, 1926'da Temettü Vergisi kaldırılarak yerine Kazanç vergisi konmuştur. Bu verginin konusunu ticaret ve sanalla uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin geliri oluştururken, vergi yükümlüleri beyannameye tabi ve beyannameye tabi olmayan yükümlüler şeklinde sınıflanıyordu.

Muhasebe kayıtlarının iyi tutulmamasının yarattığı sorunlar nedeniyle bu kanunda değişiklikler yapılmış; beyannameli yüküm-

lüler sadece şirketleri kapsayacak şekilde daraltılmıştır. Yine 1926'da servet transferlerinin vergilendirilmesi amacıyla Veraset ve İntikal Vergisi konmuş tur. Türkiye'de ilk dolaylı/tüketim vergisi, 1926'da konulan Umumi İstihlak Vergisi'dir. Çok sayıda malların salışı ile banka ve sigorta işlemlerinden % 2.5 oranında alınan vergi yayılı muamele vergisi niteliğinde idi. Günümüzdeki katma değer vergisinin bir ilk uygulaması olan bu vergi, tıpkı kazanç vergisi gibi, Türkiye'nin az gelişmiş yapısına uygun olmadığından ancak bir yıl uygulanabilmiş, 1927'de kaldırılarak yerine Muamele Vergisi konmuştur. Muamele vergisi, genel satış işlemleri-

ni değil, sadece imalatı vergilendiren toplu nitelikte bir vergiydi. Verginin konusu, motor gücünden yararlanan sınai işletmelerle banka ve sigortacılık faaliyetleri idi. 1926'da umumi istihlak vergisini tamamlamak üzere Eğlence ve Hususi istihlak Vergisi konmuşsa da bu vergi 1934'de kaldırılmıştır. Türkiye, Lozan Antlaşması gereği, 1929'a kadar eski 1916 gümrük tarifesi uygulaymış, ancak ilkin bu yıl yeni tarife uygulayabilmiştir. Bu nedenle, 1925- 1928 arasında bu verginin vergi hasılatı içindeki oranı giderek düşmüştür.

(Kaynak Turan YAY)

1923/1939 BÜTÇE GELİRLERİ VE VERGİLERİN DAĞILIMI TABLOSU

GENEL BÜTÇE GELİRLER

TAHSİLAT (%)

VERGİLERİN DAĞILIMI

YIL / VERGİ / VERGİ DIŞI / ÖZEL / VERGİ / VERGİLERİN GELİR SERVET TÜKETİM DİŞ TİC

	GELİR	GELİR	GELR./FONL.	YÜKÜ	GELİR ESNEKLİĞİ				
1923	86	12	2	10,0	-----	36,8	11,7	24,9	26,0
1924	83	14	3	9,5	0,8	38,2	9,1	27,6	25,1
1925	81	16	3	9,0	0,7	14,8	17,1	36,7	31,4
1926	83	14	3	9,0	1,0	9,4	18,7	48,6	23,4
1927	81	16	3	11,1	-----	9,9	15,7	56,2	18,3
1928	82	14	4	11,0	0,9	8,9	14,4	54,4	22,4
1929	82	14	4	8,8	-----	8,1	16,7	47,9	27,3
1930	75	12	13	10,4	0,3	8,6	17,5	36,9	27,1
1931	76	11	13	10,1	1,2	13,0	16,9	36,1	34,0
1932	76	18	16	13,9	-----	22,3	14,2	36,7	26,8
1933	78	6	16	13,7	7,7	22,2	14,2	35,8	27,8
1934	60	19	21	11,8	-----	27,4	16,1	26,3	30,2
1935	58	17	25	11,8	1,0	28,5	15,6	24,9	31,0
1936	67	25	-----	10,8	-----	31,0	8,1	27,6	32,7
1937	63	17	20	9,0	3,1	17,1	10,8	30,5	41,6
1938	83	17	20	10,7	5,0	31,5	8,1	28,7	31,7
1939	50	16	34	9,5	0,4	35,7	8,6	32,6	23,1

KAYNAK/KORKMAZ 1982-VARCAN 1987 42-44 VE 60/6

Öz. Varlık Vergisi Kanunu, (VARLIK VERGİSİ)

Savaş ortamından dolayı artan bütçe masraflarına kaynak bulmak, enflasyon ve karaborsayı azaltmak, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik sıkıntıları gidermek için 11 KASIM 1942.tarihinde çıkarılan kanundur.

Bu kanun aynı zamanda bir devrim kanunu olarak adlandırılmıştır. Bize ekonomik bağımsızlığımızı kazandıracak bir fırsat olarak değerlendirilmiştir. Piyasamıza egemen olan yabancıları böylece ortadan kaldırarak, Türk piyasasını Türklerin eline vermek olarak ifade edilmiştir.

Memleket tarafından gösterilen misafirperverlikten faydalanarak zengin oldukları halde, ona karşı bu nazik anda vazifelerini yapmaktan kaçınacak kimseler hakkında bu kanun, bütün şiddetiyle uygulanacaktır denilmiştir.

Nüfus	İddiaya Göre Talep Edilen Varlık Vergisi Oranları
Ermeniler	%232
Yahudiler	%179
Rumlar	%156
Müslüman	%4,94

Bazı kaynaklarda sadece Müslümanlar için olduğu belirtilen düşük vergiler aslında büyük çiftçilerden alınmıştır ve yasada %5'i geçemeyeceği belirtilmiştir. 11 Kasım'da Varlık Vergisi kanunu TBMM'de hiç tartışmadan kabul edildi. Kanun her il ve ilçe merkezinde kimin ne kadar vergi ödeyeceğini belirleyecek servet tespit komisyonları kurulmasını, komisyon kararlarının nihai ve kati olmasını, vergi ödeme süresinin 15 gün olmasını, 15 gün içinde tahakkuk eden vergiyi ödemeyenlerin mallarının haczedilerek icra yoluyla satılmasını, buna rağmen borcunu 1 ay içerisinde ödemeyen mükelleflerin bedeni kabiliyetlerine göre genel hizmetler ve belediye hizmetlerinde çalıştırılmasını öngörüyordu.

İstanbul'da kurulan üç komisyon tahakkuk eden vergi listelerini 18 Aralık 1942'de açıkladı. Tahakkuk eden vergilerin %87'si gayri müslim, %7'si müslim mükelleflere yük-

lenmişti. Geri kalan %6 değişik kalemlerde olup, bunların da çoğu gayri müslim azınlıklar ve ecnebilerdi. 4 Ocağa kadar vergisini ödemeyen mükelleflere birinci hafta için %1, sonraki haftalar için %2 gecikme zammı uygulanacağı ilan edildi.

Aralık 1942 ve Ocak 1943'te İstanbul'da gayri müslimlere ait binlerce taşınmaz mülk el değiştirdi. El değiştiren mülkler arasında İstiklal Caddesi'ndeki yapıların büyük bir kısmı bulunuyordu. Satılan mülklerin %67 kadarı Müslüman Türkler, %30 kadarı resmi kurum ve kuruluşlar tarafından alındı. 21 Ocak 1943'ten itibaren İstanbul'da binlerce gayrimüslime ait ev ve işyerleri haczedilerek haraç mezat satıldı.

27 Ocak ile 3 Temmuz 1943 arasında, tümü gayri müslimlerden oluşan toplam 1229 kişi çalışmak üzere Erzurum Aşkale'ye yollandı. Sözlü anlatımlara göre bu kişilerin aileleri Aşkale'ye sürülenlerin "sağ dönmeyeceğine" inanıyordu. **Çalıştırılacaklara verilen ücretlerin yarısı** borçlarına mahsup edilmiştir. Yaşlılar, Kop geçidinde kar temizleme işinin ağırlığından dolayı Aşkale li köylülerden bazıları ile anlaşarak kendi yerlerine gençleri çalışmaya göndermişler. **Bunun karşılığında da onlara günlük ödeme yapmışlardır.** Sürgünlerden 900 kişi 8 Ağustos 1943'te yük vagonlarıyla Eskişehir Sivrihisar'a nakledildi.

9-13 Eylül 1943 tarihlerinde *New York Times* gazetesinde **Cyrus Sulzberger** imzasıyla Türkiye'deki Varlık Vergisi uygulamasını eleştiren bir dizi yazı çıktı. Bu yazılardan hemen sonra 17 Eylül'de toplanan TBMM, henüz tahsil edilmemiş olan Varlık Vergisi borçlarının silinmesine karar verdi. Aralık ayının ilk günlerinde Aşkale ve Sivrihisar sürgünleri yaklaşık on aylık esaretten sonra evlerine gönderildi. Çünkü o dönem II. Dünya Savaşı'nın kritik günleriydi ve Türkiye bu durumdan etkilenmek istememiştir.

VARLIK VERGİSİ...

Yasa metni/11 Kasım 1942

Cumhuriyet tarihinin tartışılan yasalarından biri olan "Varlık Vergisi", Şükrü Saraçoğ-

lu Hükûmeti tarafından 9 Kasım 1942'de TBMM'ye sevk edildi. Yasa, 11 Kasım'da Genel Kurul'da kabul edildi ve 12 Kasım 1942'de Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdi.

17 Eylül 1943 tarih ve 4501 sayılı yasa ile bir kısım mükellefin vergi borçları silindi.

15 Mart 1944 tarih ve 4530 sayılı "Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun" ile o tarihe kadar tarh edilmiş, ancak tahsil edilememiş vergilerin silinmesiyle "Varlık Vergisi" uygulaması ortadan kalkmıştır.

114 bin 368 kişi Varlık Vergisi listesinde yer alırken bu kişilere toplam 465 milyon 384 bin 820 TL vergi getirildi. Listedekilerin yüzde 54'ü İstanbul'dan olurken bunlara toplam verginin yüzde 68'i kesildi. İstanbul'daki vergilerin yüzde 83'ü gayrimüslimlere kesildi. Varlık Vergisi'nden sonra 30 binden fazla Yahudi ve 20 binden fazla Rum Türkiye'yi terk etti.

1935 sayımında Türkiye nüfusuna oranı %1,98 olan gayri müslim azınlıklar, vergiden sonra başlayan göç nedeniyle 1945'te %1,56'ya ve 1955'te %1,08'e düştü.

Cumhuriyetimizin ilk yıllarından günümüze uygulanan vergilerden bazılarını yazımızda açıkladık. Bunların dışında genel anlamda bir listeleme yapacak olursak aşağıda isimlerini belirttiğimiz vergilerin bir kısmı kaldırılmış bir kısmı da günün koşullarına uyarlanarak, yada başka adlar ile günümüze kadar gelmektedir. Bazı vergiler içinde alt vergiler de bulunmaktadır.

1. Aşar Vergisi
2. Mahsulatı Arziye Vergisi
3. Hususi Ormanlar Resmi
4. Temettü Vergisi
5. Kazanç Vergisi
6. Tedarik Bedeli Nakdisi
7. Yol Mükellefiyeti Kanunu
8. Şose ve Köprüler Kanunu
9. Muafiyeti Askeriye Vergisi
10. Mükellefiyeti Nakliye Askeriye

11. Müecceliyeti Askeriye Vergisi
12. Askerlik Mükellefiyeti Kanunu
13. Harp Vergisi
14. Harp Kazançları Vergisi
15. Tedrisat-ı İptidaiye Vergisi, Mektep Vergisi, Maarif Vergisi
16. Maktu Vergi (Dolaysız vergilerle ilgili)
17. İktisadi Buhran Vergisi
18. Muvazene Vergisi
19. Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi
20. Toprak Mahsulleri Vergisi
21. Musakkafat Vergisi ve Bina Vergisi
22. Arazi Vergisi
23. Ağnam Resmi
24. Sayım Vergisi
25. Hayvanlar Vergisi
26. Varlık Vergisi
27. İstihlak Vergileri
28. Muamele Vergileri
29. Buğdayı Koruma Karşılığı Vergisi
30. Müdafaa Vergisi
31. Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi
32. Resimler ve Harçlar
33. İhracat Resmi
34. İhracat Vergisi-Gümrük Çıkış Vergisi
35. Hususi Otomobil Vergisi
36. İstihlak Vergileri
37. Nakliyat Vergisi
38. PTT Hizmetleri Vergisi
39. İthalde Alınan İstihsal Vergisi
40. Hazine Hissesi
41. Rıhtım Resmi
42. Mali Denge Vergisi
43. Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi
44. Taşıt Alım Vergisi
45. Akaryakıt Tüketim Vergisi

46. İşletme Vergisi
47. Ekonomik Denge Vergisi
48. Net Aktif Vergisi
49. Ek Gayrimenkul Vergisi
50. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi
51. Belediye Gelirleri
52. Veraset ve İntikal Vergisi
53. Gümrük Vergisi
54. Gelir Vergisi
55. Kurumlar Vergisi
56. Katma Değer Vergisi
57. Damga Vergisi
58. Harçlar
59. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
60. Özel Tüketim Vergisi
61. Özel İletişim Vergisi
62. Motorlu Taşıtlar Vergisi (Motorlu Kara Taşıtları Vergisi)
63. Emlak Vergisi
64. Şans Oyunları Vergisi

Not: Yukarıda ki inceleme esas olarak 1923-1946 yılları arasında ki önemli vergi konularını kapsamaktadır. 1946 sonrası bir diğer yazı konusu olarak ayrıca incelenecektir.

"This page is left blank for typesetting"



Bu sayfa dizgiden dolayı boş bırakılmıştır

KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARININ ÜLKEMİZDE VE DÜNYADA YANSIMALARI

Erbay Aksoy

SMMM, Türkiye, e-mail: erbayaksoymalimusavirlik@hotmail.com

Ülkemizde 2017 yılında %20 oranında uygulanan kurumlar vergisi oranı 2018-2019 ve 2020 yıllarında %22 oranında, 2021 yılında ise %25 oranında uygulanmıştır. 2022 yılında %23 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı 14.07.2023 tarih ve 7456 sayılı kanunla yapılan değişiklikle %25 olarak belirlenmiştir.

Yapılan bu değişiklik, 01Ekim 2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 15.07.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Gelir idaresinin vergi gelirlerini arttırıcı mali politikaları ile 2023 yılı ikinci döneminde KDV, Kurumlar vergisi ve ÖTV Vergilerinde artışlar yapılmıştır.

Dünya genelinde 180 ülkenin ortalama kurumlar vergisi uygulama oranı ortalaması %23,5 iken, Avrupa OECD ülkelerinde 2023 yılında uygulanan kurumlar vergisi oranı ortalama %21dir.

OECD ülkeleri arasında en yüksek yasal kurumlar vergisi oranına sahip ülke %31,5 oranıyla Portekiz'dir. Bu ülkeyi %29,8 oranıyla Almanya ve %27,8 oranıyla İtalya takip etmektedir. Avrupa ülkeleri arasında en düşük kurumlar vergisi oranlarına sahip ülkeler ise %9 oranıyla Macaristan, %12,5 oranıyla İrlanda ve %15 oranıyla Litvanya yer almaktadır.

Dünya geneline bakıldığında ortalama kurumlar vergisi oranının %20-30 arasında değiştiği gözlemlenmektedir. Ancak düşük ve en yüksek örneklerle bakılacak olursa, örneğin Malta'da %35, Brezilya'da %34 iken, Macaristan'da %9, Bulgaristan'da %10'dur. Gelişmiş ekonomiler bakımından örnekler ise şu şekildedir; Almanya %29,9, Japonya % 29,7, Fransa %28,4, ABD %25,8, İngiltere %19,7. Hem Türkiye hem dünya örnekleri birlikte değerlendirildiğinde kurumlar vergisi oranlarının sadece ülkelerin ekonomik yapılarına göre değil dünya ekonomisi konjonktürüne göre de değiştiği gözlemlenmektedir.

Citation/Atf: AKSOY, E. (2023).KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARININ ÜLKEMİZDE VE DÜNYADA YANSIMALARI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 125-131

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Erbay Aksoy

E-mail: erbayaksoymalimusavirlik@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Gelir idaresi verilerine göre 2022 yılı toplam vergi tahsilatında Kurumlar vergisi oranımız 523,880,239, TL ile %19,33 oranındadır.

Kurumlar vergisi faal mükellef sayısı ağustos/2023 tarihi itibarıyla 1.120.035 olup (<https://www.gib.gov.tr/istatistikler/tablo:9> kurumlar vergisi faal mükellef sayıları) hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefleri, 2023 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini Nisan/2024 ayında verecekler, tahakkuk eden kurumlar vergisi aynı süre içerisinde ödenecektir. ([https://www.gib.gov.tr/istatistikler/bütçe gelirleri](https://www.gib.gov.tr/istatistikler/bütçe_gelirleri)).

Ülkemizde dolaysız vergiler dışında gerçek kişilerin geliri üzerinden alınan vergi oranı gelir matrahına göre artan oranlı olarak %15/40 aralığında tahakkuk ederken kurumların elde ettiği kazançlara uygulanan kurumlar vergisi oranı % 25/30 oranında uygulanmaktadır

Gelir idaresinin vergi gelirlerini arttırıcı mali politikaları ile 2023 yılı ikinci döneminde KDV, KURUMLAR VERGİSİ VE ÖTV vergilerinde artışlar yapılmıştır.

Bu artışların nedeni önemli oranda ülkemizde bir çok ilimizin ve vatandaşımızın çok büyük ölçekli depreme maruz kalması, mağdur olması, yıkılan binlerce binanın sosyal devlet olma gereği kentsel dönüşüm projelerinin ivedilikle hayata geçirilmesi gerekliliği ve Covid salgınının hala ekonomik dengeleri tam oturmasını sağlayamaması ve bölgemizde yaşanan savaş hali durumları, ekonomi , maliye politikaları uygulamalarının sağlıklı sonuç vermemesi olarak 7456 sayılı kanunla düzenlemelere gidilmesi gerekliliği olarak özetlenebilir.

Kurumlar vergisi oranında yapılan değişikliğin 2023 yılı 3. dönem geçici vergi oranına etkisinin yansımaları ise şöyledir

Türkiye, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'ye üye olan 38 ülke arasında kurumlar vergisi oranının yüksekliği açısından %23 oranı uygulanmakta iken 32'nci sırada yer alırken, 7456 sayılı Kanunla artırılan yeni oranla yani %25 oranı ile birlikte

17'nci sıraya yükselmiştir.

7456 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle; 2023 yılında motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerine ödedikleri vergi tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisi UYGULANMIŞ, kurumlar vergisi oranı 5 puan artırılmış, kurumlar vergisinde ihracattan elde edilen kazançlara uygulanan 1 puanlık indirim 5 puana çıkartılmış, taşınmaz satış kazançlarında uygulanan kurumlar vergisi ve katma değer vergisi istisnası kaldırılmış, taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilmesine son verilmiş, özel tüketim vergisi ve geri kazanın katılım payı tutarlarının belirlenmesinde Cumhurbaşkanına verilen yetkiler yeniden düzenlenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergi mükellefiyetinde tam ve dar mükellefiyet söz konusudur. Kurumlar vergisine tabi kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef olarak değerlendirilmekte olup tam mükellefler, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisine tabi kurumlardan kanunî veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar ise dar mükellef olarak değerlendirilmekte ve bunlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedir.

Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadî kamu kuruluşları, Dernek veya Vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tâbidir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin büyük çoğunluğunu, ortakların koydukları sermaye ile sınırlı sorumlulukları bulunan sermaye şirketleri oluşturmakta olup 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan Anonim, Limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Anonim ve Limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir. Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fon-

lar da sermaye şirketi sayılmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar; yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarıdır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti komanditer ortağın hissesine yöneliktir.

Sonuç olarak, 7456 sayılı Kanunla KVK nun 32.maddesinde yapılan değişiklik sonrasında kurumlar vergisi oranları şöyle olmuştur;

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınır. Bu oran daha önce %20 olup 7456 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle değişen bu oran değişikliğinin yürürlük tarihi, 01/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 15.07.2023 tarihidir.

Ancak bankalar, 6361 sayılı kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınır. Daha önce %25 olan bu oran değişikliği 7456 sayılı kanunun 21 inci maddesiyle yapılmış olup yürürlük tarihi, 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 15.07.2023 tarihidir.

- KVK'nun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı

oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Cumhurbaşkanlığı yetkilidir.

- KVK'nun 19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanlığı; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanır. İndirimli oran, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre (7456 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle eklenen ibare, 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 15.07.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir) indirimden faydalananlara bu fıkra kapsamında ayrıca indirim uygulanmaz. İndirimli oran, bu madde kapsamındaki diğer

indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların (bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç) paylarının *ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanır.* indirimden yararlanılan hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içinde pay oranına ilişkin bu fıkrada belirlenen şartın kaybedilmesi hâlinde, indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi zayii cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere;

kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 15.07.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

• **2023 yılı hesap döneminde geçerli olan kurumlar vergisi oranları**

yukarıda da belirtildiği üzere, 7456 sayılı kanunun 21 inci maddesiyle kurumlar vergisinde yapılan değişikliğin yürürlük tarihi, 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere kanunun resmi gazete’ de yayım tarihi olan 15.07.2023 tarihidir.

2023 YILI HESAP DÖNEMİ		
Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Kurumlar Vergisi Oranları	Kanuni Dayanak
Aşağıda sayılan kurumlar dışında kalan kurumlar vergisi mükellefleri için	%25	K.V.K. Mad.32
Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için	%30	K.V.K. Mad.32
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlar için	%23	K.V.K. Mad.32
İhracat yapan kurumlar için	%20	K.V.K. Mad.32
Sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%24	K.V.K. Mad.32
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve ihracat yapan kurumlar için	%18	K.V.K. Mad.32
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen ve sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%22	K.V.K. Mad.32

2023 Yılı Üçüncü Dönem (Temmuz-Ağustos-Eylül) Geçici Vergi Beyanında Uygulanacak Geçici Vergi Oranı

Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. 7456 sayılı Kanunla kurumlar vergisi oranı %20'den %25'e çıkarılmıştır. Ancak bu değişiklik 1.10.2023 tarihinden itibaren geçerli olduğu için 2023 yılı üç dönem geçici vergi beyannamelerine uygulanacak geçici vergi oranı %25 olacaktır. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır. Cumhurbaşkanı, geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

Yıllar	Gelir Vergisi Mükellefleri İçin	Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin
2023	%15	-1. ve 2. Dönem için %20 (Banka ve finans kurumları için %25) -3. Dönem için %25 (Banka ve finans kurumları için %30)

2023 yılında kurumlar vergisi oranında yapılan değişiklik nedeniyle üç dönem halinde beyan edilen geçici vergisi beyannamesinde uygulanacak geçici vergi oranında farklılık olacaktır. 7456 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe göre kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınacaktır. Banka ve finans kurumları için bu oran %30 oranında uygulanacaktır. 7456 sayılı Kanunla **5520 sayılı kvk'nın 32. maddesinde yapılan bu** değişikliğin yürürlük tarihi, 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak

üzere 15.07.2023 tarihidir.

Dolayısıyla, 2023 yılı 1. ve 2. Dönem geçici verginin beyanında uygulanan geçici vergi oranı %20 olup 3. Dönem geçici vergi beyanını (Temmuz-Ağustos-Eylül) 17 Kasım 2023 tarihine kadar yapılacağından ve yeni kurumlar vergisi oranı da 1.10.2023 tarihinden itibaren verilecek beyannameler için uygulanacağından, 3. Dönem için uygulanacak geçici vergi oranı %25 olacaktır. Banka finans şirketleri için ise 3. Dönem geçici vergi beyanında %30 oranı uygulanacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından cari dönemin kurumlar vergisi oranında ödenen geçici vergi cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmekte ve mahsup edilemeyen tutar mükellefe mahsuben veya nakden iade edilmektedir. Geçici vergi uygulamasında, tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

7338 sayılı Kanun uyarınca yapılan değişiklik ile 2022 takvim yılından itibaren uygulanmak üzere dördüncü geçici vergilendirme dönemi beyannamesi verilmemektedir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olarak hesaplanır. Geçici vergide, üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 17'si beyan zamanı ve aynı ayın 17'si ödeme zamanıdır. Kurumlar vergisi mükelleflerinde geçici vergi, her geçici vergi döneminde, önceki geçici vergi dönemlerini de kapsayacak şekilde kümülatif olarak tespit edilen geçici vergi matrahına geçici vergi oranı uygulanarak hesaplanır. Hesaplanan geçici vergiden aynı yılın bir önceki veya daha önceki geçici vergi dönemine ilişkin olarak ödenmiş olan geçici vergi toplamı düşülerek ödenmesi gereken geçici vergi tutarına ulaşılır. Geçici vergi beyannamesi, elektronik ortamda düzenlenerek beyan edilir.

Özellikle vergi rekabeti açısından ve yabancı yatırımların özendirilmesi bakımından rakip ülkeler arasında oranların çok önemli bir yeri olduğu açıktır. Hemen yanı başımızda kurumlar vergisi oranı Bulgaristan'da %10, Sırbistan'da %15, Bosna Hersek'te %0, Makedonya'da %10'dur. Bu oranların özellikle Avrupa pazarını hedefleyen Uzakdoğulu

yatırımcıları çekmek amaçlı olarak düşük tutulduğu söylenebilir. Kurumlar vergisinin oranının vergi rekabeti açısından ve yabancı yatırımların özendirilmesi bakımından çok önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır (Emre Kartaloğlu, Dünyada ve Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranları ve Ekonominin Yönü,) .

OECD üyesi 38 ülke tarafından küresel kurumlar vergisi anlaşması ile çok uluslu şirketler 2023’ten itibaren faaliyette bulundukları her ülkede en az %15 kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. OECD, çok uluslu şirketlerin faaliyette bulundukları ülkelerde 2023’ten itibaren en az %15 oranında vergilendirilmesine yönelik anlaşmanın 136 ülke tarafından kabul edildiğini bildirmiştir. OECD, aralarında ABD, Çin, Almanya, Fransa, İngiltere, Japonya ve Türkiye’nin de yer aldığı, küresel Gayrisafi Yurt içi Hasıla’nın %90’ından fazlasını temsil eden 136 ülkenin uluslararası vergi reformuna yönelik anlaşmayı kabul ettiğini açıklamıştır. Böylece dünyanın en büyük ve en karlı 100’e yakın çok uluslu şirketinden elde edilen 125 milyar dolardan fazla karın dünya çapında ülkelere yeniden tahsis edileceği belirtilen açıklamada, söz konusu şirketlerin faaliyet gösterdikleri yerlerde adil bir vergi payı ödemelerinin ve kar elde etmelerinin sağlanacağı aktarılmıştır.

Kurumlar vergisi 2022 yılı OECD raporunda yer alan veriler; gelişmekte olan ve yükselen piyasa ekonomileri için başta olmak üzere diğer ülkeler için de kurumlar vergisinin önemli bir gelir kaynağı olmaya devam ettiğini göstermektedir. Ortalama olarak, kurumlar vergisinin toplam vergi içindeki payı Afrika ülkelerinde (%18,8), Asya ve Pasifik ülkelerinde (%18,2) ve Latin Amerika ve Karayipler de (%15,8) ile OECD ülkelerine (%9,6) oranla daha yüksektir. GSYİH’nin yüzdesi olarak da kurumlar vergisi gelirleri ülkeler arasında farklılık göstermektedir. 2019 yılında kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH’ye oranı, kapsanan 114 ülkenin çoğunluğu için GSYİH’nın %2 ila %5’i arasındadır. Birkaç ülke için kurumlar vergisi gelirleri GSYİH’nın daha büyük bir yüzdesini oluşturmuştur. 10 ülke de GSYİH’nın %5’inden fazlasını oluştururken buna karşılık, 28 ülkede GSYİH’nın %2’sinden azını oluştur-

maktadır (Kaynak: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-fourth-edition.pdf>, sayfa:3-8)

Sonuç olarak, Dünya geneline baktığımızda ortalama kurumlar vergisi oranı %25-30 aralığında olduğu görülmektedir. Birçok gelişmekte olan ülkede kurumlar vergisi oranı %15’in üzerinde uygulanmaktadır. Örneğin G7 hariç diğer OECD üyesi 30 ülkenin 26’sında uygulanan oran belirlenen asgari %15’in üzerindedir. Avrupa OECD üyesi ülkelerde ortalama kurumlar vergisi oranı %21,5 olup ülkemizde yeni artırılan %25 oranını dikkate aldığımızda Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranı bu ortalamanın üzerinde bulunmaktadır. OECD ülkelerinde ortalama olarak kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise %9,6 oranında bulunmaktadır. Ayrıca Türkiye, kurumlar vergisi oranı açısından %25 oranı ile OECD üyesi 38 ülke içinde 19. sırada yer almaktadır. Ülkemizde kurumlar vergisi oranında yapılan değişiklik, 01.10.2023 tarihinden itibaren verilecek beyannamelerden başlamak üzere kurumların 2023 ve izleyen yıllar kazançları için geçerli olacaktır.

KAYNAKÇA

1. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
2. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
3. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
4. Kurumlar Vergisi Beyan Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No:470, Mart 2023 (www.gib.gov.tr/Rehber ve Broşürler)
5. 14/7/2023 tarihli ve 7456 sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telifisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
6. <https://www.gib.gov.tr/istatistikler>
7. <https://www.oecd.org/tax/beps/corporate-tax-statistics-database.ht>

SERBEST BÖLGELER VE AVANTAJLARI

Armağan Yörük

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: smmm@armaganyoruk.com

A. Serbest Bölgelerin Tanımı

Serbest Bölgeler bulundukları ülkenin siyasi sınırları içinde yer alan fakat dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatı açısından gümrük hattı dışında sayılan bölgelerdir.

Ülkelerin ihracat potansiyelini artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi maliyetlerini asgari düzeye indirmek ve sorunsuz bir şekilde temin etmek, dış ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak üzere kurulmuş olan Serbest Bölgeler; ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin uygulanmadığı, yapılan sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş muafiyet ve teşviklerin tanındığı, ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrılan ve ticari, endüstriyel ve hizmet faaliyetlerinin yapıldığı yerler olarak tanımlanmaktadır.

Bulundukları ülke ekonomilerine sağladıkları katkıların yanında, esnek ve çağdaş idari yapılarıyla dış ticarete yönelmek isteyen firmalara modern ve gelişmiş bir yatırım ortamı sağlayan serbest bölgeler lojistik merkezler olarak önemleri artmaktadır.

Ülkemizde, serbest bölgeler 1985 yılında kabul edilen 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile kurulmuş olan Serbest Bölgelerde vergi uygulamaları aynı kanunun 6. maddesinde ve geçici 3. maddesinde açıklanmıştır.

Buna göre, Serbest Bölgeler Kanunun 6'ncı maddesinde Muafiyet ve Teşvikler düzenlenmiş olup; "Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Citation/Atf: YÖRÜK A. (2023). SERBEST BÖLGELER VE AVANTAJLARI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 133-137

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Armağan Yörük
E-mail: smmm@armaganyoruk.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir. " hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca 5084 sayılı Kanunla eklenen Geçici 3'üncü Maddesinde ise; Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur." hükmü yer almaktadır.

B. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları;

Serbest bölgelerde, sınai ve ticari faaliyetler konusunda farklı teşvikler uygulanmakta, bu sayede dış ticaretin, ihracata yönelik faaliyetlerin, döviz girdisinin ve yabancı sermaye yatırımlarının da artırılması amaçlanmaktadır. Serbest ticari bölgeler ayrıca yerli üreticilere dünya piyasalarında rekabet avantajı sağlarken, diğer yandan farklı iş kolları yaratılmasını ve bu sayede istihdamın artırılmasını da hedeflemektedir.

İstihdamın ve döviz gelirinin artırılması, ithalatın ve ihracatın geliştirilmesini amaçlayan serbest bölgeler, bulundukları bölgenin kültürel açıdan zenginleştirilmesi ve ülkelerin ekonomik gelişimleri için de oldukça büyük önem teşkil etmektedirler.

Aşağıda sayılan amaçlarını gerçekleştirmek üzere gümrük bölgelerindeki ticari, finansal ve ekonomik alanlarda uygulanan yasal ve idari düzenlemeler, serbest bölgelerde uygulanmamakta veya kısmen uygulanmaktadır.

1. İhracata yönelik üretim faaliyetlerinin artırılması
2. Yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye çekilmesi
3. Yeni ve yüksek teknolojinin ülkeye girişi-

nin sağlanması

4. Yatırımlara bağlı olarak istihdamın artırılması
5. Dış finansman imkanlarından daha fazla yararlanılması

Bugün bu amaçlar doğrultusunda hali hazırda Türkiye'de 21 serbest bölge faaliyet göstermektedir; Adana-Yumurtalık, Ege, Antalya, Avrupa, Bursa, Denizli, Doğu Anadolu, Gaziantep, İstanbul İhtisas, İstanbul Deri ve Endüstri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, İstanbul Trakya, İzmir Menemen Deri, Kayseri, Kocaeli, Mardin, Mersin, Rize, Samsun, Trabzon, TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi. İstanbul Atatürk Havalimanı'nın adı 2020 yılında İstanbul İhtisas olarak değiştirilmiştir.

Serbest bölgelerde kimler hangi faaliyetlerde bulunabilir?

Serbest bölgelerde yerli veya yabancı gerçek veya yabancı tüzel kişiler gerekli prosedürleri sağlayıp faaliyet ruhsatı alarak faaliyette bulunabilirler. Serbest bölgelerde faaliyet gösterecek tüzel kişiler için yerli veya yabancı sermaye sınırlaması yoktur. Serbest bölgede sağlanan muafiyet ve teşvikler açısından da yerli veya yabancı sermaye ayrımı yapılmaz.

Serbest bölgelerde; Yüksek Planlama Kurulunca uygun görülecek her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetler yapılabilir.

Serbest bölgelerde ruhsat çeşitleri;

1. Üretim
2. Alım-Satım
3. Montaj-Demontaj
4. Bakım-Onarım
5. Diğer (Yazılım, Danışmanlık, Bankacılık vb.)

C. Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar;

1. Üretici Kullanıcılar için Vergi Avantajlarından Yararlanma İmkânı

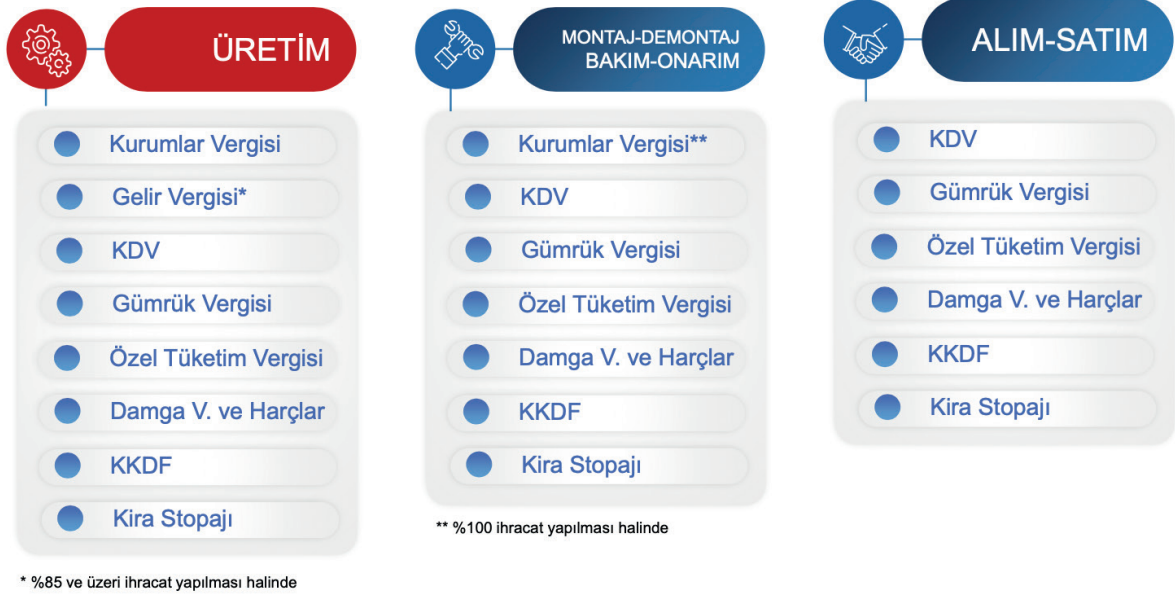
- Üretim konulu Faaliyet Ruhsatı kapsa-

mında faaliyet gösteren serbest bölge kullanıcılarının imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar Gelir veya Kurumlar Vergisinden istisnadır.

- Serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden kullanıcıların istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oran Bakanlar Kurulu tarafından yüzde 50'ye kadar indirilebilir.

- Üretim faaliyetinde bulunan serbest bölge kullanıcılarının, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemleri ve düzenlenen kâğıtları damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Üretim faaliyeti dışındaki konularda 06/02/2004 tarihinden önce Ruhsat almış olan kullanıcıların Gelir veya Kurumlar Vergisi muafiyeti, Faaliyet Ruhsatı süresi sonuna kadar devam edecektir. 06/02/2004 tarihinden itibaren diğer konularda düzenlenen Faaliyet Ruhsatları kapsamında vergi muafiyeti bulunmamaktadır.



2. Orta ve Uzun Vadede Geleceği Planlayabilme İmkânı

- Hazır işyeri kiralayan kiracı-kullanıcı firmalar için 15 yıl,
- Hazır işyeri kiralayan üretici-kiracı-kullanıcı firmalar için 20 yıl,
- Kendi işyerini inşa eden yatırımcı-kullanıcı firmalar için 30 yıl,
- Kendi işyerini inşa eden üretici-yatırımcı-kullanıcı firmalar için 45 yıl,

Sürelî faaliyet ruhsatı düzenlenmektedir.

Diğer taraftan, yatırımcı kullanıcılara Hazine'nin özel mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binalar kiralanabilir veya bunlar üzerinde 49 yıla kadar irtifak hakkı tesis edilebilir.

3. Kâr Transferi İmkânı

Serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazanç ve gelirler, hiçbir izne tabi olmaksızın yurt dışına veya Türkiye'ye serbestçe transfer edilebilmektedir.

4. Ticaret Kolaylığı İmkânı

Serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine, serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabi olup, serbest bölge kullanıcıları Türkiye'den ihraç fiyatına (KDV'siz) mal ve hizmet satın alabilirler. Diğer taraftan, serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler ara-

sında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz. Ayrıca, bölgelerde sarf malzemelerinin en kısa sürede teminini sağlayabilmek amacıyla bedeli 5000 ABD doları veya karşılığı yeni Türk lirasını geçmeyen Türkiye mahreçli mallar, isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilir.

5. Gümrük Vergisi Prosedüründen Arındırılmış, Ticari Faaliyet İmkânı

Serbest bölgeye getirilen Türkiye veya AB menşeli ya da buralarda serbest dolasımda bulunan malların, serbest dolasımda bulunma statüsü değişmediğinden, Türkiye'ye veya AB üyesi ülkelere girişinde gümrük vergisi ödenmez. Ayrıca üçüncü ülke menşeli malların serbest bölgeye girişinde ve bu malların Türkiye veya AB üyesi ülkeler dışındaki üçüncü ülkelere gönderilmesi halinde de gümrük vergisi ödenmez. Ancak serbest bölgeden Türkiye'ye veya AB üyesi ülkelere gönderilen serbest dolaşım durumunda olmayan üçüncü ülke menşeli mallar için Ortak Gümrük Tarifesinde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir.

6. AB ve Gümrük Birliği Kriterlerinin Gerek-tirdiği Serbest Dolaşım Belgelerinin Temini İmkânı

Serbest bölgeler, "Türkiye-AB Gümrük Birliği'nin parçası sayıldığından, bölgelerden Türkiye veya AB menşeli ürünler ile Türkiye'de serbest dolaşım durumunda bulunan ürünlerin A.TR Belgesi düzenlenerek AB'ye gönderilmesi mümkündür. Üçüncü ülke menşeli ürünler ise Ortak Gümrük Tarifesinde belirtilen oran üzerinden Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğüne gümrük vergisi ödenerek serbest dolaşıma geçirildikten sonra A.TR Belgesi düzenlenerek AB'ye gönderilebilir.

7. Eşitlik Prensibi

Serbest bölgede sağlanan teşvik ve avantajlardan yerli ve yabancı bütün firmalar eşit olarak yararlanır. İşleticiler ve kullanıcılar, yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek vergi dışı teşviklerden de yararlandırılabilir.

8. Zaman Kısıtlaması Bulunmaması

Mallar serbest bölgede süre sınırlaması olmaksızın kalabilir.

9. Pazar İhtiyaçlarına ve Şartlarına Göre Serbestçe Belirlenecek Ticari Faaliyet İmkânı

Gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri ile üretici işletmelerin talepleri hariç olmak üzere, fiyat, kalite ve standartlarla ilgili olarak kamu kurum ve kuruluşlarına verilen yetkiler serbest bölgelerde uygulanmaz.

10. Gerçekçi Bir Enflasyon Muhasebesi İmkânı

Serbest bölgelerdeki faaliyetlerle ilgili her türlü ödeme dövizle yapılır.

11. Yerli ve Yabancı Tüm Pazarlara Erişim İmkânı

Serbest bölgelerden Türkiye'ye yönelik mal satışına ve serbest bölge ile diğer ülkeler arasında yapılacak ticarete kısıtlama getirilmemiştir. Serbest bölgelerden yurt içine mal satışına, tüketim malları ve riskli mallar dışında, herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir.

12. Azaltılmış Bürokratik Prosedür ve Dinamik İşletme Yönetimi

Başvuru ve faaliyet süresince her türlü bürokrasi en aza indirilmiştir. Serbest bölgeler özel sektör şirketlerince işletilmektedir.

13. Stratejik Avantaj

Serbest bölgelerimiz, AB ve Orta Doğu pazarlarının yakınında, Akdeniz, Ege ve Karadeniz'deki büyük limanlara, uluslararası havaalanlarına, karayolu ağlarına, kültür, turizm ve eğlence merkezlerine yakın yerlerde kurulmuştur.

14. Her Türlü Ticari ve Sınai Faaliyete Uygun ve Ucuz Altyapı İmkânı

Serbest bölgelerin altyapısı gelişmiş ülkelerdeki benzerleri ile aynı standarttır.

15. Tedarik Zinciri İmkânlarından Yararlanma Kolaylığı

Serbest bölgeler özellikle ihracata dönük üretim yapan firmalara, ara malı ve hammadde temininde, dünya fiyatları ve şartları ile kesintisiz tedarik imkânları sunmaktadır.

KAYNAKÇA

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/30129>

<https://www.objektifymm.com.tr/icerik/makaleler/serbest-bolgelerde-vergi-uygulamaları>

<https://ticaret.gov.tr/data/5b9b-666013b8761cc09f9bad/Avantajlar.pdf>

18

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI SEMPOZYUMU

KIBRIS

“DİJİTAL DÖNÜŞÜM IŞIĞINDA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI”

Tüm iş dünyasını küresel düzeyde etkileyen dijital dönüşüm olgusu ve sürdürülebilirlik ana teması altında ortaya çıkan yeni yaklaşımlar iş yapış şekillerini değiştirmektedir. Muhasebe meslek mensupları bu değişimde kritik bir rol oynamaktadır. Bunun bir göstergesi olarak son dönemde tıpkı finansal raporlama standartları gibi sürdürülebilirlik standartları yayınlanarak muhasebecilere yeni bir görev verilmiştir. 18. TMS sempozyumunda tüm bu gelişmeleri farklı yönleriyle ele alıyor olacağız.



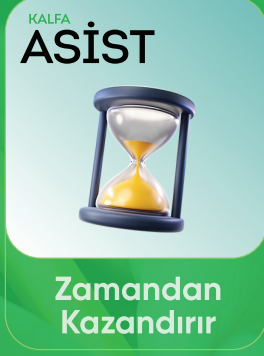
03.03.2024
07.03.2024



LİMAK CYPRUS
DELUXE



Mali Müşavirlerin **Kalfa'sı** ile Sınırsız Defter Tutma Kapasitesine Erişin!



Mali Müşavirlere Özel Türkiye'nin İlk İnsan Destekli Dijital İş Platformu Kalfa ile
Tüm Süreçlerinizi Tek Bir Platformdan Hızla ve Kolaylıkla Yönetin!

Uzman Kalfa Ekibi;

Fiş, fatura, z raporu, banka kayıtları ve diğer tüm kayıt işlemlerinizi sizin için yapar.
Muavin, mizan ve beyannamelerinizi otomatik olarak oluşturur.

Size sadece onaylaması kalır!

kalfa^m

Mali Müşavirler için
İnsan Destekli
Dijital İş Platformu

     /ekalfam

merhaba@ekalfam.com.tr
+90 212 977 78 98

**KODU TARATIN
FORMU DOLDURUN
SIZE ULAŞALIM**



Mali Müşavir Dostu Dijital Muhasebe Robotu

www.notitek.com.tr

[@ / notitek.com.tr](https://www.instagram.com/notitek.com.tr)

Notitek Yazılım'ın lider robotik süreç otomasyonu çözümü **DİMRO (Dijital Muhasebe Robotu)** ile muhasebe işlemlerinizde zaman tasarrufu sağlayın.