

İzmir SMMMO Adına Sahibi
Yönetim Kurulu Başkanı
Feyzullah TOPÇU

Mali İşler Koordinatörü
Yönetim Kurulu Başkan Yrd.
İlhan BORA

Sorumlu Müdür
Oda Sekreteri
Hüseyin HAMAMCILAR

Genel Yayın Yönetmeni
Yavuz ÖZMAKAS

Yayın Kurulu
Özge YILMAZ
Aslı TENGİZ
Engin MALAY
Fatma KIRKİT

Bilim Kurulu
Rıfat T. NALBANTOĞLU
SMMM

İsmail IŞIK
YMM

Özkan BİLGİLİ
SGK Baş Müfettişi

Yener GÜVEN
Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı
Baş İş Müfettişi

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
Ekonomi Üniversitesi

Doç. Dr. Erdal ÖZKOL
Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF.

Düzeltili
Hacer Özmağas

Tasarım ve Baskı
Bizim Repro Ofset Matbaacılık Ltd. Şti.
Sebze Bahçeleri Cad. Ali Bey İşhanı 99/22
İskitler / Ankara
Tel:(0312) 341 10 20 - Faks:(0312) 341 30 50
Basım Tarihi Aralık 2011

dayanışma sayı:113

İki Aylık Mesleki Dergi

Sürekli Yerel Yayın

İzmir SMMMO üyelerine ücretsiz olarak gönderilir.

Gönderilen yazıların yayımlanıp yayımlanmamasına, İZSMMMO Yönetim Kurulu karar verir. Yayımlanan yazılardaki sorumluluk yazarlarına, ilan ve reklamlardaki sorumluluk ilanı veren kişi veya kuruluşlara aittir. Dergi'ye gönderilen çeviri yazıların kaynağı mutlaka belirtilir. Gönderilen yazılar, yazarlarına geri verilmez.

İç Hatlar

123	Bşk. Sekreteri	312	Haksız Rekabet
702 – 712	İlhan BORA (Başk. Yard.)	501 – 511	Yasemin YILDIZ (Santral – Gelen – Giden Evrak – Özlük İşleri – Tahsilat)
703	Hüseyin HAMAMCILAR (Oda Sekreteri)	502	Sevil ERDÜL (Özlük İşleri - Tahsilat)
704 – 714	Halil KIRLI (Sayman)	504	Coşkun YILDIRIM (Özlük İşleri - Tahsilat)
704-715	Erkan YILDIRIM (Yön. Kur. Üyesi)	505	Funda AKERDEM (6. Kat)
510	Mehmet KUZU (Yön. Kur. Üyesi)	507	Cüneyt ZİREK (Muhasebe Departmanı)
706	Metin AKSOY (Yön. Kur. Üyesi)	508	Senem ŞAKIR (Muhasebe Müdürü)
707	Mustafa FELEK (Yön. Kur. Üyesi)	509	Murat YETER (Danışman)
711	Ali YENİDOĞAN (Yön. Kur. Üyesi)	512	Yunus BALIK (Personel Sorumlusu – Disiplin Servisi)
301	Atilla KILIÇ (Tesmer – Staj)	513	Gülnur ATASEVER (İdari İşler Sekreteri)
302	Bora YILDIRIM (Tesmer Müdürü)	123 – 602	Nazan TUNABOYLU (Yönetici Asistanı)
303	Nilsu AKDENİZ (Tesmer Muhasebe)	609	Nazik ÇAYHAN (6. Kat İçecek)
304	Denetleme Kurulu (Ömer AKBAŞ) (3. Kat)	708	Tesmer Toplantı Odası
305	Emin AKBULUT (Bilgi İşlem)	104	Güvenlik
306	Selda ARPACI (Hukuk Müşaviri)	105	Dr. Bülent COŞKUN
307	Müfit YILDIRIM (Tesmer Sekreteri)	131	1. Kat Toplantı Salonu (Küçük Salon)
308	Yusuf ALABAĞ (Kütüphane)		
309	Hacer ÇİÇEK (3. Kat İçecek)		
311	Disiplin Kurulu (Şükrü PARMAKLI) (3. Kat)		

Banka Hesap Numaraları

Banka Adı	Şube Kodu	Şube Adı	IBAN No
İş Bankası	3413	Yenigün	TR38 0006 4000 0013 1277 65
Halk Bank	419	Güzelyalı	TR91 0001 2009 4290 0010 2600 88
Garanti Bankası	410	Konak	TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83
Akbank	284	Halit Ziya	TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47
YKB	927	İzmir – Merkez	TR85 0006 7010 0000 0061 3532 99
Ziraat Bank	137	İzmir	TR96 0001 0001 3738 1708 5650 01
Denizbank	5810	Bozkaya	TR03 0013 4000 0055 2791 0000 01
Masraf almayan banka (Bankaya Elden Yatıranlar İçin)			
Akbank	284	Halit Ziya	TR32 0004 6002 8488 8000 0491 90

Şehit Fethibey Caddesi 53/5 Pasaport / İzmir
Tel: 0.232 441 96 33 Faks: 0.232 441 95 67 - 446 81 30
http: //www.izsmmmo.org.tr
e-mail: izsmmmo@izsmmmo.org.tr

Degerli Meslektaşlarım,

2011 yılında yaşadığımız olumsuzlukları geride bırakarak, 2012 yılına adım attığınız şu günlerde mutlu ve olumlu başlangıçlar yapmanızı temenni ederek sözlerime başlamak istiyorum.

2012 yılı, mesleğimizin geleceğini ilgilendiren, özellikle de “Denetim ve Muhasebe Standartları” eğitimi bakımından oldukça yoğun geçecektir. Biz Yönetim Kurulu olarak sizler için gerekli olan eğitimin planlanması, programlanması kısacası yol haritasını belirleyip, önümüzdeki günlerde sizlerle paylaşacağız.

Uzun süredir beklediğimiz, meslektaşlarımızı ilgilendiren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kararnamesi 02 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak muhasebe camiamızın gündemini oluşturmuştur. Kamu gözetim muhasebe ve denetime ilişkin kararname ile ilgili görüşlerimi sizlerle kısaca paylaşmak istiyorum.

Kamu Gözetim Kurulu, Denetim Standartları Kurulu ve Muhasebe Standartları Kurullarının ayrı ayrı kurulması için 2008 yılında yasa tasarısı TBMM’ce Plan ve Bütçe Komisyonuna sevk edilmişti. Meclise sunulan tasarıları incelediğimizde TÜRMOB’un ve taraf olan SPK, BDDK gibi kurumların yetkileri çıkarılarak diğer maddeleri aynı bırakılarak hazırlanan bir kararnama olduğu açıkça ortadadır..

Sizlere bu “Kararnama” ile ilgili görüşlerimi üç bölüm halinde aktarmaya çalışacağım.

Öncelikle eleştirilecek konuları şöyle sıralayabiliriz.

- Kararnama yayımlanmadan önce denetim ile ilgili tarafların görüş ve önerileri mutlak surette alınmalıydı. Uygulamanın tarafları olan TÜRMOB, SPK, BDDK ile birlikte ortak bir metin hazırlanmalıydı.
- Kurumun kurullarının oluşumunda adil davranılmamıştır. Kurul üyeliğine mesleki örgütlerden katılımın sayısı arttırılmalıydı ayrıca da üniversitelere de bir kontenjan hakkı verilmeliydi.
- Ülkemizde uzun süreden beri denetim işleri yapan kurumlara (TMSK, SPK ve BDDK vb) yeni kanuna uyum sağlamaları, geçişin daha sancısız olması için yeterli bir süre verilmeliydi. Böyle bir süre verilmeden yetkiler alınmıştır. Geçiş için kesinlikle belli bir süre verilmeliydi.

Böylesi bir düzenlemenin Meclis’te görüşülerek kanun halinde yayımlanması gerekirken kaldı ki TBMM. açık olduğu bir zaman diliminde, yangından mal kaçırırcasına Bakanlar Kurulu Kararı ile kararnama haline getirilerek yayımlanmasını yanlış buluyorum.

Bu nedenle diğer eksik yönlerinin de dikkate alınarak iptali için muhalefet partileri ile görüşülerek Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması gerektiğini savunmaktayım.

Bu Kararnamenin tabi ki olumlu yönleri de bulunmaktadır,

Şöyle ki;

Kararname, dünyadaki uygulamalar örnek alınarak hazırlanmıştır. Bu yönü ile kararnameye olumlu bakılabilir.

Kamu Gözetimi, Denetim ve Muhasebe Standartları'nın diğer ülkelerde de birlikte düzenlendiği görülmektedir. Bu nedenle bu kurulların Kamu gözetim kurumu içinde yer almasının sorun yaratmayacağı görüşündeyim.

Kararnamenin en önemli bölümü ise; denetim alanındaki çok başlılığın sona ermiş olmasıdır. SPK –Enerji Piyasası- BDDK gibi kurumlar bugüne kadar ayrı ayrı denetim standardını oluşturmuşlardı. Artık bundan böyle Kamu Gözetim Kurumu ile tek tip standart uygulanacak olması bu sorunun ortadan kaldırılmasının temelini oluşturacaktır.

TÜRMOB ve Odalar olarak önümüzdeki süreci iyi kullanmamız gerekmekte ve iyi bir yol haritası belirlememiz için çalışmalara bir an önce başlamak öncelikli işimiz olmalıdır.

Bu nedenle, bazı düzenlemeler yapılmalı ve gerekli tedbirler alınmalıdır. Bunlardan başlıcaları şunlardır:

SMMM yeterlilik sınav konuları yeniden düzenlenmelidir. UFRS-Denetim ile ilgili dersler konulmalı, özellikle stajyerlerin staj döneminde denetim ile tanışmaları sağlanmalıdır.

Gözetim Kurumu tarafından oluşturulacak komite ve komisyonlarda meslek örgütü olarak görev almalıyız. Kamu Gözetim Kurumu göreve başlayınca örgüt olarak bu güne kadar yaptıklarımızı, yapacaklarımızı yani kendimizi iyi anlatmalıyız. Özellikle eğitim ve sınav konularında yetki almalıyız.

TÜRMOB'un başlattığı "Eğiticilerin Eğitimi" projesi tamamlandı. Bu plan doğrultusunda tüm illerde üyelere yönelik KTFRS ve Denetim eğitimlerine devam edilmelidir. Buna bağlı olarak Bakanlıklarca denetim ile ilgili yayımlanacak yönetmelikleri yakından takip etmeliyiz.

Sözlerimi bitirirken, 2012 yılının Ülkemize, Mesleğimize ve Meslektaşlarımıza başarı getirmesi dileğiyle, yeni yılınızı kutlar, sağlıkla ve mutlulukla dolu bir yıl geçirmenizi dilerim.

Feyzullah TOPÇU
Başkan

içindekiler

içindekiler içindekiler içindekiler

Başkan	2
--------------	---

Hakemli Yazılar

Yrd. Doç. Dr. Mustafa Gürol DURAK / Doç. Dr. Çağnur Kaytmaz BALSARI

Türkiye’de Ufrs Araştırmalarına Genel Bakış.....	9
--	---

Yrd. Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ / Semen SON

Aile İşletmelerine Genel Bakış: Kurumsallaşma Yolunda Atılacak Adımlar.....	25
---	----

Dr. Serkan TERZİ / Dr. İrfan ÖZEN

Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Sisteminin Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi	34
---	----

Dr. Tuğba UÇMA

Retorik Açısından Muhasebeyi Anlamak	43
--	----

Dr. Rozi MİZRAHİ

Kobi’lerde MuhasebeBilgi Sisteminin Etkin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma	52
---	----

Hakemsiz Yazılar

Tuncel ATABEY

Mükellef Açısından Vergi İncelemesinde Süreç.....	59
---	----

Dr. Özkan BİLGİLİ

Prime Esas Kazanç Ve Sigorta Gün Sayısını Eksik Göstermek Beş Puanlık Prim İndiriminden Yararlanmaya Engel Mi?	66
--	----

Dr. Ö. Hakan ÇAVUŞ

İşçinin İş Akdinin Haklı Sebep Feshine İlişkin Bir Değerlendirme	70
--	----

Berna GÖKCEN AYAN

5362 Sayılı Kanuna Göre 4/B Sigortalılığı Devam Edenlerin Primlerini Ödemesi Konusunda

Dikkat Etmesi Gereken Hususlar 72

Ayşen TOSUN

İhraç Edildikten Sonra Geri Gelen Eşyanın Katma Değer Vergisi 76

Doç. Dr. Kerametdin TEZCAN

Vergi Kaçaklığı Suçuna Verilen Cezada Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması Veya

Hapis Cezasının Ertelenmesi 78

Av. Dr. Memduh ASLAN

Önyargısız Mükellef Hakları 86

Münir Hakan ERİŞ

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetime İlişkin Yaklaşımına Genel Bir Bakış 88

Erkan GÜRBOĞA

Gayrimenkul Satışlarında Harç Matrahının Tespiti 91

Naciye KURTULUŞ

Kurumsallaşma 93

Hüseyin HAMAMCILAR

Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tacir İle Esnaf Ayırımı 94

Engin MALAY

Vergide Tebligat 99

Güray KURŞUNOĞLU

Bedelsiz İhracat Yapanlara Damga Vergisi Sürprizi 102

Ali İhsan ESMEROĞLU

Yatırım İndirimi Uygulamasında Son Durum 103

Ali SARAÇ

Meslek Yaşantımızda Yeni Bir Sayfa Kobi'ler İçin Finansal Raporlama Standardı 106

Harun Reşit TOKCAN

Bireysel İşletmelerde Özvarlık Tespiti Yapılarak Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Konulması Ve

Tapuda Ymm Raporu Sorunu 109

Dr. Mustafa ALPASLAN

Limited Şirket Hisse Devirlerinde Arızı Kazanç Ve Kdv Sorunları 114

Serkan KASALAR

Avârız Vergisi 116

Eda KAYA

Limited Şirket Hisse Müdürsüz Kalabilir mi? 117

Makale Sunum Formu

..... 120

Yayın Koşulları

..... 121

İZMİR SMMMO DAYANIŞMA DERGİSİ HAKEM KURULU

Prof. Dr.	Ahmet Hayri DURMUŞ	(İstanbul Ticaret Üniversitesi)
Prof. Dr.	Başar Ataman AKGÜL	(Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Can Şinga Mugan	(Ortadoğu Teknik Üniversitesi)
Prof. Dr.	Ercan Bayazıtlı	(Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Feryal Orhan Basık	(İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr.	Gülbüz Gökşen	(Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Hülya Talu	(İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr.	M.Banu Durukan	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr.	Münir Şakrak	(Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Nihat Küçüksavaş	(Çukurova Üniversitesi)
Prof. Dr.	Ömer Lalik	(Maltepe Üniversitesi)
Prof. Dr.	Rüstem Hacırüstemoğlu	(Galatasaray Üniversitesi)
Prof. Dr.	Süleyman Yükçü	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Prof. Dr.	Serdar Özkan	(İzmir Ekonomi Üniversitesi)
Prof. Dr.	Şükrü Kızılot	(Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr.	Yurdakul Çaldağ	(Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr.	Yüksel Koç Yalkın	(Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr.	Güven Sayılğan	(Ankara Üniversitesi)
Doç. Dr.	Erdal Özkol	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Esin Taylan	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Masum Türker	(İstanbul Ticaret Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Mine Tükenmez	(Dokuz Eylül Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr.	Orhan Çelik	(Ankara Üniversitesi)

Hakemsiz Yazılar



Opinion Papers

TÜRKİYE’DE UFRS ARAŞTIRMALARINA GENEL BAKIŞ

Yrd. Doç. Dr. Mustafa Gürol DURAK*
Doç. Dr. Çağnur Kaytmaz BALSARI**

ÖZET

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) geçilmesi ile birlikte ülkemizde muhasebe araştırmacıları bu alana daha çok yönelmiştir. 2003 yılında UFRS alanındaki çalışmalar daha sık dikkat çekmeye başlamış olmakla birlikte, özellikle 2005 yılından itibaren, artan bir ivme ile konu ele alınmıştır. Çalışmamızda Türkiye’de UFRS alanında yapılan çalışmalar temel olarak ele aldıkları konular açısından üç ana sınıf altında derlenmiştir. Teknik açıdan standart açıklamalarının yer aldığı çalışmalar birinci sınıfı oluştururken, uygulanmaya yönelik örneklerin sunulduğu çalışmalar ikinci sınıfı, UFRS’nin gelişimi ve evriminin temel alındığı çalışmalar ise üçüncü çalışma sınıfını oluşturmuştur.

Anahtar Kelimeler: UFRS, Gerçeğe Uygun Değer JEL Kodu: M41

ABSTRACT

With the transition to International Financial Reporting Standards (IFRS) in our country, the accounting literature has been expanded towards this area. In 2003, researchers started to pay more attention on IFRS and there has been an acceleration of IFRS studies especially after 2005. In this study, the IFRS studies in Turkey are classified under three main groups according to their contents. The studies providing technical explanations of standards are the first group of studies, whereas the studies giving examples on IFRS applications are the second class and the studies on the history and evolution of IFRS are the third class of studies.

Key Words: IFRS, Fair Value JEL Code: M41

*Yaşar Üniversitesi İİBF

** DEÜ İşletme Fakültesi

1. Giriş

Ekonominin düzgün bir şekilde işlemesi için paydaşların iktisadi faaliyetlerine ilişkin kararlar almaları gerekmektedir. Bu kararların alınmasında temel alınan bilgiyi de paydaşlara muhasebe sistemi sağlamaktadır. Muhasebe sistemini işletmeye ilişkin verileri toplayan, düzenleyen, analiz edip bilgiye dönüştüren ve bu bilgiyi karar vericilere sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlamak olanaklıdır.

Muhasebe bilgisinin kullanıcılarının sahip oldukları alt yapıların farklı olması, aynı bilginin farklı kullanıcılar tarafından farklı şekillerde yorumlanması olasılığını ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda, muhasebe bilgisinin evrensel olarak anlaşılabilir olması gerektiği açıktır. Ayrıca, işletmelerin artan uluslararasılaşma dereceleri ve muhasebe uygulamalarının ülkelerin kültürleri ile şekillendiği göz önünde bulundurulduğunda, işletmelerin finansal raporlarının farklı ülkelerdeki kullanıcılar tarafından da aynı şekilde yorumlanabilmesinin sağlanması gerekmektedir. Aynı bilginin farklı kullanıcılar tarafından farklı yorumlanmasının engellenmesi için Avrupa Birliği ortak bir finansal dil kullanımını amaçlamış ve bunu sağlamak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) oluşturulmasını gerekli görmüştür.

Muhasebe standartlarının olmadığı varsayımı altında, her ekonomik birim kendi belirlediği muhasebe kuralları ve ilkeleri ile raporlama yapacaktır. Bu durumda, oluşturulan finansal bilginin karar alma sürecinde etkin bir biçimde kullanılabilmesi için, öncelikle finansal bilgiyi üreten her ekonomik birimin kabul ettiği kuralların ve ilkelerin ayrı ayrı özümsemesi ve bilginin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkacaktır (Kieso ve Weygrandt, 1992).

Özetle muhasebe standartlarına aşağıdaki nedenler ile ihtiyaç duyulmaktadır (Kiracı ve Köse, 2002):

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek
- Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak

- İşletme ile ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve yanlış karar vermelerine engel olmak
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak

2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından ortaya konan ve uygulandıkları ülkelerde hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen bütün şirketler tarafından finansal tablo hazırlama aşamasında kullanılması öngörülen standartlardır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın varlığı 1960'ların sonlarına kadar uzanmaktadır. 1966 yılında İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nü (ICAEW), Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nü (AICPA) ve Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nü (CICA) içeren bir Uluslararası Çalışma Grubu kurulması önerisi verilmesi ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarihi başlamış olmaktadır. Bu öneri ile 1967 yılında Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu (AISG) kurulmuş ve bu grubun birkaç ayda bir yaptığı önemli çalışmalar sonucunda finansal raporlama sisteminde değişiklik gerekliliği fark edilmiştir.

1973 yılında standartları uluslararası olarak da kullanılabilecekleri şekilde oluşturan ve yayımlayan uluslararası bir kurul oluşturulması kararlaştırılmış ve böylece 9 ülkenin muhasebe kuruluşu tarafından kurulan ve 90 ülkeden 120'nin üzerinde meslek kuruluşunun üye olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) oluşturulmuştur. Komitenin amacı dünya çapındaki kabul edilebilirliği ve uygulanabilirliği yüksek muhasebe standartları ortaya koymak olarak belirlenmiştir. Kurul ilk dönemlerinde, benzer işlem ve olayların kayıt altına alınması için genellikle "temel uygulama" ve "alternatif uygulama" olarak iki muhasebe yaklaşımını öneren tarzda standartlar oluşturmuştur (Kaya, 2003).

2000 yılına kadar IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) adı verilen ve UMS 1 ile başlayıp "UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı"na kadar devam eden birçok muhasebe standardı ortaya koymuştur. Ayrıca, 1997 yılında uygulamada oluşabilecek değişkenlikleri engellemek üzere tartışmalı muhasebe konularında yol gösterici olması bakımından Standart Yorumları Komitesi (SIC) kurulmuştur. IASC varlığını 27 yıl sürdürmüş, ancak standartlara

uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda, 2001 yılında yerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (UMSK) bırakmıştır (Uysal, 2006; Aktaran: Dalkılıç, 2008).

2001 yılında UMSK göreve geldiğinde, mevcut muhasebe standartlarının geçerliliğini sürdürdüğünü ve o tarihten itibaren oluşturulacak yeni standartların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ismi ile anılacağını belirtmiştir.

1.1. Dünyada UFRS Kullanımı

2007 yılının Mart ayında yaptığı bir konuşmasında Sir David Tweedie, önceden UFRS'nin 2006 yılı itibarıyla 100 ülkede uygulanmasının ve US GAAP ile yakınsama çalışmalarına başlanmış olmasının planlandığını belirtmiştir. Aynı konuşmasında Sir David Tweedie UFRS'nin 2007 yılı itibarıyla 102 ülkede uygulandığını ve bu rakamın 2011 yılında 150 ülke olmasının, bunun yanı sıra, US GAAP ile yakınsamanın tamamlanmasının hedeflendiğini de açıklamıştır (Tweedy, 2007). Dünyada UFRS nin kullanıldığı ve yakınsamaya açık olduğu bölgeler aşağıda Şekil 1 de gösterilmektedir. Koyu mavi ile gösterilen alanlar UFRS kullanımının zorunlu olduğu ya da izin verildiği ülkeleri temsil etmektedir. Açık mavi ile gösterilen alanlar ise UMSK ile yakınsama gereksinimi duyan ya da UFRS kullanılması arzusunda olan ülkelerdir.

Şekil 1: Dünyada UFRS Kullanımı



Kaynak: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

(www.tmsk.org.tr; 29.04.2010)

Yapılan çalışmalar sonunda, Avrupa Birliği 2000 yılında finansal raporlama stratejisi ile ilgili bir bildiri yayınlamış ve 2005 yılından itibaren konsolide tabloların UFRS'ye göre hazırlanması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, 6 Haziran 2002 tarihinde Avrupa Bakanlar Konseyi, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, hisse senetleri Avrupa Birliği üyesi ülkelerin borsalarında işlem gören bütün işletmelerin finansal raporlarını UFRS'ye göre hazırlamalarını gerektiren düzenlemeyi onaylamıştır. Ardından, 2003 yılının Haziran ayında Kurul ilk standardı yayımlamıştır.

1.2. Türkiye'de UFRS Kullanımı

Ülkemizde muhasebe standartları gelişimini devletin yönlendirmeleri doğrultusunda gerçekleştirmektedir. Ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülkelerin uygulamalarının etkisinde kalındığı görülmektedir. Ortaklıkların muhasebesine, finansal tablolarına ve raporlarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) yer almasına karşın, bu hükümler yalnızca genel çerçeveyi belirlemiş ve uygulamaya çok yansımamıştır (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006: 55). Ayrıca;

- i. Vergi yasalarında vergi matrahının belirlenmesine ilişkin hükümlerin yanı sıra, işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri ile finansal tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve
- ii. Vergi yasalarındaki hükümlere uyulmamasının beraberinde etkili yaptırımlar getirmesi

nedeniyle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan düzenlemelere kadar, muhasebe uygulamaları vergi yasaları çerçevesinde yürütülmüştür (Üstündağ, 2000; Aktaran: Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006: 55).

1994 yılında, UMS ile uyumlu standartların geliştirildiği ve muhasebe bilgileri ile ilgili tüm tarafların temsil edildiği özerk bir yapı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK yetkilerini devrettiği 2001 yılına kadar 19 adet standart yayınlamıştır (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006: 55).

BDDK, SPK ve vergi açısından farklı düzenlemelerin getirilmesi muhasebe uygulamaları ve standart belirleme açısından çok başlılık olduğunu göstermektedir. Bu çok başlılığın ortadan

kaldırılması ve ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi açısından, 15 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1'inci maddesi ile: "Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere (...)" Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur¹.

Halka açık işletmeler için; SPK finansal raporlama standartlarının uluslararası standartlar ile tam uyumunu sağlamak üzere, SPK tarafından İMKB'nin, bağımsız denetim kuruluşlarının, özel sektör temsilcilerinin ve üniversitelerin katılımı ile geniş kapsamlı bir proje başlatılmış ve UFRS ile uyumlu 30 adet standardı içeren "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı" hazırlanarak 30 Eylül 2002 tarihi itibarıyla SPK internet sayfasında kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur. Gelen görüşler değerlendirilmiş ve 3 yeni standart daha eklenerek 33 adet UFRS ile uyumlu tam set Tebliğ taslağı 29 Ağustos 2003 tarihine kadar tekrar kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur. Tebliğ taslağı "Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" adıyla 15 Kasım 2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006: 56). Bu tebliğ ile dileyen işletmeler 31 Aralık 2003 tarihinden itibaren UFRS uygulamakta serbesttir. Ancak, 1 Ocak 2005 tarihinden başlamak üzere hisse senetleri borsada işlem gören bütün işletmelerin finansal tablolarını UFRS'ye göre düzenlemeleri gerekmektedir.

Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu'nun 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22/e maddelerine dayanarak hazırladığı Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği", 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve bu işletmelerin bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortaklıkları için 01.01.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine ait ilk ara finansal tablolardan itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Tebliğin ilk uygulama döneminde, finansal tabloların

karşılaştırmalı sunumuna ilişkin olarak mevcut Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları'na (UMS/UFRS) uygun olmayan herhangi bir belirlemeye gidilmemiştir. Bu çerçevede; Seri:XI, No:29 Tebliği'nin ilk uygulama yılında, UMS/UFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler UFRS 1 uyarınca, diğer işletmelerse UMS 1 uyarınca tüm finansal tablolarını en az bir önceki yılla karşılaştırmalı olarak sunacaklardır.

1.3. UFRS'ye Geçişten Elde Edilmesi Beklenen Faydalar

UFRS küresel finansal piyasalarda da kullanılabilecek yüksek kaliteli finansal raporlama standartlarına ulaşabilmek üzere geliştirilmiştir. Tendeloo ve Vanstraelen (2005) UFRS'ye geçişin faydalarını aşağıdaki gibi listelemektedir (Balsarı, 2007):

- ❖ UFRS karar vericilerin ülkeler arasındaki ölçme ve değerlendirme farklarından kaynaklanan karışıklıklardan kurtularak, bilgili bir şekilde, daha doğru finansal kararlar alabilmesine olanak sağlamaktadır. Böylece yatırımcıların karşılaştığı risk ve işletmenin katlanacağı finansman maliyeti düşmüştür.
- ❖ Farklı ülkelerde de finansal raporlama yapmak zorunda olan işletmeler açısından, daha geniş geçerliliğe sahip bir finansal raporlama yapıldığı için, finansal raporlama maliyetlerinde düşüşe neden olmaktadır.
- ❖ UFRS daha güvenilir ve daha şeffaf finansal raporlamaya olanak sağladığı için uluslararası sermaye hareketlerinde artışa neden olmakta ve işletmeler yabancı yatırımcıların algıladığı riskin düşmesi ile daha fazla yabancı yatırım çekebilmektedir.
- ❖ UFRS tasarrufların daha etkin bir şekilde dağıtımını sağlamaktadır.

1.4. UFRS'ye Geçiş Sürecinde Yaşanan Zorluklar

Yukarıda sayılan faydaları düşünüldüğünde ülkemizde 2003 yılında İMKB'de işlem gören işletmeler arasından bütün işletmeler yerine sadece 52 işletmenin UFRS'ye geçmeye gönüllü olması ilginç bir durum oluşturmaktadır. Bu noktada UFRS'ye geçiş sürecinin içerdiği zorluklar ve sorunlar değinilmesi gereken bir konudur. İşletme açısından literatürde en sıkça belirtilen zorluklar (Varıcı, 2009);

- ❖ UFRS'nin teknik açıdan karmaşık olan standartlar olması

¹ 18.12.1999 tarih ve 23910 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- ❖ İşletmelerin yeni bir muhasebe sistemi oluşturmak üzere altyapı desteği ve finansal kaynak bulamamaları
- ❖ Vergisel bakış açısının ağır basması
- ❖ Standartların sıkça değişen yapıda olması UFRS'ye geçişi zorlaştıran faktörler ülkeler açısından ele alınacak olursa;
- ❖ Yeterince gelişmemiş sermaye piyasaları,
- ❖ Ülkelerin çoğunun vergi odaklı muhasebe uygulaması,
- ❖ Küçük işletmeler için UFRS'nin karmaşık gelmesi,
- ❖ UFRS'nin uygulanmasına ilişkin bir yaptırım bulunmaması ve
- ❖ Yerel otoritelerin standartların kendi inisiyatifleri dışında geliştirilmesine sıcak bakmaması

gibi zorluklar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin uygulamaya geçmesi sürecinin içerdiği zorluklar olarak sıralanabilmektedir (Saltoğlu, 2005, Varıcı, 2009).

Bu zorlukların yanı sıra, UFRS'ye geçişe karşı olanlar tarafından ortaya atılan diğer bir eleştiri de UFRS'lerin ilke bazlı olmasıdır. Bu eleştirilerde temel alınan nokta UFRS'nin alternatif uygulamalara izin vermesi ve işletmeleri belirli kurallara ile sınırlandırılmış bir finansal raporlama yerine ilkelere dayandırılan ve mesleki yargıya daha çok olanak sağlayan bir finansal raporlamaya yönlendirmesidir.

İlke bazlı standartların karşılaştırılabilirliği bozabileceği savunulmaktadır. Çünkü ilkelerin yorumlanması, yorum yapan kişilerin bilgi ve deneyimleri ile yakından ilişkilidir. Dolayısıyla, farklı kişiler aynı işlemleri farklı şekilde yorumlayabilmektedir. Ayrıca, ilke bazlı standartların ön planda tuttuğu mesleki yargının kötü yönde kullanılması ile finansal bilginin dürüst sunum özelliğinden uzaklaşması olasılığı da bulunmaktadır.

Ancak kuralların zamanla amaç ve fonksiyonlarını yitirmelerinden ve işletme çevresindeki gelişmeleri izleyememelerinden dolayı ilke bazlı standartlara gereksinim tüm dünyada artmıştır (Kershaw, 2005). Son dönemlerde özellikle Amerika'da gerçekleşen şirket skandallarının ardından FASB tarafından oluşturulan ve kural bazlı

olduğu kabul edilen Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (US GAAP) güven sarsılmış ve ilke bazlı olduğu kabul edilen UFRS ile yakınsama çalışmaları başlamıştır. Amerika Birleşik Devletleri Senatosu'nun 2002 yılında kabul ettiği Sarbanes-Oxley Yasası; sermaye piyasası kuruluna ilke bazlı muhasebe standartlarına geçilmesi yönünde tavsiyelerde bulunmaktadır (Balsarı ve Dalkılıç, 2007). Bu gelişmeler ışığında Eylül 2002'de IASB ve FASB Norwalk Anlaşması'nı imzalamış ve bu anlaşma ile hem iç piyasalarda hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu² muhasebe standartlarının geliştirilmesini taahhüt etmişlerdir. Böylece Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu'nun küresel muhasebe standartlarının oluşturulması düşüncesine doğru büyük bir ilerleme sağlanmış olmaktadır.

Oluşturulan yeni muhasebe standartları, ülkeler arasındaki çeşitli farklılıklardan kaynaklanan yanlış uygulamalara neden olmamaları için ilke bazlı standart seti olan UFRS'ye daha yakın olmalı ve ülkelerin kendi iç dinamiklerini de göz önünde bulundurarak standartların en uygun şekilde yorumlanmasına olanak vermelidir. Bu iç dinamiklerin doğru belirlenebilmesi ve uygun yorumlama ortamının yaratılabilmesi için özellikle son on yıllık dönemde hem akademisyenler hem de meslek mensupları tarafından birçok araştırma yapılmıştır.

2. Türkiye'de UFRS Araştırmaları

Ülkemizde UFRS'nin finansal raporlama sistemi olarak kabul edilmesi sadece muhasebe uygulamalarını değil, aynı zamanda muhasebe alanında yapılan araştırmaları da etkilemiştir. Özellikle ihtiyari olarak uygulanabilirliğinin başladığı 2003 yılından itibaren doğrudan ya da dolaylı olarak UFRS ile ilişkili konularda pek çok çalışma yapılmıştır. Çalışmamızda, Türkiye'deki UFRS araştırmaları üç ana başlık altında toplanmış bulunmaktadır. Bunlar:

- Uygulamaya İlişkin Çalışmalar
- UFRS'nin Gelişimi ve Evrimine İlişkin Çalışmalar
- Bilimsel Araştırmalar

² UMSK'un yakınsama projeleri kapsamında standart belirleme ve uygulama sürecini en temelden etkileyecek olan çalışma 2004 yılında başlatılan "Kavramsal Çerçeve Yakınsama Projesi"dir.

2.1. Uygulamaya İlişkin Çalışmalar

Bu çalışmalar teknik bilgi içeren çalışmalardır. Standartların uygulanışları hakkında bilgi vermenin yanı sıra finansal raporlamaya ilişkin özellikli konuların (değerleme, tablolara alma/çıkarma, vb.) incelenmesi ile de uygulamacılara yön gösteren çalışmalardır.

Uygulamaya ilişkin çalışmaların ele aldıkları konuları;

1. Gerçeğe Uygun (Makul) Değer³ Uygulamaları

2. Diğer Teknik Çalışmalar

olmak üzere iki sınıfta toplamak olanaklıdır.

Gerçeğe Uygun (Makul) Değer Uygulamaları

Gerçeğe uygun değer uygulamaları konusu son yıllarda bütün dünyada üzerinde oldukça fazla durulan bir konu haline gelmiştir. Amerika'da yaşanan son krizin gerçeğe uygun değer belirlenmesiyle ilişkili sorunlardan kaynaklandığı düşünüldüğü zaman gerçeğe uygun değer uygulamaları ile ilgili çalışmaların önemi ortaya çıkmaktadır (Aslanertik, 2009). Finansal tablo kalemlerinin değerlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi, bu tablolardan elde edilen bilgilerin kullanıcılarının alacakları kararlarda daha etkin olması anlamına da gelmektedir. Bununla birlikte, küreselleşme sonucunda uluslararası işlem hacmindeki artış yayınlanan finansal tabloların önemini artırmış, sadece yurtiçindeki değil yurtdışındaki kullanıcıların da ihtiyaçlarına cevap verebilecek raporlar hazırlanmasına gereksinim duyulmuştur. Ülkemizde de UFRS'ye geçiş çerçevesinde yeni düzenlemeler ile daha gerçekçi ve ihtiyaca daha uygun finansal raporlamaya yönelinmiştir. Bu durumda finansal tablo kalemlerinin tarihi maliyetleri ile raporlanmalarının yerine gerçeğe uygun değerleri ile raporlanmalarının daha uygun olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Amerika'daki Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu (IASB) yayınladıkları standartlarda ve standart açıklamalarında gerçeğe uygun değer belirlenmesine ilişkin yöntemler sunmakta ve konunun önemine değinmektedirler. Örneğin UMS/UFRS'lerin

büyük bir çoğunluğunda gerçeğe uygun değer kavramı ve bu değer belirlenmesine ilişkin yöntemler standartta açıklanmaktadır (Mugan, 2008; İnanç, 2008). Kurullar'ın yanı sıra akademik olarak da bu konuda birçok araştırma yapılmıştır. Yapılan çalışmaların birçoğu finansal tablo kalemlerinin değerlemesinde gerçeğe uygun değer belirlenmesi üzerinde durmaktadır. Ayrıca, gerçeğe uygun değer uygulamaları ile ilgili çalışmalarda genellikle standartlarda yer alan yaklaşımlar incelenmekte ve bu yaklaşımların muhasebe uygulamaları üzerindeki etkileri ele alınmaktadır (Tokay, Deran ve Aktaş, 2005; Demir ve Bahadır, 2007; Mugan, 2008; İnanç, 2008; Pamukçu, 2011). Muhasebe kalemlerinin yeniden değerlemesi, değerlerindeki artış ve azalışların kayıtlara alınması gibi konular literatürde de uygulamada olduğu kadar önemli bir yer tutmaktadır.

Standartların büyük bir çoğunluğunda gerçeğe uygun değerden söz edilmesine ve yöntemler açıklanmasına karşın, bu konudaki çalışmalar ele alınan standartlardan bir kısmını daha ön planda tutmaktadır. Örneğin incelemeye dahil edilen çalışmalar içerisinde uygulamaya ilişkin olduğu kanısına vardığımız çalışmaların büyük bir bölümü TMS 16- Maddi Duran Varlıklar, TMS 39- Finansal Araçlar, TMS 2- Stoklar, TMS 17- Kiralama İşlemleri, TMS 18- Hasılat, TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, TFRS 3- İşletme Birleşmeleri gibi standartlar çerçevesinde değerlendirme konusunu ele almaktadır.

Güçenme ve Arsoy (2005), Akbulut ve Marşap (2006), Yükücü ve İçerli (2007), Kaya ve Dinç (2007), Ayçiçek (2011) ve Gençtürk, Çelik ve Karaman (2011) tarafından yapılan çalışmalar TMS 16 çerçevesinde maddi duran varlıkların yeniden değerlemesine ve değer düşüklüğü karşılığının ayrılmasına, diğer bir ifadeyle, gerçeğe uygun değer belirlenmesine ilişkin örnek uygulama içeren çalışmalardır. TMS 2- Stoklar Standardı da üzerinde en az TMS 16 kadar yoğunlaşmış bir standarttır. Özbek (2008), Parlakkaya (2006), Demireli ve Alkan (2007) ve Sönmez (2007) gibi araştırmacılar çalışmalarında stokların değerlemesini ve muhasebeleştirilmesini ele almışlardır. TMS 18 – Hasılat standardı çerçevesince gerçekleşen bir satış işleminin gerçeğe uygun değerinin ne şekilde belirleneceği ve nasıl kayıt altına alınacağı Selvi, Yılmaz ve Sarıoğlu (2007), Özkan (2007) ve Özuluçan ve Özdemir (2010) tarafından yapılan çalışmalarda belirtilmiştir.

3 İngilizcedeki "Fair Value" kavramının Türkçe karşılığı olarak her iki kavram da kullanılmakla birlikte, çalışmamızda "gerçeğe uygun değer" olarak kullanım tercih edilmiştir.

TMS 39 – Finansal Varlıklar Standardı'nda yer alan değerlendirme esasları ve yöntemleri Kurt (2004), Tenker (2004), Mısırlıoğlu (2005) ve Marşap (2006) tarafından ele alınırken, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değerlendirme esasları ve yöntemleri ile işletme birleşmelerinden kaynaklanan değerlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları içeren TMS 38 ve TFRS 3 standartlarını Arıkan (2004), Ersoy ve Buyruk (2005), Akgül (2005), Göğüş ve Yolsal (2006), Perek (2007) ve Akgün (2009) çalışmalarında değerlendirmiştir.

Diğer Teknik Çalışmalar

Yukarıda sayılan standartlara ilişkin değerlendirme konusu dışında da araştırmalar gerçekleştirilmiştir. Örneğin TMS 18 – Hasılat standardına ilişkin olarak Ercan (2010) teslim şekillerine göre değişik satış sözleşmelerini ele almakta ve TMS 18 çerçevesinde her teslim şekli için hasılatın tanınma zamanını belirtmiştir. Öte yandan Özkan (2005) çalışmasında TMS 18'yi esas alarak mal satışı ve mal satış hasılatına ilişkin genel açıklamalar getirmekte ve mal satış hasılatının finansal tablolara alınmasına ilişkin koşullardan birisi olan "sahiplikle ilgili risk ve getirilerin alıcıya nakledilmiş olması" koşuluna ilişkin örnek bir uygulama yapmıştır. Ayrıca Kalmış ve Dereköy (2010) hasılatın muhasebeleştirilmesini ele aldıkları çalışmalarında TMS 18 ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulamaları arasındaki farkları ele almaktadırlar. TMS 39 standardı ile ilişkili olarak da değerlendirme konusu dışında çalışmalar bulunmaktadır. Delikanlı (2007) repo ve ters repo işlemlerinin UMS/UFRS'ye göre finansal raporlamasına yönelik uygulamaları ele almış, TMS 32, TMS 39 ve TFRS 7'de öngörülen kuralları değerlendirmiş ve Türkiye'de faaliyet gösteren banka ve aracı kurumların finansal raporlama uygulamalarının bu kurallar ile uyumluluğunu incelemiştir. Ayrıca araştırmacı UMSK'nın finansal varlık ve borçların bilanço dışına çıkarılması esasları ile ilgili olarak UMS 39 ve UFRS 7'de yapmayı öngördüğü değişikliklerin repo ve ters repo işlemlerinin finansal raporlamasında yaratacağı değişikliklere değinmiştir. TMS 39 üzerine yapılan bir diğer çalışma Haftacı ve Pehlivanlı (2007) tarafından yapılmıştır. Çalışmada türev ürünlere yönelik işlemlerin muhasebeleştirilmesi TMS 39 kapsamında ele alınmıştır. Ayrıca uygulamada UMS 39'a yönelik eleştirilere de çalışmada yer verilmiştir.

Gerçeğe uygun değer uygulamaları dışında kalan araştırmalara konu olan standartlara bakıldığında literatürde en fazla rastlanan

çalışmalar TMS 12 – Gelir Vergileri, TMS 17- Kiralama İşlemleri, TMS 27 – Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 37 - Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standartları üzerine gerçekleştirilmiştir.

Vergi odaklı finansal raporlama sonuçları ile UFRS odaklı finansal raporlama sonuçları arasında ortaya çıkan farkın finansal tablolarda yansıtılması işlevine sahip ertelenen vergi kavramı literatürde oldukça geniş bir yer kaplamaktadır. TMS 12 çerçevesinde ele alınan ertelenen vergilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak rastlanan çalışmalar Özbirecikli (1999), Mısırlıoğlu (2001), Akdoğan (2006b), Süer ve Şenyiğit (2006) ve Türel ve Türel (2006) tarafından yapılan çalışmalar olarak sıralanmaktadır. Bu çalışmalar UFRS uygulamaları sonucunda ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıklarının ya da yükümlülüklerinin ne şekilde raporlanacağını sayısal örnekler yardımı ile açıklamaktadır. TMS 17 Standardı'nı Özuluçan & Deran (2003) ve Sayılğan (2004) incelemiş ve Türkiye'deki kiralamaya yönelik muhasebe uygulamaları ile TMS 17 karşılaştırmalarını örnekler vererek yapmışlardır. Konsolidasyon uygulamalarının ele alındığı TMS 27 Standardı'na yönelik olarak rastlanan çalışmalardan Ak ve Bekçi (2005), konsolidasyon uygulamalarında kullanılan "SPK Tebliği Seri No:XI No:21 "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ", "TMS 5 – Konsolide Finansal Tablolar", "UMS 27 – Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirket Yatırımlarının beleştirilmesi" ve "Avrupa Birliği'nin konsolidasyonla ilgili 7. yönergesi" standartları- rını karşılaştırmaktadır.

Uysal (2007) çevresel muhasebe literatüründe başvuru bir standart olan TMS 37'yi incelemiştir. Çalışmada UMS 37 standardı ve sözkonusu standarda yönelik değişiklik önerilerinin getirdiği yeni açılımlardan hareketle "çevresel borçların muhasebeleştirilmesi ve açıklanması sürecinin içerdiği güçlükler" ışık tutulmaktadır. Dolayısıyla ilgili düzenlemelerin sadece çevresel borçlara ilişkin bölümleri ele alınmıştır. Bu nedenle koşullu varlıklar çalışma kapsamında incelenmemiştir.

Teknik standart açıklamaları içeren diğer çalışmalara da kısaca değinmek gerekirse; Ersoy (2003) çalışmasında UMS 34 – Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı ile SPK düzenlemeleri

arasındaki farklılıkları ve ortak noktaları ele alırken, Uyar ve Çelik (2006) muhasebe standartlarına göre kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesini, Gücenme ve Arsoy ise 2004 yılındaki çalışmalarında UMS 14 – Bölümlere Göre Raporlama Standardı kapsamında finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasını ve 2006 yılındaki çalışmalarında UFRS 2 – Hisseye Dayalı Ödemeler Standardı kapsamında hisseye dayalı ücretlendirmenin finansal tablolara alınmasını incelemektedir. Bu çalışmalara ek olarak, Akdoğan (2006a) TMS'yi ilk kez uygulayacak olan işletmelerde uyulacak ilkeleri açıklamakta, UFRS'nin Türkiye'deki durumu değerlendirmektedir. Söz konusu çalışmada sadece TFRS 1 – Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı açıklanırken, Aslan (2004) UFRS 1'den başlayarak UFRS 5'e kadar olan standartları ele almakta, muhtemel sorunları, fırsatları ve değişim süreci ile ilgili önemli hususları özetlemektedir. Uyar ve Güngörmüş (2009) UFRS 8 – Faaliyet Bölümleri Standardı'na göre finansal tablo kullanıcılarına açıklanması gereken bilgileri örnek uygulamalar kullanarak belirtmektedir. Son olarak Sayarı (2004) UMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nı özetlemekte, Zaif (1999) ise finansman giderlerine ilişkin genel açıklamalar yapıp bu giderleri SPK mevzuatı ve UFRS yönünden incelemektedir.

Görüldüğü üzere standartların açıklanması ve nasıl uygulanacakları yönünde yol gösterilmesi açısından literatürde yapılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak uygulamaya yönelik çalışmaların yanı sıra UFRS'nin gelişimi ve evrimine ilişkin çalışmaların sayısı da azımsanacak düzeyde değildir.

2.2. UFRS'nin Gelişimi ve Evrimine İlişkin Çalışmalar

Bu çalışmalar genellikle UFRS'nin tarihsel gelişimini, uygulanmasında yaşanan zorlukları ve diğer standartlar ve uygulamalar ile yakınsanmasını ele alan çalışmalardır. Ek olarak ülkemizde UFRS uygulamalarının değerlendirildiği çalışmalar bulunmakla birlikte bu sınıfta değerlendirilen çalışmalar KOBİ'lerin UFRS'yi kullanmalarına ilişkin gelişmeleri ve yorumları da içermektedir.

Saltoğlu (2005), Uysal (2006) ve Aysan (2007) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun ve onu çevreleyen katılımcıların standart oluşturma yaklaşımlarını incelemekte, UFRS'lerin oluşturulmasına ilişkin temel kavramları ele almaktadır. Ayrıca

Aysan (2007) UFRS'lerin dünyadaki uygulanışı hakkında değerlendirme yapmış ve Balkan ülkelerindeki UFRS uygulamalarından söz etmiştir. Benzer şekilde Toraman ve Bayramoğlu (2006) da AB'de muhasebe standartlarının oluşumu ve kabul edilişi ile ilgili bilgiler vermiş, bu standartların oluşturulmasında etkili olan kurulları açıklamıştır. Bunun yanı sıra Yayla (2007) UFRS'nin oluşumu ve uygulanışını Michel Foucault'un filozofik yaklaşımları kapsamında ele almakta, 21. yüzyılda modern nitelikte "disipline edici toplumun" oluşturulması için UFRS'nin kitleleri uzaktan kumanda etme tekniği olarak nitelenmektedir. Yayla (2007)'ya göre UFRS son yıllarda bir doğruluk söylemi olarak uluslararası toplumun ortalama bir doğruluk statüsü olmuştur. Aktaş (2004) de çalışmasında muhasebe standartlarının sağladığı doğruluk ve şeffaflık sayesinde kurumsal yönetimi desteklediğini bildirmiştir. Bir başka çalışmada Mısırlıoğlu (2006) ana amacı UFRS'nin ve Basel II'nin Türkiye'de faaliyet gösteren işletmeler üzerindeki etkilerinin incelenmesi olan çalışmasında UFRS'lerin oluşturulma sürecini de açıklamıştır.

UFRS'nin Türkiye'de kabul edilmesi ve TMS'nin oluşturulma sürecini inceleyen çalışmalar ise Darman (2004), Erhan (2004), Zaif (2004) ve Yalkın, Demir ve Demir (2006) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmalarda TFRS'nin gelişimi incelenirken Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişim sürecinde ortaya çıkan önemli olaylar belirtilmiş ve standartların oluşturulmasında etkili olan kurullar açıklanmıştır. TMSK ve UMSK'nın yayınladığı ve yürürlükte olan son standartlar da çalışmalar dahilinde karşılaştırılmıştır. Ayrıca Darman (2004) kurumsal yönetim ile UFRS ilişkisini kurduğu çalışmasında, İtalya'da meydana gelen Parmalat skandalını örnek vererek muahsebenin mayınlı alanlarına dikkat çekmiş, UFRS'ye başarılı bir geçiş için izlenecek yolu belirtmiştir. Akdoğan (2004) ise çalışmasında UFRS'nin kabul edilmesinin ardından UFRS ile ülkemizde uygulanan muhasebe ve vergi mevzuatı arasındaki farkları, TMS yayımlanırken göz önünde bulundurulacak faktörleri ve UFRS'nin finansal raporlama ve vergi uygulamalarına getirdiği yenilikleri ele almaktadır. Bu yeniliklere değinen diğer çalışmalar da bulunmaktadır. Örneğin Akbulut ve Yanık (2007) borsaya kote 10 işletmenin UFRS'ye geçiş bilançolarını incelemiş, bu işletmelerin önceki muhasebe ilkelerine göre düzenledikleri bilançolar ile UFRS'ye geçiş bilançolarını karşılaştırmıştır. Aradaki değişikliklerin nedenlerini belirtmiştir.

TMS'nin oluşturulması ve kabulünü ele alan çalışmaları UFRS'nin küresel raporlama dili olması düşüncesini açıklayan çalışmalar

izlemektedir. İbiş (2004), Saltoğlu (2005), Çelik (2005, 2006) ve Varıcı (2009) UFRS'yi finansal raporlamanın ortak dili haline dönüştürme çalışmalarını, dünyada ve Türkiye'de finansal raporlamanın geleceğinin ne yönde değişeceğini ve UFRS'ye uyum aşamasında ülkeler üzerinde etkili olan faktörleri incelemiş ve Amerika ve Avrupa Birliği'nin konuya yaklaşımlarına değinmişlerdir. Ayrıca İbiş (2004) çalışmasında Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)'nün yayınladığı deklarasyon ile menkul kıymet borsalarına yapılan finansal raporlamada esas alınacak Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulama sürecini incelemiş, UMS'nin uygulanması ile uluslararası menkul kıymet ihracılarının kolaylaşacağı, uluslararası sermaye hareketlerinin artacağı, ortak bir muhasebe dilinin oluşacağı ve böylece kullanım açısından kolaylık sağlanacağı, farklı finansal tablolar hazırlama gereğinin ortadan kalkması ile finansal tablo hazırlama maliyetlerinin düşeceği savunulmuştur.

UFRS'yi küresel raporlama dili haline getirme ile yakından ilişkili bir diğer konu standartların yakınsaması konusudur. Bu konuda yapılan birçok çalışma bulunmakla birlikte, bu çalışmaları Kaya (2003), Uysal (2004), Zaif (2004), Çelik (2005), Akbulut (2007), Özkan ve Çelik (2007) ve Dinçer (2010) olarak sıralamak mümkündür. Bu çalışmalardan Uysal (2004) dünya düzeyinde muhasebe standartlarının neden farklılaştığını ele almış, standartların ve harmonizasyonun önemini, harmonizasyonu savunan yaklaşımları ve harmonizasyon sürecinin işleyişine ve farklı ülkeler üzerindeki gelişimine yönelik çekinceleri belirtmiştir. Benzer bir konuda yaptığı çalışmasında Kaya (2003) AB ve Amerikan muhasebe standartları arasındaki farklara değinerek bu iki muhasebe sisteminin harmonizasyonunun gerekliliğini ve standartların yakınsamasını ele almıştır. AB ve Amerikan muhasebe standartlarının yakınsaması sırasında kavramsal çerçevede meydana gelecek değişimleri ise Akbulut (2007) incelemiştir. Konuya farklı bir açıdan yaklaşan Dinçer (2010) UMS / UFRS'nin az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanmasını açıklayan faktörleri⁴ ortaya koyarak bunları uygulayan ve uygulamayan ülkeler arasındaki farklılıkları belirlemiştir.

4 Dinçer (2010)'ın çalışmasında literatür taraması sonucu ilgili faktörler ekonomik büyüme, eğitim seviyesi, ülkenin dışa açıklığı, belli bir kültür grubuna bağlılık ve finansal piyasaların varlığı olarak belirlenmiştir. Ayrıca çalışmada okur-yazarlık oranı ve ekonomik büyüme ne kadar yüksek ise, ülkelerin UMS uygulamayı benimsemeye o kadar yakın olduğu belirtilmiştir.

Harmonizasyon konusunda Türkiye üzerinde yapılan çalışmalar içerisinde Zaif (2004) ve Özkan ve Çelik (2007) AB muhasebe standartlarının uyumlaştırma süreci kapsamında AB direktifleri ile sonrasında 2005 yılı itibarıyla UFRS'lere geçiş sürecini incelemiştir. Çelik (2005) ise çalışmasında UFRS'nin muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasında yardımcı olabileceğini belirtmiş ve Türkiye'nin uyumlaştırma sürecindeki konumunu değerlendirmiştir. Türkiye'nin UFRS ile uyum derecesinin değerlendirildiği bir diğer çalışma Sakarya (2007) tarafından yapılan çalışmadır. Bu çalışmada TFRS ile UFRS arasındaki farklar değerlendirilirken, UFRS/TFRS'nin finansal raporlara ve finansal analize olan etkileri incelenmiştir.

KOBİ'lerin UFRS'yi kullanmalarına ilişkin gelişmeleri ve yorumları ele alan çalışmalara bakıldığında, Üstündağ (2007), Sayar (2007), Fırat (2007) ve Kurt ve Öztürk (2008) tarafından yapılan çalışmalara rastlanmıştır. Kurt ve Öztürk (2008) çalışmalarında UFRS'nin KOBİ'lere uygulanması aşamasında Basel II ve TTK çerçevesinde karşılaşılabilecek sorunları ve çözüm önerilerini sunmuştur. Üstündağ (2007) KOBİ'ler tarafından uygulanmak üzere yeni bir standart setine gerek olup olmadığının değerlendirilmesi çerçevesinde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu tarafından yürütülen çalışmalar, KOBİ'ler için hazırlanan bu standartların içeriği ve ülkemizde TMSK tarafından bu konuda yapılan çalışmalar hakkında bilgi vermiştir. Sayar (2007) KOBİ'ler için Muhasebe Standartları Taslağı'nı ve bu taslağın ülkemizdeki kullanılabilirliğini değerlendirmiştir. Benzer şekilde Fırat (2007) de KOBİ'ler için TFRS taslağını meslek mensupları tarafından uygulanabilirlik yönüyle incelemiştir.

Çalışmamızda ilk iki sınıfta toplanmış olan UFRS çalışmaları, UFRS'nin tarihçesi, gelişimi, evrimi, yaygınlaşması ve harmonizasyonu konusunda sundukları bilgi ve yaptıkları teknik açıklamalar ile araştırmacılar için bilimsel araştırmaların yapılmasına bir altyapı oluşturmuş olmaktadır. Diğer bir deyişle, genel hatları ile açıklanan muhasebe standartlarına ilişkin olarak daha özelliikli ve daha belirgin sorular araştırılabilmiş olmaktadır.

2.3. Bilimsel Araştırmalar⁵

Ülkemizde özellikle 2003 yılından itibaren UFRS ile ilgili birçok

5 Çalışmamızda uygulama içeren araştırmalar bilimsel araştırmalar adı altında sınıflandırılmıştır.

araştırma yapılmış, bu araştırmalar genellikle UFRS uygulamaları çerçevesinde finansal raporlamada meydana gelen değişimler temel alınarak gerçekleştirilmiştir. Finansal raporlamanın işletmenin her alanı ile ilgili olduğu ve standartların hemen hemen her iktisadi işlemin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin ilke bazında bir yönlendirme içerdiği düşünüldüğünde bilimsel araştırmaların çok sayıda yapılmış olması doğal karşılanmaktadır. Çalışmamızda bu araştırmaların bir bölümü inceleme kapsamına dahil edilmiştir.

Pekdemir ve Yönet (2010) İMKB’de işlem gören işletmelerin UMS 7 – Nakit Akış Tabloları Standardı ile uyum derecesini ele aldıkları çalışmalarında işletmelerin nakit akış tablosu hazırlarken dolaylı yöntem mi yoksa direkt yöntem mi kullandıklarını ve işletmelerin faiz giderlerini/gelirlerini ya da kâr paylarını nakit akış tablosunun hangi bölümünde raporladıklarını araştırmaktadır. İMKB-30 endeksindeki işletmeler içerisinde finans sektöründe faaliyet göstermeyen 19 işletme üzerinde yaptıkları uygulamanın sonuçlarına göre sadece 1 işletmenin direkt yöntemle başvurduğu ve örnekleme oluşturan işletmelerin çoğunun (13 / 19) ödenen faizleri finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları elde edilen faiz gelirleri ya da kâr paylarını ise yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak raporladıkları ortaya çıkmıştır.

Pekdemir ve Türel (2010) 2005 yılında Türkiye’de UFRS uygulamalarının uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek üzere yaptıkları çalışmada “Ertelenmiş Vergiler” ve “Şerefiye” kalemlerini temel göstergeler olarak kabul etmişlerdir. Eksik veriler nedeniyle İMKB-100 işletmelerinin 82 tanesinin 2003, 2004 ve 2005 yıllarına ait finansal tablolarını kullanarak yaptıkları uygulamanın sonuçlarına göre 2003 yılında 31, 2004 yılında 33 işletmenin, 2005 yılında ise 82 işletmenin tamamının ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü kaydettiği; 2003 ve 2004 yıllarında 25, 2005 yılında ise 37 işletmenin finansal raporlarında şerefiye kaleminin bulunduğu belirlenmiştir. Çalışmada ulaşılan sonuç işletmelerin UFRS ile uyum bakımından değişiklik gösterdiği.

Şenyiğit (2010) Türkiye’deki eski muhasebe uygulamaları ile UFRS’yi şerefiye uygulamaları açısından karşılaştırmıştır. İMKB’de işlem gören ve finans sektöründe faaliyet göstermeyen işletmelerden şerefiye raporlayanlar uygulamaya dahil edilmiştir. Çalışmada

finansal tablolarda şerefiyenin önemi ve UFRS – 3’e geçildikten sonra değer düşüklüğü testinin satın alan işletmenin finansal tablolarını nasıl etkilediği araştırılmaktadır. Örneklemin UFRS 3’e gönüllü geçenler ile zorunlu olarak geçenler olarak iki alt örnekleme ayrıldığı çalışmada 251 işletmeden 45’inin şerefiye raporladığı, bu 45 işletmenin 21’inin gönüllü, 24’ünün ise zorunlu olarak UFRS 3 uyguladığı belirlenmiştir. Ayrıca UFRS’yi zorunlu olarak uygulayan 24 işletme içerisinde sadece birinin, gönüllü uygulayan 21 işletmeden ise 10 tanesinin değer düşüklüğü zararı ayırdığı belirlenmiştir. Çalışmanın sonucunda ulaşılan sonuç şerefiyedeki değer düşüklüğü zararının UFRS 3 uygulandığı dönemlerde önceki yıllarda şerefiye üzerinden ayrılan toplam amortisman tutarından daha düşük olduğu, bu nedenle şerefiyenin UFRS uygulanması ile daha süregelen duruma geldiği yönündedir.

Çankaya (2007) çalışmasında uluslararası muhasebe uyumlaştırması ve uyumlaştırma süreci ile ilgili bilgiler verdikten sonra ülkelerin ulusal muhasebe standartlarının UMS’ye uyum derecelerinin ölçülmesine yönelik bir uygulama yapmaktadır. Bunu yaparken Gray tarafından geliştirilen ihtiyatlılık endeksi kullanılarak Türkiye, Rusya ve Çin’de faaliyette bulunan ve New York borsasına kote edilmiş üç büyük şirket verileri analiz edilerek ülkelerin UFRS’ye uyumlaştırma çalışmalarında geline nokta hakkında genel bir değerlendirme yapılmaktadır. Sonuçlara göre Türkiye ve Çin’de uygulanan ulusal muhasebe standartları ile UFRS arasında genel bir benzerlik olduğu, ayrıca Türk ve Çin muhasebe standartlarının UFRS’ye göre daha koruyucu bir yapıya sahip olduğu ortaya çıkmıştır. SPK mevzuatı muhasebe uygulamalarının UFRS ile karşılaştırıldığında daha az ihtiyatlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Benzer bir sonuca Balsarı, Özkan ve Durak (2010) da çalışmalarında ulaşmışlardır. UFRS ile Tek Düzen Muhasebe Sistemlerini ihtiyatlılık açısından karşılaştıran çalışma için İMKB’de işlem gören ve holdingler dışında kalan işletmelerin 1992 – 2008 arasında kalan dönemlere ait finansal verilerinin kullanılmaktadır. Yapılan uygulamanın sonuçlarına göre UFRS’ye geçişin ihtiyatlılığı arttırdığı görülmektedir.

Türkiye’nin UMS’ye uyum düzeyini TMS 2 – Stoklar standardını uygulama düzeylerine bakarak değerlendiren çalışmada Köse ve

Kıracı (2007) uygulamayı Eskişehir Sanayi Odası'na kayıtlı Metal Eşya ve Makine sektöründeki işletmeler üzerinde yapmışlardır. Elde ettikleri sonuçlara göre işletmelerin stokların satın alma maliyeti ve stoklarla ilgili dönem giderleri konusunda TMS 2'ye uygun davranırken, dönüştürme maliyetleri ve net gerçekleşebilir değer kavramlarının birçok işletme tarafından kullanılmamaktadır.

Benzer şekilde Uyar ve Güngörmüş (2009) UMS uygulama düzeyini TFRS 8 – Faaliyet Bölümleri Standardı'nın kullanımı ile değerlendirmektedir. İMKB'de işlem gören 145 adet sanayi işletmesinden rastgele seçilmiş olan 30 işletme üzerinde bölümsel raporlamaya ilişkin araştırma yapmışlardır. Sonuçlar örnekleme dahil olan işletmelerin çoğunun (19 / 30) bölümsel raporlama yapmadığını, yapanlarınsa daha çok faaliyet alanına göre bölümlene yoluna gittiğini ve sınırlı düzeyde bilgi sunduğunu göstermektedir.

UMS'ye uyum derecesinin ölçülmeye çalışıldığı bu çalışmaların yanı sıra Varıcı (2009) tarafından yapılan çalışmalar gibi UMS'ye uyumda etkili olan etkenlerin belirlendiği çalışmalar da bulunmaktadır. Varıcı (2009) UMS'ye uyumda etkili olmasını beklediği "sermaye piyasasının varlığı", "dışa açıklık oranı", "eğitim düzeyi", "ekonomik büyüklük" ve "enflasyon" faktörlerini değişken olarak belirlemiştir. Dünya Bankası'nın veritabanını kullanarak Lojistik Regresyon Analizi ile 66 ülke analiz edilmiştir. Sonuç olarak yüksek eğitim seviyesine ve sermaye piyasasına sahip olan ve ekonomisi dışa açık işletmelerin diğerlerine göre UFRS'ye saha hızlı uyum sağladığı ortaya çıkmıştır. Ekonomik büyüklük ve enflasyonun ise etkili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bunun yanı sıra, Amerika ve Avrupa kıtaları arasındaki karşılaştırma, UFRS'ye uyum açısından hemen hemen aynı olduklarını (yaklaşık olarak %26-27'sinin UFRS'ye geçmemiş olduğunu) göstermektedir.

Bilimsel araştırmaların bir bölümü ise UFRS ile gelen yeni yaklaşımların ve yöntemlerin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı üzerine yoğunlaşmaktadır. Örneğin Ağca ve Aktaş (2007) ve Dalkılıç (2008) tarafından yapılan çalışmalar yeni yaklaşımları ve sonuçlarını ele almaktadır. Ağca ve Aktaş (2007) İMKB'de yer alan işletmelerin SPK'nın Seri XI No:25 tebliği hükümleri doğrultusunda UMS / UFRS'lere uygun olarak düzenledikleri finansal tabloların bu

tebliğden önceki mevzuata göre düzenlenmiş finansal tablolardan ne ölçüde farklılaştığını tespit etmeyi planladığı çalışmada 2004 yılında İMKB'de işlem gören 147 işletmenin verisi kullanılmıştır. Sonuç olarak genelde bütün kalemlerde negatif değişim görülürken sadece duran varlıklarda ufak bir pozitif değişim görülmüştür. Dalkılıç (2008) ise çalışmasında UFRS ile mesleki yargı ilişkisini incelemektedir. Sonuç olarak standartların mesleki yargıyı kolaylaştırdığı ve destekleyici bir etken olduğu belirlenmiştir.

Marşap, Koçyiğit ve Bal (2007) standartlar kapsamında değişen uygulamaların finansal tablo kullanıcılarına ne derece yansıtıldığını belirlemek üzere bir araştırma yapmıştır. Söz konusu çalışmada İMKB'de işlem gören gıda, tekstil ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerde seçilmiş standartlar (stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve borçlanma maliyetleri) ile ilgili finansal tablo dipnotlarındaki muhasebe politikalarını karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir. Sonuç olarak muhasebe politikalarına ilişkin bilgilerin genel bir formatta verildiği, şirkete özgü yapının çoğunlukla yansıtılmadığı ve işletmelerin politikalarını dipnotlarında açıklarken gerekli hassasiyeti göstermedikleri ortaya konmaktadır.

Durak (2010) UFRS'ye geçişin tahakkukların güvenilirliği ve kazançların süreğenliği üzerinde etkili olup olmadığını araştırdığı çalışmada Türkiye'de hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerden finans sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ve holdingler dışında kalan işletmeler üzerinde uygulama yapmaktadır. Araştırmada 1998 – 2008 yılları arasındaki verileri dikkate almakta ve veri setini UFRS uygulanan ve uygulanmayan dönemleri içerecek şekilde ikiye ayırmaktadır. Çalışmada tahakkuk kalitesinin ve kazançların süreğenliğinin değerlendirilmesi sürecinde, veri setine katılan işletmeler arasındaki farklılıklar ile yıllar itibarıyla ortaya çıkan değişimlerin birlikte ele alınabilmesini sağlamak üzere "Panel Veri Analizi" yöntemi tercih edilmiştir. Sonuçlar UFRS'nin tahakkukların kalitesinde artışa neden olurken, kazançların UFRS ile uyumlu finansal raporlama yapılan dönemler için izleyen dönemde daha yüksek oranda tersine döndüğünü göstermektedir. Ayrıca, UFRS ile uyumlu finansal raporlamanın nakit akışlarının süreğenliğini ortadan kaldırdığı sonucuna da ulaşılmıştır.

3. Sonuç ve Değerlendirmeler

Muhasebe bilgisinin kullanıcılarının sahip oldukları alt yapıların farklı olması, aynı bilginin farklı kullanıcılar tarafından farklı şekillerde yorumlanması olasılığını ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda, muhasebe bilgisinin evrensel olarak anlaşılabilir olması gerektiği açıktır. Ayrıca, işletmelerin artan uluslararasılaşma dereceleri ve muhasebe uygulamalarının ülkelerin kültürleri ile şekillendiği göz önünde bulundurulduğunda, işletmelerin finansal raporlarının farklı ülkelerdeki kullanıcılar tarafından da aynı şekilde yorumlanabilmesinin sağlanması gerekmektedir. Aynı bilginin farklı kullanıcılar tarafından farklı yorumlanmasının engellenmesi için Avrupa Birliği ortak bir finansal dil kullanımını amaçlamış ve bunu sağlamak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) oluşturulmasını gerekli görmüştür.

Ülkelerin kendi ulusal muhasebe sistemlerinden uluslararası muhasebe sistemine geçmesi aşamasında standartların teknik bilgi içermesi, tercüme edilmelerinin gerekmesi, standartların uygulamalara yeni yaklaşımlar getirmesi, hangi işletmelerin uygulayacaklarının belirlenememesi, UFRS uygulamak için gerekli insan kaynağının ve finansal kaynağın bazı işletmeler açısından yetersiz olması gibi birçok zorluk yaşanmıştır ve yaşanmaktadır⁶.

Son dönemlerde Avrupa Birliği'nin amaçladığı ortak dil anlayışı daha da genişlemiş ve küresel bir finansal raporlama dili amacına dönüşmüştür. UFRS'nin ilke bazlı olmasına karşın Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)'nin kural bazlı standartlar olması bu iki standart setinin yakınlaşmasına engel olmaktadır özellikle Amerika'da meydana gelen şirket skandalları sonucunda finansal raporlama sistemine güven azalmış ve US GAAP ile UFRS yakınsaması için uygun ortam oluşmuştur. Bu doğrultuda çalışmalar yapılmış ve 2001 yılında yapılan Norwalk Anlaşması ile FASB ve IASB standartların yakınsaması projesini onaylamış olmaktadır.

⁶ Ülkemizde bu zorluklar çok büyük oranda aşılmıştır ve UFRS'nin başarı ile uygulandığını savunmak olanaklıdır.

Bütün bu gelişmeler devam ederken ülkemizde de UFRS alanında çalışmalar yapılmaya devam edilmektedir. Çalışmaların büyük bir çoğunluğunun varlık ve yükümlülüklerin değerlemesi üzerinde olduğu dikkat çekmektedir. UFRS'nin varlıkların ve yükümlülüklerin tarihi maliyetleri ile raporlanmaları yerine piyasa değerini daha iyi yansıtan gerçeğe uygun değerleri ile yansıtılmalarını savunması, gerçeğe uygun değer belirlenmesinin zorluğu ve muhasebe uygulamalarında farklı varlıkların farklı yöntemler ile değerlendirilmesi gibi konular bu alanda çok sayıda çalışma yapılmasını açıklamaktadır. Ayrıca standartların açıklanması ve bu standartların konu aldığı muhasebe uygulamaları ile ilgili örnekler verilmesi üzerine birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. TMS/TFRS'lerin oluşturulması ve ülkemizde uygulamaya geçirilmesi gibi konularda da çalışmalar yapılmıştır. Bilimsel çalışmalar açısından değerlendirildiğinde, ülkemizde yapılan çalışmaların genellikle ülkemizin UMS'ye uyum derecesinin belirlenmesi ya da çeşitli konulardaki yeni muhasebe uygulamalarının UMS öncesi muhasebe uygulamaları ile karşılaştırılması şeklinde gerçekleştiği görülmektedir.

Yapılan çalışmalar ele alınan standartlar bakımından değerlendirildiğinde, en çok çalışılan standartlar "TMS 2 – Stoklar", "TMS 12 – Gelir Vergileri", "TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar", "TMS 18 – Hâsılat", "TMS 36 – Varlıklarda Değer Düşüklüğü", "TMS 37 – Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar", "TMS 38 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar", "TMS 39 – Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" ve TFRS 1 – 5 Standartlarıdır.

İzleyen dönemlerde de UFRS ile ilgili yapılan çalışmaların sayı ve çeşit olarak artacağı düşünülmektedir. Araştırmalar için alt yapının yapılan çalışmalar ile sağlandığı ve bu nedenle izleyen çalışmaların daha büyük oranda bilimsel araştırmalar şeklinde olması olasılık dahilindedir. Uygulamada ortaya çıkan sorunlara ilişkin araştırmalar UFRS'nin kendini yenileyen ve evrimini sürekli olarak devam ettiren bir doğaya sahip olması nedeniyle izleyen dönemlerde de literatürde yer alacaktır.

Kaynaklar

Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). UMS/UFRS İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18, 227 - 241.

Ak, B. ve Bekçi, İ. (2005). Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Konsolidasyon ve Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7(2).

Akbulut, Y. (2007). Kavramsal Çerçeve Yapılması Düşünülen Değişiklikler (IASB - FASB Ortak Projesi). *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9 (3), 19 - 33.

Akbulut, Y. ve Marşap, B. (2006). Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün "TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4), 85-117.

Akbulut, Y. ve Yanık, S. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Geçişin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9 (4), 69 - 98.

Akdoğan, N. (2004). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6(3), 19-59.

Akdoğan, N. (2006a). Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (1), 1-28.

Akdoğan, N. (2006b). UMS 12 - Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17.

Akgül, B. (2005). Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25.

Akgün, A. İ. (2009). TFRS Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18, 1-34.

Aktaş, R. (2004). Muhasebe Standartları ve Yönetişim. *MODAV 1st International Accounting Conference*, (s. 425 - 434).

Arıkan, Ö. (2004). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda Yapılan Son Değişikliklerle İşletme Birleşmelerinin Finansal Raporlanması- Rakamsal Örneklerle Eskiyle Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 13.

Aslan, S. (2004). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 13.

Aslanertik, B. E. (2009). Fair Value Considerations During The Current Financial Crisis. *EconAnadolu 2009: Anadolu International Conference in Economics*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Ayanoğlu, Y. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Geçişte Yaşanan Sorunlar ve Dünyadaki Uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9(3).

Ayçiçek, F. (2011). Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak "Kullanım Değeri". *Mali Çözüm*, 103: 121 - 131.

Aysan, M. (2007). UFRS ve Küresel Uyum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 34.

Balsarı, Ç. K. (2007). *Voluntary Adoption of IFRS: Empirical Evidence From Turkey*. İstanbul: MODAV, AACF 4th Annual International Accounting Conference.

Balsarı, Ç. K. ve Dalkılıç, A. F. (2007). Kural-Bazlı ve İlke-Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22, 105-117.

Balsarı, Ç., Özkan, S. ve Durak, M. G. (2010). Earnings Conservatism in Pre- and Post- IFRS Periods in Turkey: Panel Data Evidence on the Firm Specific Factors. *Accounting and Management Information Systems Conference*. Bucharest.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (6), 127-148.

Çelik, O. (2005). Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60 (1), 89 - 120.

- Çelik, O. (2006). Küresel Raporlama Standartları Neden Gereklidir? Avea İletişim Hizmetleri A.Ş. Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(2).
- Dalkılıç, A. F. (2008). Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10 (3), 1 - 18.
- Darman, G. M. (2004). UFRS'nin Kurumsal Yönetim Üzerine Etkileri. *MODAV 1st International Accounting Conference*, (s. 347 - 359).
- Delikanlı, İ. U. (2007). Repo İşlemlerinde Finansal Raporlama ve UMS 39 ve UFRS 7 Değişikliğinin Etkisi. *İMKB Dergisi*, 44, 1-30.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 23.
- Demireli, E. ve Alkan, G. İ. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Stoklar. *Dayanışma*, 99.
- Dinçer, B. (2010). Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu ve Çevresel Faktörler. *Öneri*, 9 (33), 135-141.
- Durak, M. G. (2010) Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Geçişin Tahakkukların Güvenilirliği Ve Kazançların Sürengiçliği Üzerindeki Etkileri: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Uygulamaları. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi. İzmir
- Ercan, M. (2010). Revenue Recognition on Sale of Goods under the IAS 18: Observations from Turkey. R. Pekdemir içinde, *Accounting Studies in Turkey* (s. 255-277). İstanbul.
- Erhan, D. U. (2004). Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 39 - 79.
- Ersoy, A. (2003). Ara Dönem Mali Raporlamaya İlişkin UMS 34 ile SPK Tebliği XI/3 ve SPK Muhasebe Standartları Taslağının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 20.
- Ersoy, A. ve Buyruk, A. (2005). İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı 22 ve UFRS 3'e Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Analiz*, 5 (14), 13-25.
- Fırat, H. (2007). KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nın Değerlendirilmesi. *Muhasebe Gündemi*.
- Gençtürk, M., Çelik, İ. ve Karaman, N. (2011). Maddi Duran Varlıkların KOBİ'ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) Araştırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14: 269 – 290.
- Göğüş, E. S. ve Yolsal, M. (2006). Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin UFRS ve US GAAP'e Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (3).
- Gücenme, Ü. ve Arsoy, A. P. (2004). Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6 (1), 1-18.
- Gücenme, Ü. ve Arsoy, A. P. (2005). Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı. *Analiz*, 5 (14).
- Gücenme, Ü. ve Arsoy, A. P. (2006). IFRS 2 "Hisseye Dayalı Ödemeler" Kapsamında Ücretlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (3), 133-150.
- Haftacı, V. ve Pehlivanlı, D. (2007). UMS 39 ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13, 139-151.
- İbiş, C. (2004). Uluslararası Menkul Kıymet İhraçlarında Finansal Raporlama Standartlarının Önemi. *Öneri*, 6 (22), 95 - 102.
- İnanç, S. (2008). Ülkemiz TMS Uygulamalarında Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII*. Kıbrıs.
- Kalmış H. ve Dereköy, F. (2010). TMS-18' e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 12 (1): 123 – 145.
- Kaya, İ. (2003). FASB - IASB Anlaşması ve Global Muhasebe Standartlarına Doğru. 6. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu*.
- Kaya, U. ve Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (2), 343-364.
- Kieso, D. E. ve Weygrandt, J. (1992). Intermediate Accounting. New York: John Wiley & Sons.

Kıracı, M. ve Köse, T. (2002). IASC, FASB ve TMSDESK'te Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 3.

Köse, T. ve Kıracı, M. (2007). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nın Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9 (4), 147-183.

Kurt, G. (2004). Menkul Kıymet Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesinin IAS 39 Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6(1), 33-44.

Kurt, G. ve Öztürk, V. (2008). Basel II ve Yeni TTK Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 24.

Marşap, B. (2006). Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (3), 17-33.

Marşap, B., Koçyiğit, S. Ç. ve Bal, E. Ç. (2007). İMKB'de İşlem Gören Gıda, Tekstil ve Hizmet Sektörlerinde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanan Muhasebe Politikalarının Seçilen UFRS'ler Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 9 (4), 99 - 120.

Mısırlıoğlu, İ. U. (2001). Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Raporlanması. *Öneri*, 4 (16), 13-19.

Mısırlıoğlu, İ. U. (2005). Finansal Araçların Finansal Tablolara Alınması ve Değerlemesine İlişkin Temel İlkeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7 (1).

Mısırlıoğlu, İ. U. (2006). UFRS ve Basel-II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri. *Mali Çözüm*, 76.

Mugan, C. Ş. (2008). Gerçeğe Uygun Değer: Açıklamalar ve Farklı Finansal Tablo Kalemlerine İlişkin Örnekler. *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII*. Kıbrıs.

Özbek, Y. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 2- Stoklar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 24.

Özbirecikli, M. (1999). Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilanço Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1 (2), 111-137.

Özkan, S. (2005). UMS 18 - Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde "Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi" Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler. *Mali Çözüm*, 72.

Özkan, S. (2007). TMS 18 - Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayırıştırılması. *Mali Çözüm*, 82.

Özkan, S. ve Çelik, O. (2007). Avrupa Birliği ile Entegrasyon Sürecinde Finansal Raporlama Standartları. *Muhasebe Gündemi*.

Özulucan, A. ve Deran, A. (2003). TMS 17 ve Piyasa Uygulaması Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 5 (1), 67-89.

Özulucan, A. ve Özdemir, F. S. (2010). Akıllı Kartlar ile Yapılan Mal ve Hizmet Satışlarının TMS 18 - Hasılat Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Öneri*, 9 (33), 59-69.

Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm*, 103, 79-95.

Parlakaya, R. (2006). TMS 2 - Stoklar ve Uygulama Esasları. *Dayanışma*, 94.

Pekdemir, R. ve Türel, A. (2010). A Study Seeking Evidence for the IFRS 2005 in Turkey. R. Pekdemir (Dü.) içinde, *Accounting Studies in Turkey* (s. 41 - 63). İstanbul.

Pekdemir, R. ve Yönet, N. K. (2010). Exploratory Evidence for the Adoption of IAS 7 in Turkey. R. Pekdemir (Dü.) içinde, *Accounting Studies in Turkey* (s. 29 - 41). İstanbul.

Perek, A. (2007). Şirket Birleşmelerinin Bir Parçası Olarak Elde Edilen ve Aktifleştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi ve İngiltere Tecrübesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23.

Sakarya, Ş. (2007). UFRS'ye Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9 (4), 185 - 224.

Saltoğlu, M. (2005). Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7 (1), 99-113.

Sayar, Z. (2007). KOBİ Finansal Raporlama Standart Taslağı'nın

Türkiye’de Uygulanabilirliğine İlişkin Değerlendirmeler - I. Muhasebe Gündemi.

Sayarı, M. (2004). İnşaat Taahhütleri Standardı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6(3), 61-76.

Sayılğan, G. (2004). Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilme İlkeleri ve Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 12.

Selvi, Y., Yılmaz, F. ve Sarioğlu, K. (2007). Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması. *Mali Çözüm*, 80.

Şenyiğit, Y. B. (2010). Implications of Impairment Test Accounting of Goodwill: The Preliminary Evidence from Turkish listed Companies. R. Pekdemir (Dü.) içinde, *Accounting Studies in Turkey* (s. 247 - 255). İstanbul.

Sönmez, F. (2007). TMS 2- Stoklar Hüküm ve Açıklamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35.

Süer, A. Z. ve Şenyiğit, Y. B. (2006). Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Raporlarda Raporlaması. *Mali Çözüm*, 74.

Tenker, N. (2004). SPK 19, IAS 39, FASB 133 Işığında Vadeli İşlemler ve Opsiyon Sözleşmelerinin “Hedge” Amacı ile Kullanılması Durumunda Muhasebeleştirilme Esasları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6 (3), 77-115.

Tokay, H., Deran, A. ve Aktaş, R. (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7 (4), 91-114.

Toraman, C. ve Bayramoğlu, F. (2006). Effects of the Adoption of European Union Standards on Accounting Practices. *Mali Çözüm, Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı*.

Türel, A. ve Türel, A. (2006). Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin SPK Seri:XI No:25 Sayılı Tebliği Doğrultusunda Finansal Tablolara Yansıtılması. *Mali Çözüm*, 74.

Tweedy, S.D. (2007). Reports: The Ken Spencer Memorial Lecture, 2007 presented by Sir David Tweedie. “http://www.frc.gov.au/reports/other/Ken_Spencer_2007.asp”. (3 Mayıs 2008).

Üstündağ, S. (2007). KOBİ Muhasebe Standartları. *Muhasebe Gündemi*.

Uyar, A. ve Güngörmüş, A. H. (2009). “TFRS 8 - Faaliyet Bölümleri” Standardının Uygulanmasına İlişkin İMKB’de İşlem Gören Sanayi Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 427- 439.

Uyar, S. ve Çelik, M. (2006). Muhasebe Standartlarına Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi. *Dayanışma Dergisi*, 94.

Uysal, Ö. Ö. (2004). Farklı Perspektiflerin Işığında Muhasebe Standartlarının Uluslararası Düzeyde Harmonizasyonu. *MODAV 1st International Accounting Conference*, (s. 361 - 396). İstanbul.

Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17.

Uysal, Ö. Ö. (2007). UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve Standarda Yönelik Değişiklik Önerisi Ekseninde Çevresel Yükümlülükler. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 9(2).

Varıcı, İ. (2009). UFRS’ye Uyum Aşamasında Etkili Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 27 (2), 279-296.

Yalkın, Y. K., Demir, V. ve Demir, D. (2006). IFRS and Development of IFRS in Turkey. *Mali Çözüm*, 17. *Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı*.

Yayla, H. E. (2007). Disipline Edici Toplum ve UFRS: Bir Foucauldian Eleştirisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9 (4), 121 - 145.

Yükçü, S. ve İçerli, M. (2007). TMS 16- Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm*, 82.

Zaif, F. A. (1999). Finansman Giderleri ile İlgili Yasal Düzenlemeler ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile Muhasebe Temel Kavramları Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1 (2), 95 - 109.

Zaif, F. (2004). Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler. *MODAV 1st International Accounting Conference*, (s. 133 - 153). İstanbul.

AİLE İŞLETMELERİNE GENEL BAKIŞ: KURUMSALLAŞMA YOLUNDA ATILACAK ADIMLAR

Yrd. Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ*
Semen SON**

ÖZET

Türkiye ekonomisinin %95'i, aile işletmelerinden oluşmaktadır. Tipik bir aile işletmesinin ömrünün ortalama 24 yıl ile sınırlı olduğu düşünüldüğünde aile işletmelerinin ömrünü uzatmak ve "kalıcı" kılmak ekonomimiz için oldukça önem arz etmektedir. İşletmelerimizin uzun ömürlü olmaları, ekonomiye faydalarının sürekli olması ve etkinliklerinin artması aile işletmelerinin kurumsallaşma konusuna verdikleri önemin artmasıyla ve bu konuda ciddi gayret göstermeleriyle doğru orantılı olacaktır. Bu kapsamda çalışma aile işletmelerinin ortak kabul edilen sorunlarına dikkat çekmekte ve bu sorunların çözümü için büyük bir gereklilik olan kurumsallaşma konusunu alt başlıklar halinde incelemektedir.

Anahtar Kelimeler: aile işletmeleri, kurumsallaşma

ABSTRACT

95% of Turkey's economy is composed of family businesses. Since the continued operations of these businesses affects the economy as a whole, it is of utmost importance that the limited average life cycle of these family business (24 years) are extended, ensuring a more permanent place in our economy. Governance is a fundemantal issue towards these steps. Aim of the study is to highlight some common problems of family businesses and also analyse and explain the crucial importance of steps towards governance.

Key Words: family-owned business, governance

* Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

** Yaşar Üniversitesi Doktora Öğrencisi

1. Giriş

Aile işletmeleri konusunda literatürde farklı bakış açıları sunan tanımlar mevcuttur. Örneğin Zimmerer ve Scarborough (1996) aile işletmelerini *aileden en az iki veya daha fazla kişinin işletmenin finansal yapısını kontrol etme gücüne sahip olduğu işletme* olarak tanımlanmaktadır. Pazarcık'a göre ise (2004) *mülkiyetine ve / veya fonksiyonuna aynı aileden iki veya daha çok üyenin karıştığı bir şirket, mülkiyeti ailenin bir kuşağından bir diğer kuşağına geçen bir firma* aile işletmesidir.

Bir başka tanıma göre ise *en az iki kuşak boyunca aileye ait olan, aile ve işletmenin amaç ve çıkarlarının bir olduğu ve bu durumun şirketin politikasına yansıdığı şirketlerdir* (Günver, 2004:170). Ulukan (1999) tanıma farklı bir boyut getirerek bir şirketin aile şirketi olduğunu gösteren bazı unsurları şu şekilde sıralamıştır:

- Ailede en az iki kuşağın şirket yönetimiyle yakından ilgilenmiş olması;
- Şimdiki ya da daha önceki yöneticinin çocuklarının şirketin yönetiminde görev alması;
- Diğer faktörler yanında aile bağlarının yönetimden kimin sorumlu olacağına tayin etmesi;
- Aileye mensup birinin işletmedeki konumunun onun aile içindeki durumunu etkilemesi.

Çalışmamız kapsamında aile işletmeleri kavramı için Fındıkçıoğlu'nun (2005) *ailenin herhangi bir girişim yaparak kurduğu, yönetiminde söz sahibi olduğu, bir işin sahibi olduğu ve çoğu zaman işin içinde olduğu bir işletme* tanımı ile ele alınacaktır.

Aile işletmeleri dendiğinde akla sadece küçük işletmeler gelmemelidir; ülkemiz düşünüldüğünde Koç ve Sabancı Holding gibi ülkenin lokomotifleri sayılan büyük yapıların da aile işletmesi olduğu unutulmamalıdır. Ayrıca ekonomideki büyüklükleri bağlamında da yine küçük oranlar düşünülmemelidir. Dünya genelinde aile işletmeleri, kurulu oldukları ülkelerde milli gelirin büyük kısmını oluşturmaktadırlar. Belirli bazı ekonomilerde aile işletmelerinin oranı Tablo 1'de sunulmaktadır.

Tablo 1 Ekonomiye Kayıtlı Aile İşletmelerinin Oranı

Ülke	Oran
Portekiz	% 70
İspanya	% 80
ABD	% 96
İtalya	% 95
İngiltere	% 75
İsviçre	% 85
İsveç	% 90
Türkiye	% 95

Kaynak: (Genç ve diğ., 2004: 23)

2. Kurumsallaşma

İşletmeler için yaşamsal bir öneme sahip olan kurumsallaşma; bir işletmenin kişilerden bağımsız olarak kurallara, standartlara, prosedürlere sahip olması, değişen çevre koşullarını takip eden sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak organizasyonel yapısını oluşturmaları, kendisine özgü iletişim ve iş yapma yöntemlerini kültür haline getirmesi ve böylece diğer işletmelerden farklı ayırt edici bir kimliğe bürünmesi sürecidir (Karpuzoğlu, 2004: 45).

Sakıp Sabancı hayatını anlattığı kitabında¹, ortaklık ilişkisi içinde bulundukları Belçikalı bir işletmenin kurumsallaşma yolunda şirket - aile ilişkilerini nasıl düzenlediği konusundaki adımlarını anlatmakta ve kurumsallaşma adına şu prensiplerden bahsetmektedir:

- Şirket her şeyin önünde gelir. Aile yararı şirket yararının önüne geçemez. Ailenin menfaaati diye bir şey olamaz. Sadece ve sadece şirketin menfaaati vardır. Aile fertleri pasif olarak değil, aktif olarak şirketin başarısı için ne gerekiyorsa onu yapmak zorundadır.
- Kurumsallaşmakta olan aile şirketinde, aileyi tek bir lider temsil eder. Bu lider, en iyilerin ikincisi olamaz. En iyilerin birincisi olmak zorundadır. Bu, liderin işe hâkim olmasıyla ortaya çıkar ve lider, şirketin yararını aile bağlarının üzerinde tutmak zorundadır.

¹ Sakıp Sabancı, Biraktığım Yerden Hayatım Doğan Kitap İstanbul, 2004.

- Kurumsallaşmak isteyen veya kurumsallaşan şirket yönetim kurulunda sadece iş konuşulur. Aile meseleleri hiçbir şekilde konuşulmaz.

- Sabancı bu doğrultuda ilk iş olarak aile fertlerinin icra noktalarından yönetim ve denetim kurullarına çekilmesi yönünde tavsiyede bulunmaktadır. Çünkü aile fertlerinin hem sorumluluk taşımaları hem de kendilerini denetlemeleri zordur. Aile işletmeleri, kurumsallaşmak istiyor ise aile fertlerinin veya gruplarının ana şirketle iş yapan yan kuruluşlar oluşturmalarına ve bu ilişkilerin geliştirilmesine izin verilmemelidir. Ana şirket, aile fertlerinin kuracakları yan şirketleri beslememelidir. Her aile üyesi, şirketler kurup iş yapma hakkına sahiptir; fakat Sabancı, bu noktada aile şirketi dışındaki müşterilerle iş yapılmasını tavsiye etmektedir. Bu bağlamda Ali Sabancı ve Pegasus örneği, aile geleneğinin bu bağlamda iyi şekilde uygulandığının bir göstergesi kabul edilebilir.

3. Aile Konseyi

Aile konseyleri², dünyada pek çok aile şirketinin giderek daha yaygın olarak kullandığı ve aile iletişimini artırmayı amaçlayan bir forumdur. Aile konseyleri, etkin bir şekilde kullanıldıklarında, genişletilmiş ailenin bireyleri arasında iletişimsizlik ve kendini ifade edememe sorunlarının üstesinden gelmede yararlı olabilir. Zira aile konseyinin amacı aile üyeleri arasında özgür ve açık bir iletişimi kolaylaştırmaktır. Aile konseyi, aile üyeleri için şirkette çalışabilmenin ön koşullarını oluşturabilir; çekişmeleri, kırgınlıkları, beklentileri açıkça ortaya koyarak farklı algılamaları önleyebilir; aile içi hasımlıkları ve çatışmaları ortadan kaldıracaktır ve aile anayasasının oluşturulması için bir platform olarak kullanılabilir (Kırım, 2005). Aile konseylerinde arabuluculuk yapmak ve düzenin profesyonel şekilde sağlanmasını gerçekleştirmek açısından aile dışından üyelere de yer verilmesi uygun olabilir.

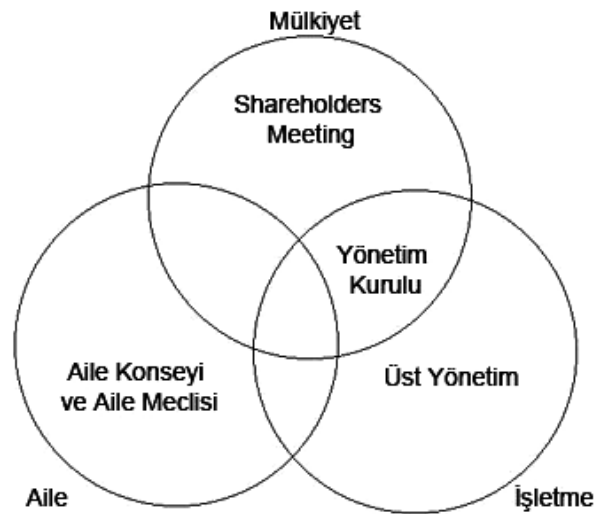
4. Aile Anayasası

Kurumsallaşma ile bahsedilen; iyi işleyen sistemler kurmaktır. Yani standart prosedürlerin olduğu, bunların herkes tarafından açık ve net olarak algılanabildiği, kişilere değil yetkinliklere dayanan, herkesin görev ve sorumluluklarının tanımlarının yapıldığı ve girdilerin planlandığı, çıktıların denetlendiği bir yapı kurmak sistem kurmanın gereklilikleridir.

Çalışmada daha önce bahsedildiği üzere kurumsallaşma konusu hem şirketi hem de aileyi ayrı ayrı ilgilendiren açılımlarla karşımıza çıkmaktadır. Şirkette kurumsallaşma iç yönetmeliklerle, organizasyon şemaları, iç denetim birimlerinin kurulması, görev ve yetkilerin belirlenmesi, performans ölçme sistemlerinin uygulanması, süreç analizlerinin yapılması, kurum kültürünün oluşturulması gibi altbaşlıklarla incelenirken ailedeki kurumsallaşmadan kasıt aile ilişkilerinin, iletişimin, karar alma süreçlerinin sistematize edilmesi olarak düşünülebilir.

Aile işletmesinin tanımı konusunda çok görüş ayrılığı mevcutsa da tanımın aşağıdaki üç ögeyi; aileyi, işletmeyi ve mülkiyet kavramlarını; içermesi gerektiği konusunda akademik çevrelerce fikir birliğine varılmış gibi gözükmektedir. Bu düşüncüyü ilk ortaya atan Model Tagiuri ve Davis'in (1982) "Üç Daire Modeli"dir. Bu üç dairenin kesişim alanlarını da birer alan olarak kabul eden Kırım (2001), bu alanlardan her birini özellikleri açısından şöyle tanımlamıştır:

- 1) Aile üyesi, hissesi yok ve şirkette çalışmıyor.
- 2) Hissedar ama aile üyesi değil ve şirkette çalışmıyor.
- 3) Şirkette çalışıyor ama ne hissedar ne de aile üyesi.
- 4) Aile üyesi ve hissedar fakat şirkette çalışmıyor.
- 5) Hissedar, şirkette çalışıyor fakat aile üyesi değil.
- 6) Aile üyesi, hissedar değil fakat şirkette çalışıyor.
- 7) Aile üyesi, hissedar ve şirkette çalışıyor.



Şekil 1: Üç Daire Modeli (Tagiuri ve Davis; 1982)

² Bazı kaynaklarda aile meclisi kavramı da kullanılmaktadır.

Kırım'a (2001) göre bu model, aile şirketlerindeki çatışmaların kaynağını, insanların neden farklı öncelikleri olduğunu ve üstlenilen farklı rollerden doğan ikilemleri açıklamaktadır. Davis'e (2001) göre ise aile anayasası, aile meclisi ve aile konseyiyle birlikte aile yönetişiminin³ üç temel ögesini oluşturmaktadır.

Daha genel bir ifadeyle, aile şirketlerinde aile ve şirket amaçları birbirine ters düşerse çatışma doğmaktadır. Aile anayasası çatışmanın önlenmesinde ve önlenemeyen çatışmaların nasıl çözüleceği konusunda yol göstericidir.

Zielinki'ye (2008) göre aile anayasası, işletmeye kriz ve değişim süreçlerinde yol gösterici niteliği taşıyan esaslar bütünüdür. Çoğu çevrelerce aile işletmeleri gurusu olarak tanımlanan Ward'a (2010) göre aile anayasası ailenin, işletme hissedarlarının ve işletmenin refahını dengeleyip sentezleyen geleceğe dair oluşturulmuş felsefe, ilke ve talimatların kapsamlı bir şekilde dile getirilmesidir; anayasa işletme sahibi ailenin işletmeyi ve en önemlisi aileyi güvence altına alıp güçlendirmesi yolunda en önemli adımlardan biridir.

Aile anayasası, aileye şu andaki ve gelecekteki işlerin işleyişini kolaylaştırmak için ilgili kurallar ve anlaşmalar oluşturmak için oluşturulur. Bu anayasa ile şirketin gelecek kuşaklara devri güvence altına alınmış olunur. Bu nedenle önce bir aile forumu oluşturularak buradan "Aile Konseyi" kurulur ve konsey, "Aile Anayasasını" hazırlar. "Aile Anayasası", şirketteki aile yapısının resmileştirilmesi için kullanılan bir araçtır. Nasıl ki hukuki sözleşmeler taraflar arasındaki anlaşmanın bir ürünü olarak kaleme alınmışsa anayasa da aile mutabakatının sonucu olarak doğmuş olmalıdır. Buradaki aile tanımı, aile işletmesinde paydaş olan her aile ferdini kapsamaktadır. Örneğin İnci Holding'te 1,5 yılda hazırlanan aile anayasasındaki taraflar ikinci ve üçüncü kuşak temsilcilerinin oluşturduğu komitelerdir⁴.

Küçük ölçekli şirketlerden holdinglere kadar tüm aile işletmelerinin gündem konusu olmayan başlayan aile anayasası uygulamasının Türkiye'deki öncülüğünü Alarko, Koç, Vakko, Sabancı, Eczacıbaşı gibi büyük şirketler yapmıştır. Bu şirketleri daha sonra Borusan, Boyner, Anadolu Grubu, Yaşar Holding, Işıklar Holding, Arkas

gibi gruplar takip etmiştir. Şirketler temelde, yönetimde daha kurumsal bir yapıya kavuşmak, çıkacak sorunlara sağlıklı çözümler üretebilmek için uzmanların desteğiyle hazırlanmış aile anayasaları kullanmaktadırlar.

Ankara Sanayi Odası'nın hazırladığı örnek aile anayasası⁵ ne tür maddelerin anayasada yer alması gerektiğini göstermesi bakımından oldukça kapsamlı bir çalışmadır. Örnek aile anayasası şu bölümlerden oluşmaktadır:

- Genel Hükümler: Anayasanın gerekçesini, ailenin misyonunu, değerleri, aile içi ilişkileri kapsamaktadır.
- Çalışma İlişkileri: Aile dışından ya da aile üyelerinden çalışan ve yöneticilere ilişkin düzenlemeler, şirkette görev alan aile üyelerinin uymaları gereken kurallar ele alınmıştır.
- İdari Yapılanma: Aile toplantıları, aile konseyi ve üyeleri, konseyin çalışma şekil ve görevlerine ilişkin hükümler yer almaktadır.
- Mülkiyet: Şirketin mülkiyet yapısı ve yapıda meydana gelebilecek değişimlere ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

Şirket Anayasalarının da gelişen dış ve iç dinamiklere göre yenilenmesi ve güncellenmesi gerekliliği de unutulmamalıdır.

Aile Anayasası oluşturma sürecinde aile bağlarının güçlenebilir ve birlik bilincinin oluşabilir. Aynı zamanda aile içi iletişimin artması ve sorun çözme becerilerinin geliştirilmesi de desteklenebilir.

5. Genç Kuşağın Eğitimi – Eğitim ve Kariyer Planlama Komiteleri

Hamilton ve Godfrey; (2007) ailede sürekliliğin sağlanmasını aşağıdaki 3 temel faktöre bağlamaktadır:

- Ortak Vizyon: ortak aile değerleri, ortak risk ve fırsat anlayışı, geleceğe dair stratejik yönetim;
- Sorumluluk ve Motivasyon Sahibi Hissedarlar: hak ve sorumluluklar, sürekli eğitim süreçleri, güçlü aile liderliği;
- Efektif Aile Yönetişimi: birleştirici yapılar, efektif süreçler, hesap verebilirlik ve icra etme yetkisi.

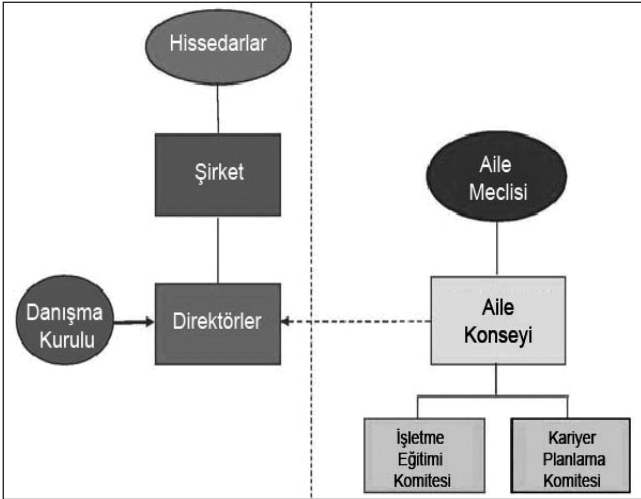
³ Yönetişim kavramı çoğu yerde kurumsal yönetim olarak da adlandırılmaktadır.

⁴ "İnci'de Anayasa İşledi Üçüncü Kuşak Meclis Başkanı Oldu". Deniz Sipahi. Hürriyet Gazetesi. 16.05.2010

⁵ Ankara Sanayi Odası Aile Anayasası. Ankara Sanayi Odası Yayını Yayın No: 57. Haziran 2005

Aileyle aile işletmesinin ihtiyaçları farklı olacağından, bunları dengelemek ve ortak noktalarda buluşturmak için kuşkusuz ayrı planlama mekanizmaları gerekmektedir. Gelecekteki anlaşmazlıkları çözmek için yol haritası niteliği taşıyan aile anayasasının varlığından, bu protokolün tüm paydaşların temsilcilerinin bulunduğu aile meclisinden seçilen aile konseyine bağlı komitelerce oluşturulduğundan çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedilmişti; yani temeldeki varsayım, aileyi oluşturan fertlerin ortak bir bilinçle hareket ettiğidir. Bu bilincin oluşması için her fert belli bir süreçten geçmelidir.

Aile işletmesi temel yönetim yapısını gösteren Şekil 2, aile meclisinin altında oluşan aile konseyine bağlı iki alt komite olarak iş eğitimi ve kariyer planlama komitelerini göstermektedir. Bu komiteler, uzun vadeli planlamalar yaparak varislere küçük yaşlardan itibaren davranışlarını aileye ve aile işletmesine bağlılık duygularını güçlendirecek inanç, düşünce ve tutumların oluşmasını sağlayacaktır.



Şekil 2: Aile İşletmelerinde Temel Yönetişim Yapısı (Bork vd;1996)

Aile işletmesinin dayandığı serveti yaratan birinci neslin, işletmenin ve servetin sürekliliğinin devamı için kendisinden sonraki nesillerden büyük beklenti içinde olması doğaldır. Birinci neslin bilmesi gereken bir diğer husus da bu servetin sürekliliğini sağlamanın en az onu yaratmak kadar büyük çaba harcamak gerektirdiğidir. Bu konuda başarı için de doğru planlama, gerekli yeterlilik ve becerilere sahip olma ve sabır, dirayet, inanç gibi erdemleri

Poza (2003) gelecek nesillerin aile işletmesindeki başarılarını sağlayabilecek faktörler arasında sadece genlerin yeterli olmadığını savunmakta ve aile işletmelerinin %85'inin üçüncü nesli görememelerinin bilinen bir gerçek olduğunun altını çizerek Amerika'da kamuoyunca oldukça bilinen örnekler olması bakımından Adelphia ve Pritzker şirketlerinin batmasını buna örnek olarak göstermektedir. Poza, (2003) bu tür başarısızlıkların önüne geçmek için varislerin sahip olması gereken özellikleri şöyle sıralamaktadır:

Güçlü bir İş Ahlakı: Yeni neslin sadece çalışmak ve yönetmek istemesi, yeterli olmayacaktır; aynı zamanda çok çalışıp fedakârlık yapabilmeyi göze almaları gerekmektedir.

Hesap Verilebilirlik: Gelişimlerinin erken yaşlarında başlayıp, varislerin aile işinin dışında da çalışmaları böylelikle sonuçların daha nesnel, yani sadece kendi performanslarına ve aile etkisinden bağımsız olarak değerlendirildiği, çevrelerde başarı gösterme becerileri geliştirmeleri gerekmektedir.

Aile dışı Çalışanlarının Saygısı: Veraset yoluyla yönetim hakkını elde eden genç kuşak, aile dışı çalışanların düşüncesiyle genelde yetki ve becerileri ışığında değil de kan bağından dolayı ve haksız yere yönetime gelmektedir. Akıllı bir lider, bu genel kanının bilincinde olarak onu çürütmek için elinden gelen gayreti, performansı ve iletişim yetenekleriyle göstermelidir.

Planlı Eğitim: Bir işte çekirdekten yetişmek, genç kuşağın liderliğe hazırlanması için yeterli değildir. Sağlam bir eğitimle, iş idaresi masteri vb ile genç yönetici hem yeteneklerini geliştirir hem de ileride şirket lideri vasfına erişebilecek özgüveni zamanla edinir.

Mentorluk: Liderlik gelişiminde kurum içi ve dışı mentor ve koçlar bu sistemin önemli birer unsurudur. Kimi zaman ilham kaynağı, kimi zaman beyin fırtınası için uygun iletişim kişisi olarak çoğu yönetici liderinde hayatında koç ve mentorları vazgeçilmezdir.

Schuman ve Ward (2008), aile eğitiminin önemine değinerek hem ailenin hem de işletmenin başarısının devamını sağlamadaki rolünü irdelemektedir. Bu noktada eğitim, fertlere aile ve işletme içinde gelecekteki rollerini üstlenmede geniş bir bakış açısı sağlama, ilgi ve bağlılıklarını göstermek için bir araç olabilme, aile üyelerinin değerlerini içselleştirerek uzun vadeli sahiplik ve hizmet etme bilinçlerinin gelişmesi ve aile bağlarının güçlendirilmesi gibi yararlar sağlamaktadır.

Elbette her eğitim programı, kişinin ihtiyaç ve kendisinin alması düşünülen rollere uygun olarak belirlenecektir; ancak genel bir çerçevede kişilerarası ilişkilerin gelişimi, aile dinamikleri ve tarihçesiyle birlikte değer ve normlarının aşılması, kişisel ruh ve beden sağlığını muhafaza etmenin önemi üzerinde durulabilir (Schuman ve Ward, 2008). İkinci adımda ise kariyer planlaması, mesleki tercihlerin belirlenmesi, yönetsel gelişim konuları gelmektedir. Daha sonra ise aile işletmesinin tarihçesi, aile işletmesini yönetebilmek için analitik/finansal bakış açısının oluşabilmesi için gerekli alt yapı eğitimi gelmektedir. Devamında ise vakıflar, hayırseverlik, servetle nasıl yaşanılacağı, topluma hizmet ve devir planlaması gibi konular öğretilip tüm bu mekanizmanın sorunsuz olarak çalışabilmesi için yönetim esasları ve kurumları içselleştirilmelidir.

6. Sonraki Kuşaklara Devir

Bir şirketin ortalama ömrü 24 yıl olarak biçiliyor ki bu süre kurucunun yönetimin başında olduğu süreye eşdeğerdir (Welles, 1995). Ellul, Pagano ve Panunzi (2008) aile şirketlerinde nesiller arası devir teslimin sorunlarını incelemişlerdir. Varis, kurucu kadar yetkin olmayabilir; dolayısıyla şirketin büyümesi ve karlılığı başka karşılaştırılabilir aile şirketlerine oranla kısıtlı kalabilmektedir. Aile üyeleri arasındaki çatışmalar, karar alma süreçlerini sekteye uğratarak performans düşüklüğüne yol açabilir. Aslında devir tesliminin nereden bakıldığına göre çeşitli boyutları mevcuttur. Örneğin yönetime geçecek varisler açısından bakıldığında onların yönetim konusundaki isteksizliği, yetkinlik eksiklikleri, yaşları ve farklı motivasyonları aile şirketinin sürekliliğini tehdit edebileceği gibi, devir teslimi konusunda gerekli ön düzenlemelerin (yazılı

misyon, kimlerin hangi görevlere geleceğinin belirlenmesi ve ona uygun olarak bu kişilerin kariyer ve eğitim planlamasının yapılması) eksikliği hem aile içi çatışmalar doğurabilmekte hem de şirketin varlığını tehdit edebilmektedir. Aynı şekilde kurucunun da emeklilik yaşı gelmiş olmasına rağmen koltuğunu genç nesillere bırakmak istememesi gibi ilerleyen zamanda doğabilecek kişisel faktörler de şirketin kuruluş devresinde hesaba katılmalıdır. Son olarak da gözardı edilmemesi gereken bir diğer konuda da aile dışı şirket çalışanlarının da yeni yöneticilere bakışı, onlarla ilişkilerinin nasıl yönetileceğinin şirket geleceği açısından belirleyici olacaktır.

Yönetimsel devir konusundaki esasları belirleyecek en yetkin kişi kurucudur. Kurucunun bilincinde olması gereken en temel anlayış, kendisinin bir gün yetkilerini gelecek nesillere devretmesi gerektiği ve bu konuda kendisi yönetimin başındayken yazılı bir esaslar bütünü oluşturarak uzun yıllar sürecek süreçleri oluşturması gerekliliğidir.

Yetki devri konusunda öne sürülen çeşitli paradigmaların incelenmesi sonucunda Tablo 2'de görülen farklılıklar ortaya konabilir.

Yönetimsel devir konusu özetle aile işletmesinin sürdürülmesi konusunda dikkatle ve hassasiyetle ele alınmalıdır. Özellikle Türkiye'de küçük ölçekli işletmelerde dedenin oluşturduğu kardeşlerin devam ettirdiği ve uzun yıllar başarıyla sürdürdüğü işi, yetersiz planlama dolayısıyla torunlar hatta kuzenler arasında aynı/benzer isimlerle farklı markalar yaratarak nasıl zarar verdiğini de iş hayatında gözlemlemek mümkündür.

YENİ	ESKİ
Bazı aileler, mantıklı sebeplerden dolayı, aile işlerini yeni nesillere devretmektense aile işletmesini sonlandırmaya karar verebilmektedir.	Başarılı aile işletmelerinin yöneticileri, aile işletmesini sonlandırmayı reddetmektedir çünkü yeni nesillere işlerini devam ettirmelerini bir borç saymaktadır.
Yönetimsel devir konusunda, aile ve işletmenin endişeleri ortaktır ve ayrılmazdır.	Yönetimsel devir konusunda, işletmenin endişeleri aile konularının üstündedir, ailevi konular ayrıdır ve ikinci derecede önemlidir.
Yönetimsel devir konusu tüm geniş aileye mensup fertleri kapsar.	Yönetimsel devir planlaması sadece mülkiyet ve şirket faaliyetleriyle direkt ilgili fertleri kapsar

Tablo 2: Kurumsallaşmada Yeni ve Eski Paradigmalar

7. Aile Ofisi

Yönetişimin önemli birer kurumlarından sayılan aile ofisi temelde aileyi ve işletmeyi ilgilendiren kritik kararların alınmasına yardımcı olan, aile tarafından görevlendirilmiş ama aileden ve aile işletmesinden farklı bir merkez olarak çalışan ve içinde farklı yetkinliklere sahip bir birimdir. Aile şirketlerinde zaman zaman, yaşanan bazı köklü değişiklikler, aile üyelerini önemli kararlar alma zorunluluğuyla baş başa bırakabilmektedir.

Aile şirketinin satışı, temettü dağıtımları, acil nakit ihtiyaçları, şirket yönetiminin yeni bir nesle devri gibi olaylar likidite yönetimi, yatırım planlaması, borç veya sermaye yapısının değişimi konuları, önceden oluşturulmuş bir aile anayasası vasıtasıyla gene aile üyelerinin ortak kararı sonucu oluşturulmuş bir kurumun varlığı (Aile Yatırım Komitesi veya Aile Ofisi) bulunmaması halinde, aile işini tehdit edici vahim problemler yaşanabilmektedir.

Amerika ve Avrupa'da çoğu aile şirketinin bahsi geçen konuları yönetmek üzere istihdam ettiği tekil aile ofisleri veya birkaç aile biraraya gelip ortaklaşa kullandığı çoklu aile ofisleri kurumu yaygındır⁶.

TAO tek bir ailenin genelde finansal / yapısal malvarlığını yönetir, finansal planlamasını yapar, mali müşavirlik görevlerini üstlenir, borçlarını öder, idari görevler üstlenir. ÇAO ise birden çok aile için aynı işleri yapar. Tekil ve çoğul olarak ayrılmalılarının nedeni ise temelde faaliyet maliyetlerinin yüksek oluşundan dolayı, aile ofisinin, kendi içinde yani herhangi bir ailenin şirketinin gelir tablosuyla konsolide edilmeyen, bağımsız bir kâr / zarar mekanizması olmasından dolayı, maliyetlerini azaltma amacıyla zamanla başka varlıklı ailelere de hizmet etmeyi öngörmesidir. Hatta daha ilk kuruluşunda ÇAO olarak kurulan şirketler de mevcuttur. TAO ve ÇAO ların ortak noktası kişiye / aileye özel çözümler üretmesidir.

Aile Yatırım Ofisleri'ni finans piyasasındaki araçların (ticari ve mevduat bankaları, yatırım bankaları, portföy yöneticileri vb) sundukları hizmetleri belli bir gruba odaklanarak, o grubun

yapısına yönelik özelleştirerek sunan hatta daha kapsamlı hizmetler de verebilen kuruluşlar olarak düşünmek mümkündür.

AYO hizmetlerinin ne denli çeşitli olabileceğini aile ve işletmenin ve ihtiyaçları tayin edecektir. Merrill Lynch yatırım bankasının öncülüğünde 2008 yılında gerçekleştirilen bir araştırmaya göre aile ofislerinin amaçları önem sırası da gözetilerek şu şekilde özetlenmiştir⁷:

Araştırmasına göre Aile Yatırım Ofisinin amaçları önem sırasına göre aşağıdaki şekildedir:

- 1) Aile Servetinin Kontrolü ve Konsolidasyonu
- 2) Gizlilik
- 3) Gelişmiş yatırım araçlarına erişilebilirlik
- 4) Aile yönetişiminin sağlanması
- 5) Miras Planlaması
- 6) Faaliyet ve yatırım giderleri ile ilgili Ölçek Ekonomileri
- 7) Hayırseverlik
- 8) Aile üyelerinin yeti ve kabiliyetlerinin değerlendirilmesi
- 9) Yatırım ve finans hizmetleri dışında hizmet sunumu

Çalışmanın sonuçlarına göre varlıklı ailelerin TAO ları; banka, yatırım bankaları veya varlık yönetimi şirketlerine tercih etmelerinin başlıca nedeni aileye mahremiyet sözüyle birlikte kendi yapısına uygun çözümler sunmalarıdır. Aile ofisinin varlığının temelde aileye hangi konularda avantaj sağlayacağı farklı başlıklar altında incelenebilir.

Ortak hedefler açısından bakıldığında ailenin bir takım ortak hedef ve prensipleri varsa varlıklarını ortak bir araçta toplamak bu amaçlarına ulaşmalarında yardımcı olacaktır. Hedefler, gelecek nesillere belli bir seviyede varlık bırakmak olabileceği gibi, kendi işlerini yapmak isteyen aile üyeleri için bir kredi aracı işlevini görecektir.

⁶ Tekil aile ofisi kavramı tarafımızca "single family office" ve çoklu aile ofisi "multiple family office" kavramına karşılık oluşturulmuştur. Çalışmanın devamında bu kavramlar TAO ve ÇAO şeklinde anılacaktır.

⁷ Merrill Lynch/ Campden Research European Single Family Office 2008 (<http://www.campdenresearch.com/content/european-single-family-office-survey-2008>)

Ölçek ekonomisi açısından bakıldığında varlıkları birleştirmek, ölçek ekonomisi yaratarak sabit maliyetleri düşürebilir. Aile dilerse sırf bu amaç için bile, yani yatırımlarını yönetmek ve / veya masraflarını yönetmek için, bir aile ofisi kurabilir. Mali ve idari masraflar, aile bireylerinin yatırımlarını birleştirilmesi ile indirgenebilir. Örneğin en basitinden, herhangi bir bankadan mevduat hesaplarınız için faiz oranı talep ettiğinizde, banka yetkilisi size paranızın miktarını sorar ve bildiğiniz gibi miktar artıkça alabileceğiniz faiz oranları artar. Dolayısıyla maliyetler sabit kalsa dahi yatırımınızın miktarıyla kıyaslanınca oransal anlamda azalacaktır.

Risk çeşitlendirmesi bazında düşünüldüğünde varlıklarını birleştirerek birleştirilmiş portföyün performansını, olumlu bir şekilde etkilemek ve riski azaltmak mümkündür. Yatırımlar çeşitlendirilebilir, yatırım yönetim şekilleri farklılaştırılabilir ve bütün bunlar daha geniş bir tabana yayılabilir. Daha küçük portföylerde bir takım yatırım araçlarına yönelmek zordur veya yönetim stratejisi gereği akılcı değildir. Küçük bir portföyün belli bir yatırımcı için asgari koşulları sağlaması halinde bile portföyün büyük bir miktarını tek bir riskli araca yönlendirmek sağlıklı olmayacaktır.

Tereke Düzenlenmesi – Nesiller Arası Servet Aktarımı kapsamında büyük ve farklı varlık sınıfları bulunan ailelerde nesiller arası servet aktarımı oldukça karmaşık bir sorun haline gelebilir. Yatırımlarının hukuki açıdan aktarımının yapılması, birçok belgenin imzalanması, vergisel ve yasal işlemlerin tamamlanmasıyla mümkün olacaktır.

8. Sonuç

Türkiye ekonomisinin %95'i, aile işletmelerinden oluşmaktadır. Tipik bir aile işletmesinin ömrünün ortalama 24 yıl ile sınırlı olduğu düşünüldüğünde aile işletmelerinin ömrünü uzatmak ve "kalıcı" kılmak ekonomimiz için oldukça önem arz etmektedir. Ülkemizde son yıllarda yaşanan ve yeni TTK ile de tüm ekonomimizde hayat bulacak modern adımların atılması esasen iş kültürünü kökten değiştirmektedir. Bu doğrultuda genelde kapalı bir yapı gösteren aile işletmelerinin kabuklarını kırarak şeffaf hale gelmeleri gerekmektedir. Çalışmamız bu anlamda kaçınılmaz olan kurumsallaşma yolunda atılması gereken bazı adımları ortaya koyarak farkındalık yaratmayı amaçlamaktadır.

Çalışma içinde bahsi geçen kavramlardan aile ofisi kavramı, literatürde pek de rastlanan bir konu değildir. Ülkemizde aile ofisi terimi, henüz kavram olarak kalmıştır; ancak Yeni TTK'nın uygulamaya girmesi ve bu bağlamda KOBİ TFRS'nin varlığı, aile şirketlerinin de şeffaflaşp faaliyetlerinin kaydılaşması, sermaye piyasalarına güvenin artması sonucu halka açıklık oranı artması gibi faktörler kurumsal yönetimin de paralelde artmasına neden olacaktır. Bu durumda çalışma boyunca bahsedilen anayasa, aile meclisi, aile konseyi ve komiteler, yazılı süreçler, eğitimin, devrin, yönetimin ve benzeri konuların belirlenmesi ve nihayetinde bazı fonksiyonları çeşitli sebeplerden dolayı iş ve aileden bağımsız olarak icra etmesi için bir aile ofisinin kurulması kaçınılmaz olacaktır.

Kaynakça

- Karpuzoğlu, E., (2004). "Aile Şirketlerinin Sürekliliğinde Kurumsallaşma", İstanbul Kültür Üniversitesi, 1. Aile İşletmeleri Kongresi, İstanbul, Kongre Kitabı, s.42 - 53.
- Genç, N., Karcioğlu F. (2004) "Aile İşletmelerinin Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri; Bir Uygulama", İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, 1. Aile Şirketleri Sempozyumu Kitabı, İstanbul.
- Zimmerer, T.W., Scarborough, N.M. (1996) "Entrepreneurship and The New Venture Formation", New Jersey.
- Fındıkçı, İ. (2005) "Aile Şirketlerinde Yönetim ve Kurumsallaşma", Alfa Yayınları, İstanbul.
- Günver, A.B. (2004) "Aile İşletmelerinin Geleceği", İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, 1. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı, No:40, İstanbul.
- Pazarcık, O. (2004) "Aile İşletmelerinin Tanımı Kurumsallaşması ve Yönetişimi", İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, 1. Aile İşletmeleri Kongre Kitabı, No:40, İstanbul.
- Ulukan, C. (1999) "Aile İşletmelerinin Büyüme Süreci" Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir.
- Tagiuri, R., Davis, J.A. (1982) "Bivalent Attributes Of The Family Firm", Harvard Business School, Working Paper, Family Business

Review IX (2) 199-208, Reprinted 1996, Massachusetts.

Kırım, A. (2001) "Aile Şirketlerinin Yönetimi", Sistem Yayıncılık, Sayı:15, İstanbul.

Zielinski, J. (2008) "Family Constitution Has Significant Value" Grand Rapids Business Journal, s. 28.

Davis, J. "The Three Components of Family Governance", 12.11.2001, <http://hbswk.hbs.edu/item/2630.html>, (26.10.2011).

Sağlam, N. "Aile Anayasası Nasıl Hazırlanır?", 24.09.2009, http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020603/19914, (26.10.2011).

Sipahi, D. "İnci'de Anayasa İşledi Üçüncü Kuşak Meclis Başkanı Oldu", 16.05.2010, Hürriyet Gazetesi, (26.10.2011).

Erdoğan, Y. "Orta Ölçekliler de 'Anayasa' Peşinde", 01.04.2008, Capital Online, (26.10.2011).

Ankara Sanayi Odası, (2005) "Ankara Sanayi Odası Aile Anayasası", Ankara Sanayi Odası Yayını, No: 57.

Steward, C. "Ten Key Insights Into The Process Of Making Your Own Family Constitution", 12.06.2011, http://www.familylegacyasia.com/whitepaper_pdf/Ten%20key%20insights%20into%20making%20a%20family%20constitution.pdf, (26.10.2011).

Montemerlo, D., Ward J.L. (2010) "The Family Constitution", Family Business Publication, Palgrave Macmillan, UK.

Bork, D., Jaffe, D., Lane, S., Dashew, L., Heisler, Q. (2004) "Advising the Family Business: A Guide for Professionals" Aspen Family Business Group.

Hamilton, S., Godfrey, J. (2007) "Preparing the Next Generation for the Responsibilities of Ownership", The Journal of Wealth Management, ss. 8,16.

Jaffe, D.T. (2011) "From Child to Citizen of The Family Enterprise: The Five Act Family Drama of Next Generation Development", Journal of Practical Estate Planning, ss. 39- 48

Poza, E. (2003) "Heirs and Graces in a Family Business", Business Week.

Schuman, A.M., Ward, J.L. (2008) "For Business-Ownng Families: Strengthening Bonds by Learning Together", Family Enterprise Publishers.

Welles, E.O. (1995) "There Are No Simple Businesses Anymore" Inc, Magazine.

Davis, J. (1997) "The Best Practices Of Successful Family Businesses", Working Paper.

Erven, B. "Management Succession Issues In Family Business", The Cornell University Family Business Research Institute, 12.03.2011, <http://www.fambiz.com/Orgs/Cornell/articles/real/erven.cfm>, (26.10.2011).

Pagano, E.A., Panunzi, F. (2008) "Inheritance Law and Investment In Family Firms", Seminar In Law, Economics and Organization Research, No: 6.

Xinhua "Succession Crisis Looms For China's Family Businesses", 18.10.2010, http://www.chinadaily.com.cn/china/2010-10/18/content_11424927.htm, (26.10.2011).

Merrill Lynch, "Campden Research European Single Family Office", 09.03.2008 <http://www.campdenresearch.com/content/european-single-family-office-survey-2008>, (26.10.2011).

Knowledge Wharton, "SFOs in Action: How the Richest Families Manage Their Wealth" 14.05.2008, <http://knowledge.wharton.upenn.edu/article.cfm?articleid=1964>, (26.10.2011).

Family Exchange Office, . February 21, 2010. Benefits of A Multi-Family Office (MFO) http://www.foxexchange.com/public/fox/mfo/mfo_benefits.asp, (26.10.2011).

Business Today, Investigating Multi-Family Office, 21.02.2010, <http://www.assetmanagementgroup.in/images/BusinessToday.pdf>, (26.10.2011).

HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Dr. Serkan TERZİ*
Dr. İrfan ÖZEN**

ÖZET

Hizmet üretim işletmeleri olan hastaneleri üretim ve ticari işletmelerden ayıran en önemli özellik, sunduğu ürünün stoklanabilir olmamasıdır. Bundan dolayı hizmet işletmelerinin maliyet muhasebesi sistemi ile üretim ve ticaret işletmelerinin maliyet muhasebesi sistemleri birbirinden farklılaşmaktadır.

Bu çalışmada hastanelerde uygulanan maliyet muhasebesi sistemi, mevcut uygulama ve Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hizmet Üretim Maliyeti, Uluslararası Muhasebe Standartları, Maliyet Muhasebesi Sistemi

ABSTRACT

The products provided by a hospital -one of the service manufacturing enterprises- can not be stocked. This is the major characteristics that distinguishes hospitals from the manufacturing and the commercial enterprises . Since the products can not be stocked, the cost accounting system of the service enterprises differs from the cost accounting system of the commercial enterprises.

In this study, the cost accounting system applied in hospitals was examined in accordance with existing execution and International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards.

Key Words: Cost of Services Rendered, International Accounting Standards, Cost Accounting System

* SMMM, Bağımsız Denetçi (SPK),

** TC Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Öğretim Görevlisi,

1. Giriş

Sağlık sektöründe son yıllarda teknolojik gelişmelere, hastalık yapılarındaki değişimlere, nüfusun yaşlanmasına ve toplumsal algı ve beklentilere bağlı olarak ortaya çıkan maliyet, eşitlik, kalite gibi problemler ülkelerin sağlık harcamalarının çok büyük boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Örneğin ABD, İngiltere, Almanya, Fransa gibi gelişmiş ülkelerde sağlık harcamalarının GSMH içindeki payı %9-15 gibi yüksek oranlara¹ çıkarak, en çok kaynak tüketen sektör durumuna gelmiştir. ABD’de GSMH’dan sağlığa, savunma hizmetlerinden daha fazla kaynak aktarılmaktadır.² Türkiye’de ise gelişmiş ülkelere göre sağlık harcamalarına ayrılan payın düşük olmasına karşılık gelecekte bunun hızlı bir şekilde artış göstermesi kaçınılmazdır. Ülkemizde bütçeden sağlığa ayrılan pay son yıllarda % 7’nin üzerine çıkmıştır.

“Sağlık sektörü” sağlığa dolaylı veya doğrudan etkileri olan mal ve hizmet nitelikli her türlü ürünü üretmek ve tüketmek üzere çok farklı üretim alanlarında kurulmuş sistem ve alt sistemler ile bunların içerdiği kişi, kurum, kuruluş, statü, ürün ve benzerlerinin tümünü belirtmek için kullanılan, genel ve kapsayıcı bir kavramdır.³ Sağlık sektörü, birçok kişi ve alanı ilgilendirmekle birlikte özellikle hastane ve doktorları kapsayan bir oluşumu akla getirmektedir.⁴ Sağlık sektöründe önemli bir yere sahip olan hastaneler, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu sağlık hizmetleri gibi hizmetler sunmaktadır. Hastaneler; hastane, poliklinik, sağlık ocağı ve sağlık merkezi gibi farklı yapılarda faaliyet göstermektedir.⁵

Hastaneler, hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayakta veya yatarak müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır.⁶ Diğer bir

tanımlamayla hastaneler, sağlık hizmetlerine uygun yetiştirilmiş tıbbi, hemşirelik, idari ve teknik personel tarafından yeni tıbbi bilgi ve tekniklerin beceriyle uygulanması suretiyle sağlık hizmeti sunulan, modern yönetim ve organizasyon ilkelerine göre sevk ve idare edilen karmaşık organizasyonlardır.⁷

Bir hastanenin öncelikli hedefi finansal kâr elde etmek olsa bile, sağlık hizmetinin önemi nedeniyle, sosyal yararı da mutlaka göz önüne alınmak zorundadır. Diğer bir deyişle, hastanelerin sadece finansal kâr amaçlı çalışması düşünülemez. Tüm işletmelerde yer alan sosyal sorumluluk kavramının önemi, sunduğu hizmetin özelliği nedeniyle hastanelerde çok daha fazladır.⁸

Hastaneleri, üretim ve ticaret işletmelerinden ayıran en önemli özellik sunduğu ürünün stoklanabilir olmamasıdır. Bundan dolayı hizmet işletmelerinin maliyet muhasebesi sistemi ile üretim ve ticaret işletmelerinin maliyet muhasebesi sistemleri birbirinden farklılaşmaktadır.

Bu makale çalışmada, hastanelerde maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması ve uluslararası muhasebe standartlarının etkileri açıklanmıştır.

2. Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Sistemi

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların para ile ölçülebilen tutarını ifade etmektedir. Hastane hizmetleri açısından ise; *sağlık hizmetleri maliyetini, her hastanenin kendi faaliyet konusunu oluşturan sağlık hizmetini üretebilmesi için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen değeri* şeklinde tanımlanabilir.⁹

Hastanelerde üretilen hizmetlerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin oluşumunun belirlenip izlenmesi, etkili bir maliyet muhasebesi sisteminin varlığı ile mümkündür. Etkin bir maliyet sisteminin kurulmasına, olarak hastanenin mevcut organizasyon

1 Murat Aydın, “Sağlık Harcamalarının Finansmanında Kanıta Dayalı Yöntemler”, (Çevrimiçi: www.saglikyoneticilerizirvesi.org/.../saglik_hizmetlerinin_finasmaninda_kanita_dayali_yontemler.ppt, 01.07.2010)

2 Mehmet Top ve Hasan Hüseyin Yıldırım, “TCDD Ankara Hastanesi’nde Maliyet-Performans Analizi: 1996 Yılı Verilerine Dayalı Bir Uygulama”, I. Ulusal Sağlık İdaresi Kongresi, (20-21 Mayıs 2000), Ankara, s. 2.

3 Steven Berger, Fundamentals of Health Care Financial Management, Third Edition, John Wiley&Sons, San Francisco, 2008, p. 4.

4 A. Erdal Sargutan, “Sağlık Sektörü ve Sağlık Sistemlerinin Yapısı”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 3, 2005, s. 400.

5 Ali Coşkun ve Ali Haydar Güngörmüş, “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm, Sayı.95, 2009, s. 20.

6 Şahin Kavuncubaşı, Adnan Kısa, Sağlık Kurumları Yönetimi, Anadolu Üni. Yayın No: 1778, Eskişehir, 2007, s. 35; Sağlık Bakanlığı, Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı,

2002; Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Resmi Gazete, Sayı: 25806, 05.05.2005, m. 4.

7 Mahmut Özdemir, “Türkiye’de Hastaneler İçin Yeni Organizasyon Modeli İhtiyacı”, Yeni Türkiye Dergisi, Yıl: 7, Sayı: 40, Temmuz-Ağustos 2001, s. 24.

8 Sibel Güleç, Habil Gökmen, “Bir İşletme Olarak Hastanelerde Risk Yönetimi ve Hasta Güvenliği”, Uluslararası Sağlıkta Performans ve Kalite Kongresi Bildiriler Kitabı, Cilt 2, 19-21 Mart 2009, Antalya, T. C. Sağlık Bakanlığı Performans Yönetimi ve Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2009, s. 169.

9 Top ve Yıldırım, a.g.m. , s. 4.

yapısı temel alınarak başlanabilir. Bu açıdan değerlendirildiğinde ilk bölümlendirme hastanenin tıbbi ve idari birimlerinin tanımlanması şeklinde yapılacaktır. Bu aşamadan sonra tıbbi birimler, gelir getiren ve gelir getirmeyen bölümler olarak sınıflandırılabilir. Gelir getiren bölümler ise esas hizmet gider yerleri ve yardımcı hizmet gider yerleri olarak sınıflandırılabilir. Esas hizmet üretim gider yerleri ise ayakta (poliklinik) ve yataklı tedavi / teşhis bölümleri olarak sınıflandırılıp maliyet sistemi bu yapıya göre kurulabilir.

Başvuran kişi sayısı esas alındığında hastanelerde üretilen hizmetlerin önemli bir bölümünün poliklinik hizmetlerden oluştuğu görülecektir. Hastaların, ayakta bakım ve tedavilerinin yapıldığı, hastane imkânlarından ve sağlık programından faydalanılarak ve hastaneye yatırılmadan genel ve acil olarak teşhis, tedavi ve koruyucu sağlık hizmetlerinin verildiği tıbbi üniteler olarak tanımlanabilen poliklinik ve poliklinik faaliyetleri, yataklı tedavi kurumlarında verilen hasta bakım ve tedavi hizmetlerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Poliklinik, hasta ile hastane arasındaki ilk ilişkilerin kurulduğu yerdir. Bu nedenle, hastanın hastane hakkındaki fikri bu safhada oluşmaktadır.¹⁰

Maliyetleme sisteminin oluşturulmasında yukarıdaki sınıflandırma esas alındığında, hastanelerde katlanılan maliyetlerin ayrımı da daha net bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

TDHP ve MSUGT açısından giderler, fonksiyon esasına ve çeşit esasına göre sınıflandırılmaktadır. Fonksiyon esasına göre sınıflandırma, 7/A seçeneğine göre maliyet kayıtlarını tutan işletmelerce yapılmakta, bu işletmeler dışındakilerin ise 7/B seçeneğine göre yani çeşit esasına göre maliyet kayıtlarını tutma imkânları bulunmaktadır. TDHP’de belirtilen gider türleri aşağıdaki gibidir:

1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri,
2. İşçi Ücret ve Giderleri,
3. Memur Ücret ve Giderleri,
4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler,
5. Çeşitli Giderler,

10 Serap Durukan, Çetin Akar ve İsmet Şahin, “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:10, Sayı:1, 2007, s. 21.

6. Vergi, Resim ve Harçlar,
7. Amortismanlar ve Tükenme Payları,
8. Finansman Giderleri,

Gider yerleri, üretim ve diğer hizmetlerin yapıldığı, yani maliyetlerin oluştuğu yerleri ifade etmektedir.

Hastanelerde gider yerleri belirlenmesinde fonksiyonel bölümlere temel olarak kullanılmaktadır. Bu bölümlemede aynı işi yapan personel, araç ve gereçten oluşan her birim, ayrı bir gider yeri olarak kabul edilir. Burada temel ölçüt mekân değil, mekânda yapılan işlerdir. Örneğin hastanenin bir katındaki dahiliye kliniğinin bir gider yeri olarak sınıflandırılması gibi.¹¹

Gider yerleri, MSUGT’de sekiz tane olduğu belirtilmiş olup, bunlar;

1. Esas Üretim Gider Yerleri,
2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri,
3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri,
4. Yatırım Gider Yerleri,
5. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri,
6. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri,
7. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri,
8. Genel Yönetim Gider Yerleridir.

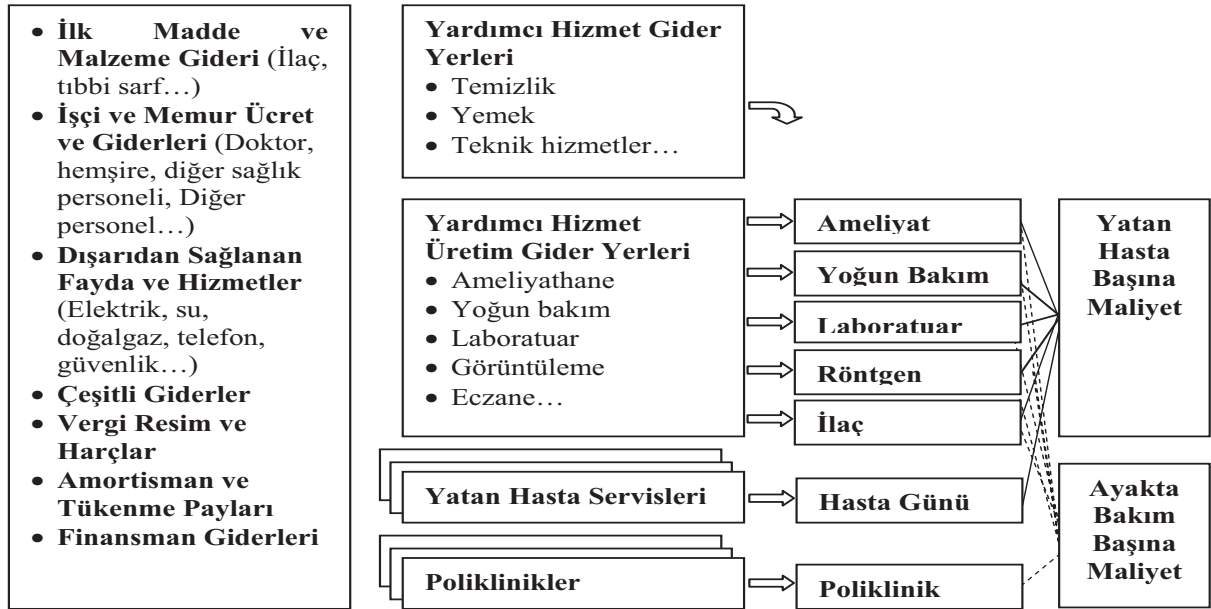
Hastanelerin karmaşık yapıları maliyetlerin hesaplanmasını önemli ölçüde zorlaştırmaktadır. Hastanelerde doğru maliyet bilgilerine ulaşmak için uygun maliyet sisteminin kurulması gerekmektedir. Kurulacak uygun maliyet sistemi sayesinde hastanelerde kaynakların etkin ve verimli kullanılması sağlanacak ve böylece yönetime karar almada gerekli bilgileri sunan bu sistem ile performans artışı mümkün olacaktır.

Hastanelerde maliyet muhasebesi sisteminin kurulması için şu aşamaların izlenmesi gerekmektedir.¹²

- Amaç tespiti,
- Amaçlara uygun bir maliyet muhasebesi sisteminin seçimi,

11 Durukan, Akar ve Şahin, a.g.m., s. 23.

12 Çetin Akar, “Sağlık Kurumlarında Maliyet Hesaplama Metodolojileri” (Çevrimiçi: <http://213.139.228.238/sites/.../Hastanelerde%20Maliyet%20Muhasebesi.ppt>, Erişim: 08 Temmuz 2010), 11 Kasım 2005 Ankara, s. 16.

Şekil 1: Hastane Giderlerinin Gider Yerlerine Dağıtımı**Gider Türleri****Çıktı Maliyeti**

Kaynak: Serap Durukan, Çetin Akar, İsmet Şahin, "Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri", Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 1, 2007, s. 24.

- Hastane organizasyonunun tanımlanması,
- Hesap planı seçimi ve hastane organizasyonunun bu plana adaptasyonu,
- Kayıt araçlarının geliştirilmesi,
- Eğitim.

Yukarıdaki aşamalara göre kurulan maliyet muhasebesi sisteminde maliyet hesaplama ve raporlama aşamaları ise şu şekildedir.¹³

- Verilerin toplanması (1. Dağıtım),
- Toplam maliyetlerin belirlenmesi (2. Dağıtım),
- Birim maliyetlerin belirlenmesi (3. Dağıtım),
- Maliyet analizleri ve maliyet sonuçlarının raporlanması.

Hastanelerde maliyetlerin hesaplanması sürecinde çeşitli kararların alınması gerekmektedir. Alınması gereken bu kararlar;

- (1) maliyet objelerinin (çıktıların) tanımlanması, (2) maliyet merkezlerinin belirlenmesi, (3) direkt ve endirekt maliyetlerin ayrımı, (4) gider merkezindeki maliyetlerinin dağıtımı için dağıtım anahtarlarının belirlenmesi, (5) dağıtım yönteminin seçilmesi ve (6) safha ve sipariş maliyetleme sistemleri arasında bir seçimin yapılmasıdır.¹⁴

Aşağıdaki şekilde hastanede yatarak tedavi ve ayaktan tedavi hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanmasında izlenecek yol gösterilmektedir. Buna göre çeşitlerine göre sınıflandırılan giderler gider yerlerine dağıtılmakta, yardımcı gider yerlerindeki giderler ise çeşitli dağıtım ölçütleri kullanılarak yatarak tedavi hizmetlerine ya da ayaktan tedavi hizmetlerine yüklenerek birim maliyet hesaplanmaktadır.

Hastanelerde gider yerlerine ilişkin maliyetlerin sınıflandırılması, aşağıda radyoloji hizmet gider yerine ilişkin örnekte olduğu gibi yapılabilir.

¹⁴ David W. Young, Management Accounting in Health Care Organizations, 1. Edition, Jossey-Bass, San Francisco, 2003, p. 10.

¹³ Akar, s. 17.

Tablo 1: Radyoloji Bölümü Örnek Hesap Planı (Maliyet Hesapları)

740 08	RADYOLOJİ HİZMET GİDER YERİ	740 08	RADYOLOJİ HİZMET GİDER YERİ
740 08 0000	İlk Madde Ve Malzeme Gideri	740 08 3000 306	Telefon Giderleri
740 08 0000 100	Radyoloji Direkt İlk Mad. Malzeme Giderleri	740 08 3000 309	Güvenlik Giderleri
740 08 0000 200	Radyoloji Endirekt İlk Mad. Malzeme Giderleri	740 08 3000 310	Bakım Onarım Giderleri
740 08 1000	İşçi Ücret Ve Giderleri	740 08 3000 318	Asansör Bakım Gideri
740 08 1000 100	Personel Brüt Maaşları	740 08 3000 328	Dışarıdan Gelen Doktor Giderleri
740 08 1000 101	Personel Brüt İkramiyeleri	740 08 3000 330	Belediye Tıbbi Atık Gideri
740 08 1000 103	Personel Mesaipleri	740 08 4000	Çeşitli Giderler
740 08 1000 105	Pers. İş Elbisesi ve Giyim Yrd.	740 08 4000 400	Sigorta Giderleri
740 08 1000 106	Doktor Primleri	740 08 4000 404	Kırtasiye Giderleri
740 08 1000 107	Personel Yol Yardımı	740 08 4000 413	Basılı Evrak Giderleri
740 08 1000 108	Personel Nöbet Ücretleri	740 08 4000 499	Diğer Çeşitli Giderler
740 08 1000 109	Personel Yakacak Yardımı	740 08 5000	Vergi, Resim ve Harçlar
740 08 1000 110	Personel Diğer Ödemeler	740 08 5000 100	Vergiler
740 08 1000 111	SSK. İşveren Payı	740 08 5000 200	Resimler
740 08 1000 112	SSK. İşveren İşsizlik Sigorta Payı	740 08 5000 300	Harçlar
740 08 3000	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	740 08 6000	Amortisman ve Tükenme Payları
740 08 3000 300	Su Giderleri	740 08 6000 600	Amortisman ve Tükenme Payları
740 08 3000 301	Elektrik Giderleri	740 08 7000	Finansman Giderleri
740 08 3000 302	Personel Yemek Giderleri	740 08 7000 100	Finansal Kiralama Giderleri
740 08 3000 304	Temizlik Giderleri	740 08 7000 200	Banka Kredi Faiz Gideri
740 08 3000 305	Doğal Gaz Giderleri	740 08 7000 999	Diğer Finansman Gideri

Yukarıda radyoloji gider yerlerine ilişkin maliyetlerin bir kısmı o bölümün direkt maliyetlerini oluştururken bir kısmı da dağıtımla gelen maliyet paylarını ifade etmektedir. Özetle hizmet işletmelerinde yarı mamul stok kavramı olmadığından sağlık hizmetleri ile ilgili yapılan harcama, ilgili dönemde hizmet üretim maliyetine aktarılır.

MSUGT kapsamında hastanelerin hizmet maliyetini muhasebeleştirirken sırasıyla aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapmaları gerekmektedir.

1) Dönem içinde sağlık hizmeti için yapılan harcamalar ve tahakkuklar

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ XXX	
İLGİLİ HESAPLAR	(100 KASA) (102 BANKALAR VS.)

2) Dönem sonunda hizmet üretim maliyeti hesabında toplanan giderlerin gelir tablosuna yansıtılması (dönem sonu işlemi)

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	XXX
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	XXX

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS. XXX	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	XXX

3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Etkileri

Bu bölümde, uluslararası muhasebe standartlarının hastanelerin maliyet muhasebesi sistemine etkileri incelenmiştir.

3.1. Stoklar

Tüm hizmet işletmelerinde olduğu gibi hastanelerde de hizmet üretiminin yapılabilmesi için çeşitli direkt ve indirekt madde ve malzemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu malzemeler tıbbi olabileceği gibi, tıbbi olmayan malzemeler de olabilir. Örneğin yazıcı için toner, kırtasiye malzemeleri gibi. Kulak-burun-boğaz servisinde kullanılan şeker stripi, file bandaj, sonda, saf alkol, ipek flaster, antiseptik solusyon; genel cerrahi servisinde kullanılan

operfix, cerrahi eldiveni, enjektör, iğne ucu, idrar torbası, bistüri, pamuk, gazlı bez; aspirasyon sondası, ven valfi, sonda, damla ayarlayıcı dahiliye servisinde kullanılan tıbbi malzemelere örnek verilebilir. Bu tıbbi malzemelerin bir kısmının doğrudan hangi hastada ne miktarda kullanıldığı belirlenebilirken bir kısmının hangi hastada ne miktarda kullanıldığının belirlenmesi ekonomik bir anlam taşımamaktadır.

Hastanelerde stokların sınıflandırılması yukarıda da ifade edildiği gibi tıbbi ve tıbbi olmayan stoklar esas alınmakla birlikte, detaylı olarak stoklar şu şekilde sıralanabilir:

- Demirbaş Stokları,
- Kırtasiye Stokları,
- İlaç Stokları,
- Tıbbi Sarf Malzeme Stokları,
- Teknik ve Temizlik Malzemeleri Stokları.

Bu çalışmada sadece ilaç ve tıbbi sarf malzeme stokları ele alınmıştır.

IAS 2 "Stoklar" standardına göre, *hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir.* Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

Stoklara ilişkin maliyet kalemleri şu şekilde sıralanabilir:

- Alım maliyetleri;
- Taşıma maliyetleri;
- Depolama maliyetleri;
- Bozulma, hasar ve kaybolma maliyetleri;
- Bilgi sistemleri maliyetleri;
- Personel maliyetleri;

- Stok bulundurma maliyetleri;
- Kullanılan araç ve donanımın amortismanı veya kirası.

Vergi kanunları açısından bu tür stoklar, alış bedelleri üzerinden finansal tablolara yansıtılmaktadır. Ancak IAS 2 “Stoklar” standardına göre işletmenin tüm stokları, *maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı* üzerinden finansal tablolarda raporlanmaktadır.

Net gerçekleşebilir değer ise işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutardır. İlk madde ve malzemeler, satış amacıyla değil, hizmet üretiminde kullanılmak amacıyla elde tutulması durumunda, bu stokların tahmini satış fiyatını tespit etmek zor olabilir. Bu durumda yenileme maliyeti, net gerçekleşebilir değer olarak kullanılabilir.

Stokların maliyet bedeli, net gerçekleşebilir değerın altında ise bu durumda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Aksi durumda, yani net gerçekleşebilir değerın defter değerinden düşük olması halinde ise karşılık ayrılır ve ayrılan karşılık satışların maliyeti ile ilişkilendirilir.

Stokların vadeli satın alınması halinde, stokların vadeli değeri ile peşin değeri arasındaki fark, IAS 39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm” standardı¹⁵ gereği, faiz gideri olarak kabul edilir ve varlığın defter değerinden çıkartılarak satışların maliyeti ile ilişkilendirilir.

Acil servis stoklarına ve değer düşüklük çalışmasına ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

Tablo 2: Acil Servis Stok Bilgileri ve Stok Değer Düşüklük Testi

İLAÇ/TIBBİ SARF MALZEME	Dönem Sonu Stok Miktarı	Birim Maliyet	Dönem Sonu Maliyet Tutarı	Net Gerçekleşebilir Değer	Değer Düşüklük Tutarı
%10 DEK.SUD.SOL.500 ML.	163	1,29	210,27	241,24	(30,97)
%20 DEX 500 ML SOL	32	2,02	64,64	72,00	(7,36)
%20 MANNITOL 150 ML SOL	79	1,59	125,61	119,29	DDKYOK
%5 DEX 100 ML SOL	488	0,64	312,32	312,32	DDKYOK
%5 DEX 500 ML SOL	742	1,23	912,66	927,50	(14,84)
%5 DEX LAKTAT RINGER 500 ML	513	1,11	569,43	738,72	(169,29)
%5 DEX %0.45 NaCl 1.000 ML	7	1,51	10,57	10,57	DDKYOK
1/3 IZOMIX 500 ML SOL.	641	0,99	634,59	564,08	DDKYOK
ADRENALIN 1/2 MG/1ML 100 AMP	2.432	0,13	316,16	316,16	DDKYOK
ABESLANG TAHTA	2.500	0,01	13,50	14,75	(1,25)
BİSTÜRİ	400	0,20	80,00	88,40	(8,40)
ELDİVEN NONSTERİL	2.000	0,03	60,40	600,00	(539,60)
CERRAHİ ELDİVEN	80	0,25	20,00	20,24	(0,24)
BONE	6.861	0,02	130,36	137,22	(6,86)
ENJEKTÖR 20 CC	600	0,12	70,80	56,40	DDKYOK
Toplam			3.531,31		(778,81)

Yukarıdaki değer düşüklük çalışması sonucunda ortaya çıkan 778,81 TL’lik değer düşüklük karşılığının muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	778,81
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜK KARŞILIKLARI	778,81

15 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren IFRS 9 “Finansal Araçlar” standardının hükümleri uygulanacaktır. Stoklarla ilgili IAS 39’da yer alan düzenleme ile aynıdır.

3.2. Satışların Maliyeti

Vergi kanunları açısından hizmetler stoklanamaz olarak görülmesine karşın, IAS 2 "Stoklar" standardına göre verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Bu durumda Akdoğan ve Sevilengül, bu tür stokların *Tamamlanmış ve Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri* hesaplarında gösterilmesini önermektedir.¹⁶ Böylece tamamlanmış hizmetlerin maliyeti, hizmetlerin tamamlandığı dönemde bilançodan çıkartılarak gelir tablosu (622 Satılan Hizmet Maliyetleri) ile ilişkilendirilmektedir. Hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında ise tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır.

Kafa içi yer işgal eden lezyon (beyin tümörü) tanısıyla ameliyat edilen bir hastanın 2,5 saat süren, 1 beyin cerrahi uzmanının, 1 beyin cerrahi asistanının, 1 anestezi uzmanının, 2 hemşirenin ve 1 teknisyenin görev aldığı cerrahi operasyonu ile ilgili bilgiler şu şekildedir:

İşçilik Giderleri	: 340,9 TL
İlaç Giderleri	: 355,37 TL
Tıbbi Sarf Malzeme Giderleri	: 165,75 TL
Genel Hizmet Üretim Giderleri	: 144,72 TL
Toplam	: 1.006,74 TL

Yukarıda katlanılan maliyetle birlikte, hastanın kliniğe alınmasından tedavi süresinin tamamlanmasına kadar geçen ortalama 6 gün için katlanılan maliyet ise ortalama 500.- TL'dir.

Kafa içi yer işgal eden lezyon (beyin tümörü) tanısıyla ameliyat edilen bir hastanın ameliyat ve 6 günlük tedavi maliyeti yaklaşık 1.506,74 TL'dir. Bu işlem toplam 6 gün sürmüş olup hastanın hastaneye getirildiği tarih 30 Aralık 2010 olup ameliyat ve tedavinin tamamlandığı tarih 04 Ocak 2011'dir. Bu durumda ortaya çıkan maliyetin bir kısmı 2010 yılına, bir kısmına 2011 yılına aittir. Hasta hastaneye getirildiği ilk gün ameliyata alınmıştır. Bu durumda ameliyatla ilgili 1.006,74 TL'lik maliyet 2010 yılına ait olup 500.- TL'nin ise 2/6¹⁷ (%33)'ü yani 167.- TL'si 2010 yılına 333.- TL'si 2011 yılına aittir. Hastane faturalamayı 2011 yılında yaptığından 1.506,74 TL'yi 2011 yılının hizmet maliyeti ile ilişkilendirmiştir. Bu durumda IAS 2 Stoklar standardı gereği, 1.339,74 TL'si 2010 yılı

ile ilgilidir. Hastanenin yapmış olduğu kayıtlarla ilgili 2010 yılı için yapılacak düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.339,74
381 GİDER TAHAKKUKLARI	1.339,74

Hizmet üretimi için kullanılan duran varlıklara ilişkin amortisman ayrımı açısından da vergi kanunları ve uluslararası muhasebe standartları arasında fark bulunmaktadır. Vergi kanunlarında normal ve azalan bakiyeler yönteminin kullanılması imkanı tanınmakta, IAS 16 "Maddi Duran Varlıklar" ve IAS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standartlarına göre, ilave bir yöntem getirilmiş olup bu yöntem üretim miktarları yöntemidir. Ayrıca amortisman ayrımında, varlık ilgili yılın ortasında alınmış olsa bile, bir yıllık amortisman ayrılmaktadır. Standartlara göre ise tüm varlıklarda kıst esasının kullanılması daha doğru olmaktadır. Faydalı ömürlerin belirlenmesinde de standartlara göre, uzman kişilerin görüşleri dikkate alınmaktadır.

Hizmet üretiminde kullanılmak amacıyla banka kredisi veya leasing yoluyla alınan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde, vergi kanunları açısından, varlığın alındığı hesap dönemi sonuna kadar oluşan faiz giderleri, varlığın maliyet bedeline ilave edilirken IAS 23 "Borçlanma Maliyetleri" standardına göre, varlık özellikli varlık olmaması halinde, satışların maliyeti ile ilişkilendirilmelidir.

Hastanelerde maliyet muhasebesi sistemini etkileyen diğer bir farklılık ise hastanede çalışan personel için hesaplanan kıdem tazminatı karşılık tutarıdır. Vergi kanunlarına göre kıdem tazminatı karşılıkları, ödendiğinde giderleştirilmekte ve dönem içerisinde ayrılan karşılıklar KKEG olarak dikkate alınmaktadır. IAS 19 "Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardına göre ise, işten ayrılma sonrası sağlanan tazminatların finansal tablolara dönemsellik gereği sunulması gerekmektedir. Bu amaçla aktüeryal değerlendirme yöntemleri kullanılarak kıdem tazminatı karşılık tutarı hesaplanmaktadır. Hastanede hizmet veren ve sunulan hizmetle ilişkisi kurulan personele ilişkin hesaplanan kıdem tazminatı karşılık tutarı, satışların maliyeti ile ilişkilendirilmelidir.

Diğer bir farklılık ise hastanelerde sunulan hizmetlerden dolayı işletmenin gelecekte bir ekonomik fayda çıkışı ile karşı karşıya kalması durumudur. Böyle bir durumda, karşı karşıya kalınan tazminat karşılığı, sunulan hizmetle ilgili olduğundan, tutarı güvenilir olarak ölçülmek kaydıyla, IAS 37 "Karşılıklar, Şarta Bağlı

16 Bkz. Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007

17 Tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde işin süresi dikkate alınmış olup, 6 günün 2 günü, 2010 yılında 4 günü ise 2011 yılında gerçekleşmiştir.

Varlıklar ve Yükümlülükler” standardına göre raporlanır ve sunulan hizmetin maliyeti ile ilişkilendirilir.

Bu farklılıkların yanında diğer standartların öngördüğü değerlendirme ölçekleri ile mevcut uygulama arasındaki farklılıklar da işletmenin finansal durum ve performansını etkilemektedir. Ancak makalenin konusu gereği diğer farklılıklar incelenmemiştir.

4. Sonuç ve Öneriler

Hem kamu hastaneleri hem de özel hastanelerde kaynakların etkin kullanımı için yapılan çalışmalar son dönemde artış göstermiştir. Bu etkinliğin sağlanması, her bir hizmet üretimi için kullanılan kaynakların doğru tespit edilmesine bağlıdır. Her bir hizmetin üretiminde kaynak kullanımının miktar ve tutarının belirlenmesinde maliyet sistemi önemli bir araçtır.

Hastanelerde hizmet üretimi, her bir hasta için kullanılacak kaynakların farklılığı nedeniyle yoğun çabayı gerektirmektedir. Bu çabanın da tedavi veya teşhis süreci sonunda hastaneden ayrılacak hastanın hastaneden ayrılmadan önce gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Hastanelerde kurulacak maliyet sisteminin istenilen zamanda ve doğru kaynak tüketimi bilgilerini ilgilere sunacak şekilde tasarlanmalıdır.

Hastanelerde tedavi veya teşhis için bulunan hastalara uygulanan işlemlerin veya onlar için harcanan zamanın birbirinden farklı olması, kullanılan kaynakların çeşitliliğinin fazla olması, hem emek hem de teknolojiye dayalı işlemlerin fazla olması maliyet hesaplamada önemli zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Aynı teşhisle tedavi sürecine başlansa bile iki hastaya farklı işlemler veya farklı ilaçlar kullanılması gerekmekte, hastanın özelliğine bağlı olarak yapılacak hizmet oldukça farklılaşmaktadır. Bu durum, sağlıklı maliyet bilgilerini elde etmeyi ve bu maliyet bilgilerinden hareketle karar almayı oldukça güçleştirmektedir.

Hastanelerde gerçekleştirilen fiillerin farklı ve karmaşık olması nedeniyle maliyet sisteminin oluşturulması da kolay olmamaktadır. Bu çalışmada hastanelerde oluşturulacak maliyet sistemi, mevcut uygulama ve 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yeni TTK gereği uygulamaya girecek olan Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın gerekleri dikkate alınarak nasıl oluşturulacağına ilişkin açıklama ve önerilerde bulunulmuştur. Hesap isimleri ile ilgili açıklamalar yürürlükteki mevcut hesap planı dahilinde kullanılmış olup bu hesap planlarının Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından değiştirilmesi durumu da söz konusudur.

Kaynakça

Akar, Çetin, “Sağlık Kurumlarında Maliyet Hesaplama Metodolojileri” (Çevrimiçi: <http://213.139.228.238/sites/.../Hastanelerde%20Maliyet%20Muhasebesi.ppt>, Erişim: 08 Temmuz 2010), 11 Kasım 2005 Ankara, s.16

Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

Aydın, Murat, “Sağlık Harcamalarının Finansmanında Kanıta Dayalı Yöntemler”, (Çevrimiçi: www.saglikyoneticilerizirvesi.org/.../saglik_hizmetlerinin_finansmaninda_kanita_dayali_yontemler.ppt, 01.07.2010)

Berger, Steven, **Fundamentals of Health Care Financial Management**, Third Edition, John Wiley&Sons, San Francisco, 2008.

Coşkun, Ali ve Ali Haydar Güngörmüş, “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm**, İSMMMO, Sayı.95, 2009, ss.19-33.

Durukan, Serap, Çetin Akar ve İsmet Şahin, “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”, **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 2007, ss.19-47.

Güleç, Sibel ve Habil Gökmen, “Bir İşletme Olarak Hastanelerde Risk Yönetimi ve Hasta Güvenliği”, **Uluslararası Sağlıkta Performans ve Kalite Kongresi Bildiriler Kitabı, Cilt 2**, 19-21 Mart 2009, Antalya, T. C. Sağlık Bakanlığı Performans Yönetimi ve Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2009, ss. 166-178.

Kavuncubaşı, Şahin ve Adnan Kısa, **Sağlık Kurumları Yönetimi**, Anadolu Üni. Yayın No: 1778, Eskişehir, 2007.

Özdemir, Mahmut, “Türkiye’de Hastaneler İçin Yeni Organizasyon Modeli İhtiyacı”, **Yeni Türkiye Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 40, Temmuz-Ağustos 2001, s. 23-36.

SAGLIK BAKANLIĞI, **Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı**, 2002.

SAGLIK BAKANLIĞI, **Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Resmi Gazete**, Sayı: 25806, 05.05.2005, m. 4.

Sargutan, A. Erdal, “Sağlık Sektörü ve Sağlık Sistemlerinin Yapısı”, **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 3, 2005, ss. 400-428.

Top, Mehmet ve Hasan Hüseyin Yıldırım, “TCDD Ankara Hastanesi’nde Maliyet-Performans Analizi: 1996 Yılı Verilerine Dayalı Bir Uygulama”, **1. Ulusal Sağlık İdaresi Kongresi**, (20-21 Mayıs 2000), Ankara, ss. 1-28.

Young, David W., **Management Accounting in Health Care Organizations**, 1. Edition, Jossey-Bass, San Francisco, 2003.

RETORİK AÇIDAN MUHASEBEYİ ANLAMAK

Dr. Tuğba UÇMA*

PRATİKTE MUHASEBE, KENDİNE HAS BİR TEKNİKTİR VE
KAYIT TUTMAK İÇİN KULLANILAN ARİTMETİK, HİTABETİN DİLİDİR.
ROGERS NORTH, 1714

ÖZET

Aristoteles'e göre retorik, bir hatibin (konuşanın) söylemidir ve dinleyiciyi (ilgi gruplarını) ikna etmeyi amaçlamaktadır. Bu anlamıyla da retorik, insan davranışlarının bir eylemidir ve kendi doğası içerisinde dili barındırır. Bu durumda da dil ve söylem kavramları, kendiliğinden retoriğin içerisinde yerini almakta ve tartışılmaktadır. Bu çalışmada sembolik söylemlerin ve işletmelerin faaliyetlerinin bir ürünü olarak işletmenin finansal dili şeklinde ifade edilebilen finansal raporların retorik süreç açısından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu çalışmada söylemler ve finansal raporlar, örgütsel finansal gerçekliğin birer mesajı olarak yeniden sunulmakta ve örgüt ile toplum arasındaki köprüyü oluşturmasında retorik süreçten faydalanılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Retorik, Muhasebe, Finansal Raporlar

ABSTRACT

Rhetoric is, according to Aristotle, an expression of a preacher for persuading the audience. Within this context rhetoric as the action of human behavior, and it has a language in its own nature. Therefore, concepts of language and speech are covered by rhetoric spontaneously. The aim of this study is to evaluate/understand of as the financial language of business which is the social outcome of symbolic discourses and financial reports within the context of rhetoric process. The discourses and financial reports here are represented as messages of organizational reality and rhetoric process is utilized for bridging between organization and society.

Key Words: Rhetoric, Accounting, Financial Reports

* Muğla Üniversitesi

1. Giriş

Antik çağlardan itibaren kullanılan bir kavram olarak retorikğin işletmeler açısından ele alınıp işletme literatüründe yer alması, işletmenin dili olarak kullanımı özellikle de pazarlama, muhasebe ve yönetim süreçlerini ifade etmek için kullanımı yaklaşık yirmi yıllık bir süreyi kapsamaktadır. Retorik bu çalışmalarda pazarlamanın dili, muhasebenin dili, örgütün dili veya işletmenin finansal dili olarak ifade edilmektedir (Alvesson ve Deetz, 2000; Berglund ve Werr, 2000; Carruthers ve Espeland, 1991; Carter ve Jackson, 2004; Chariri, 2007; Chia, 1996; Chia ve King, 2001; Gowler ve Legge, 1996; Hines, 1988; Hopwood, 1987; Keenoy, 1990; Legge, 1995a, 1995b; Letiche, 2000; Neimark, 1992; Sisson ve Storey, 2000; Walter – York, 1996; Watson, 1994). Bu çalışmalarda ifade edilen, işletmeler ve işletmenin ilgi grupları arasındaki iletişimin sağlanmasına olanak taşıyan argümanlar, bilgiler, datalar ve kanıtlardır.

İşletmenin diğer pratiklerinde olduğu gibi bir sosyal pratikler sistemi olarak kabul edilen muhasebede de karmaşık, çok yönlü, tarihsel geçişleri olan, bireylere, değerlere, çıkarlara, kurumlara, tarihe, pratiklerin türüne ve sonuçlarına göre farklılaşan muhasebe eylemlerinin oluştuğu bilinmektedir (Chariri, 2007:7). Çünkü muhasebe basit bir şekilde gerçekliğin kayıt edilmesi değildir, gerçekliğin inşasını içeren dönüşümsel bir uygulamadır. Bu durum muhasebenin toplumdaki politik ve ideolojik süreçlerin oluşumunda önemli bir rol oynamasını sağlamaktadır. Sonuçta muhasebe modernitenin bir ürünü ve üreticisidir ve bu açıdan bakıldığında hem toplumsal hem de örgütsel seviyedeki süreçlerin gücünü ifade etmektedir (Broadbent, 2002:438-439). Bu anlamda da muhasebe uygulamalarının bir sonucu olan finansal raporlar da muhasebenin toplumda üstlendiği rolünün birer sunumu niteliğini taşımaktadır.

Bununla birlikte ontolojik açıdan değerlendirildiğinde işletmenin iç ve dış çevre faktörleri ile pratiklerini belirleyen ve şekillendirmelerini sağlayan kurumsal çevre sayesinde muhasebe uygulamalarının sonuçları olan finansal raporlar işletme hakkındaki gerçekleri sosyal bir olgu olarak sunan araçlardır (Chariri, 2007:1). Bunun temel nedeni ise sosyal yapısal gerçeklik olarak görülen örgütlerin normlara, değerlere ve inanışlara göre kurumsal yapısını şekillendirmeleridir. Bu süreçte de finansal raporlar işletmenin sosyal imajının ilgililere aktarılmasına aracılık etmektedir (Chariri, 2007; Hines, 1988; Neimark, 1992).

Bu noktadan hareketle muhasebe çıktıları olarak tanımlanan her biri işletmenin finansal sonuçlarına dair bilgileri içeren finansal raporları, ilgi gruplarını ikna etme ya da manipüle etme amacı taşıyan retorik ile birlikte değerlendirmek bir gerekliliktir. Bu nedenle çalışmanın temelinde muhasebe çıktıları retorik açıdan değerlendirmek amaçlanmaktadır.

2. Genel Olarak Retorik Kavramı

Retorik kelimesi Yunanca rhetorike yani hitabet, söylevcilik kelimesinden türemiştir. En basit anlamda insana hitap etmedir ve kelime anlamı olarak güzel söz söyleme ve hitabet sanatı anlamlarını da içermektedir. Antik Yunan'da beşinci yüzyılda Sokrates ve çevresindekiler tarafından kullanılmış olan bu kelime, ilk kez Platon'un Gorgias adlı eserinde geçmiştir. Bununla birlikte bu kelime Antik Mısır'da ve Çin'de etkili bir konuşmacı olmanın özelliklerinin anlatıldığı kitaplarda da yer bulmuştur (Kennedy, 1994:3).

Çok eski bir tarihe sahip olan retorik kelimesine yönelik literatürde birçok tanım bulmak mümkündür. Ancak Meyer'a göre, retorik tanımları temelinde üç grupta değerlendirilmektedir. Bunlar (Meyer, 2009:9):

- ✓ Retorik, dinleyicilerin manipüle edilmesidir (Platon),
- ✓ Retorik, güzel konuşma sanatıdır (Quintilianus),
- ✓ Retorik, ikna etmesi gereken ya da ikna etmeyi amaçlayan argüman ve söylemlerin sergilenmesidir (Aristoteles).

Bu çalışmada belirtilen tanımlardan Aristoteles'in tanımı esas alınmaktadır. Çünkü Aristoteles'in retorik tanımında retorik söylem, rasyonellik ve dille ilişkilidir. Aristoteles'e göre retorik, bir hatibin söylemidir ve dinleyiciyi ikna etmeyi ya da heyecanlandırmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda dinleyici ve hatibi kendi kurallarına bağlar; dinleyiciyi güçlü argümanlar ile ikna eder ya da hitap ettiği kişileri heyecanlandıran üslubuyla dinleyicinin beğenisini kazanır. Dinleyici pasiftir ve hatibin etkisinde kalır (Meyer, 2009:11).

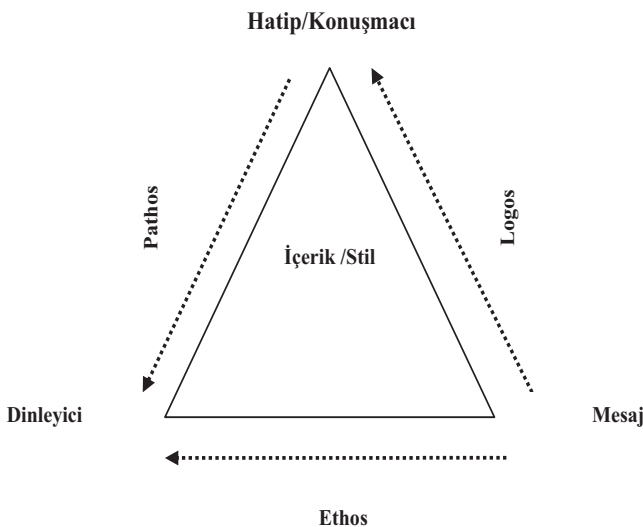
Yani bu tanıma göre retorik, insanların kendilerine sunulan tezlere katılımlarını sağlamaya ya da desteklerini arttırmaya yönelik bir alandır. Bu amaca yönelik biri yani hatip, dinleyicinin onayını almayı hedeflemektedir. Doğru argümanlarda bu amaca ulaşma olanağını arttırmaktadırlar. Sadece hatibin bunu hedeflemesi ve dinleyicinin de izlemesi yeterlidir (Meyer, 2009:13-15). Yani retorik

bireyler arasındaki benzerlik ve farklılık üzerinde durmakta ve bundan faydalanarak iletmek istediği mesajı dinleyicilere doğru argümanlar aracılığı ile iletmektedir.

Bu iletim süreci içerisinde Aristoteles'e göre retorik söylemin üç unsuru bulunmaktadır. Bunlar ethos, logos ve pathostur. Ethos, etik sözcüğünün anlamını veren bir kelimedir ve Latince mores (ahlak) kavramını ifade etmektedir. Ethos, toplumsal normlara ve değerlere dayalı ahlaki retorik anlamına gelmektedir (Carter and Jackson, 2004; Meyer, 2009). Ethos unsurunda, Ethos hatiptir, daha doğrusu hatibin karakteridir. Retoriğin ikinci unsuru olan pathos ise hatibin ikna etmek, dikkatini çekmek ya da büyülemek istediği dinleyiciyi nitelemektedir. Üçüncü unsur logos ise dinleyiciyi ikna etmeye yarayan hatip tarafından kullanılan mantıksal argümanlardır. Hatta birçok durumda üçüncü öge, hatibin ve dinleyicinin düşündüklerini ve görüşlerini iletebilmelerine aracılık eden bir dildir (Kennedy, 1994 : 4-5).

Aristoteles'in ifade ettiği retorik sürecin göstergesi olarak ifade edilen ve klasikleşen retorik üçgeni bu sürecin akışının netleşmesine olanak tanımaktadır. Retorik sürecin içerisinde tabi ki ayrılmaz olan unsurları yani ethos, logos ve pathos da aynı anda etkileşimli olarak bu süreçte aktif bir şekilde yer almaktadır. İfade edilen durumu aşağıdaki şekil üzerinde görmek mümkündür.

Şekil 1. Aristoteles'in Retorik Üçgeni



Kaynak: Battistelli, 2011:1, Uçma ve Uzun, 2010

Şekil 1'de ifade edilen Aristoteles'in klasik retorik üçgeninin temel görünümüdür. Burada retorüğün üç bileşeni bulunmaktadır. Bunlar mesaj, hatip/konuşmacı ve dinleyici kitlesidir. Bu üç temel bileşeni içerisinde barındıran retorik süreci, esasında kendi karakteristikleri olan bir süreçtir. Carter ve Jackson'a (2004:477) göre retorüğün iki karakteristiği vardır. Bunlardan birincisi stil, ikincisi ise içeriktir. Stil içerisinde bir tercihi barındıran ve sunulan argümanlar tarafından etkilenme kabiliyeti bulunan sunuş biçimidir. İçerik ise belirli bir durumda referans alınan kurumsal bağlamda ne, neden ve nasıl sorularını içeren tartışmalardır. Tüm bileşenleri ile birlikte retorik süreç başarılı bir şekilde işlemektedir.

Anlatılanlar doğrultusunda retorik kavramı, genel anlamda dinleyiciyi ikna eden sözlü bir dili ya da mantıksal ifadeleri içermektedir (Chariri, 2007:7). Bununla birlikte retorik bir gerçeği kontrol etme amacıyla etkili ya da ikna edici konuşma ve yazma formu olarak da ifade edilebilmekte ve gerçek anlam belirsiz bile olsa onu tanımlamak için kullanılmaktadır. Sonuçta retorik, sadece bir dilin kullanımının olgusu değil; aynı zamanda ikna etme, zorlama veya yeniden garanti verme olgularını içeren toplam bir sistemi kapsamaktadır (Chariri, 2007:8). Bu anlamıyla da retorik sürecin sonuçları toplumu doğrudan etkilemektedir.

3. Muhasebenin Retorik Açısından Değerlendirilmesi

Muhasebe sosyal olarak yapılanan öznel bir gerçekliktir (Baker ve Bettner, 1997:304). Bu anlamda da modern toplumda muhasebe yayılcı bir güç haline gelmiştir. Muhasebe bir pratik olarak doğruyu ifade etmekte, aynı zamanda ekonomik sorgulamada etkili bir güç olarak karşımıza çıkmaktadır (Power vd., 2003:132). Bunun temel nedeni muhasebe araştırmacılarına (Boland ve Gordon 1992; Chua 1988; Hopwood 1987) göre muhasebe bilgi sisteminin, sembolik yeniden üretim sürecinde hayati önem taşımasıdır. Bu hem örgütsel hem de sosyal açılardan bu şekilde kabul edilmektedir. Dahası muhasebe, fonksiyonel entegrasyonun sağlanmasında bir araç olarak görülmekte hatta modern ekonomik hayatın sistematik yapısının anlaşılmasında araçsal nedenlerin birer sorgulaması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Lodh ve Gaffikin, 1997:449).

Bu doğrultuda muhasebenin kendi iletişim süreci içerisinde bir dil olarak ifade edildiği ve örgüte ait belirli bir amacın açıklanmasına hizmet ettiği söylenebilir (Uçma, 2010:188). Bu noktada

muhasebenin retorik değerlendirmesinin yapılabilmesi için iki yöne dikkat çekmek gerekmektedir. Bunlardan ilki, Pacioli'nin çift taraflı kayıt sistemini tanıttığı çalışması ile üstlendiği hatip rolünün retorik açıdan değerlendirilmesi; ikincisi ise muhasebe çıktıları olarak kabul edilen finansal raporların ve dolayısıyla da finansal dilin retorik açıdan değerlendirilmesidir. Bu nedenle çalışmada muhasebeyi retorik açıdan değerlendirmek iki boyutlu bir şekilde yapılmaktadır.

Bu boyutlardan ilki 1494 yılında muhasebenin çift taraflı kayıt sistemine kavuşturulmasını sağlayan Pacioli'nin Summa adlı çalışmasıdır. Bu durumun daha iyi anlaşılması için Carruthers ve Espeland (1991:37) Pacioli'nin Summa kitabının giriş kısmına dikkat çekmektedir.

Bu bölüm, defterlerin tutulmasına ve kayıtlarına, hesaplarına yardımcı olmak amacıyla bu esere eklenmiştir. İşte bu nedenle burada defterleri ve hesapları düzenli bir şekilde tutmak için gerekli kuralları göstermeyi tasarlıyorum. Herkesin bildiği gibi işleri dengeli bir şekilde yönlendirmek için üç husus gereklidir. Birincisi, "gerekli olan tek şey maldır" atasözünün de belirttiği gibi temel olan şey madeni para ya da yokluğunda işlerin daha zor olacağı öteki bütün ödeme şekilleridir. İkinci gerekli olan, işlerde iyi bir defter tutabilmek ve çabuk hesap yapabilmektir. Üçüncü ve gerekli olan son nokta da, bütün işlemleri her birinin kaydını çabuk bir şekilde yeniden bulabilmek amacıyla düzenli bir şekilde not etmektir. Yani bütün işlemler borç ve alacak yöntemi ile yazılmalıdır. Bu husus ötekilerden daha önemlidir. Çünkü işlemler uygun bir biçimde kayıt edilmeden çalışmaları iyi yönetmek olanağı yoktur. Böyle bir düzen olmazsa, tüccarların başları huzur içinde olmazdı. (Pacioli, 1494 Aktaran Güvemli, 1994: 21-22).

Bu kitap çift taraflı kayıt sisteminin icadı değil, daha çok detaylı açıklamalarını içeren bir kitaptır. Bu tekniğin karakteristikleri işlemlerin iki taraflı bir şekilde eş anlı kaydını içermektedir. Pacioli kayıt tutma ile ilgili olarak bu teknik ile ilgilenenlere özellikle tüccarlara, bu yöntemi faydalı olacak bir şekilde açıklamıştır. Daha da önemlisi Pacioli tarafından bu yöntem anlatılmakla kalmamış, işletmelerin ticari anlamda bütünleşmesi ve defterlerinin genelleşmesi açısından bir ortam hazırlamıştır. Bu açıdan bakıldığında Pacioli'nin çift taraflı kayıt sistemi üzerine hazırladığı bu çalışmanın kendi retorik içeriği bulunmaktadır (Carruthers ve Espeland,1991:37).

Pacioli yazmış olduğu çalışması ile retorik süreç açısından hatip rolünü üstlenmektedir. Aktardığı mesaj ile çift taraflı kayıt sisteminin kullanımı yaygınlaşmakta ve tüccarların işlerini kayıt altına alınmasını sağladığı için de ahlaki açıdan tüccarların gelişimine katkı yapmaktadır (Carruthers ve Espeland,1991:40-41). Yani bir hatip olarak retorik süreçte ethosu içerisinde barındırmaktadır. Dinleyicileri yani tüccarları ikna etmek amacıyla ortaya attığı mantıksal argüman ise çift taraflı kayıt tekniğinin açıklaması olmaktadır. Tekniğin kullanımının kapitalist süreçle birlikte yaygınlaşması ise Pacioli'nin üstlendiği hatip rolünün retorik süreç içerisinde ikna edici ya da manipüle edici yönü ile başarısını göstermektedir. Böylelikle çift taraflı kayıt sisteminin kullanımının yaygınlaşmasından itibaren artık bu yöntem bireysel geçişlerin bir aracı olarak ele alınmaya başlanmakta ve ilke temelli aracılık ilişkilerinin gelişiminde de önemli bir kaynak haline gelmektedir (Carruthers ve Espeland, 1991:41-42). Yani retorik süreç tamamlandığında hatip ilgili mesajını dinleyicilere ulaştırmış ve onları ikna etmiş olmaktadır.

Çalışmanın ikinci boyutunu oluşturan finansal raporlara yönelik retorik değerlendirmenin yapılabilmesi için ise muhasebe sisteminin doğası gereği üstlendiği dil fonksiyonuna değinmekte fayda vardır. Bunun temel nedeni ise retorik analiz birçok disiplinde yer alan teoriler arasında klasik felsefik probleme cevap verecek metodoloji ile birlikte yapılmaktadır ve incelemeye başlamak için bir iletişim sistemi olarak dilin geleneksel oluşumu ilk sırada yer almaktadır (Thompson,1994:42-43).

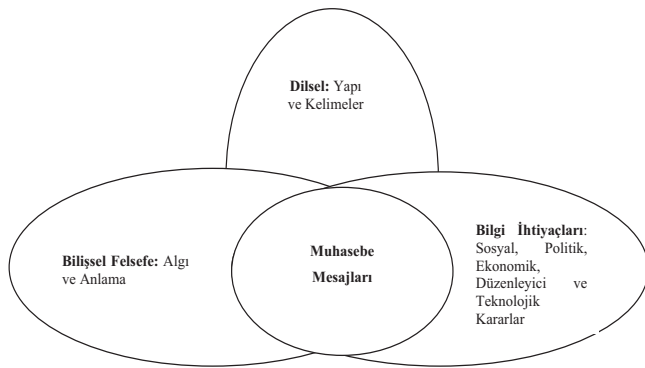
Dil en genel anlamıyla Gadamer'e göre, dünya içindeki varlığımızın temel modu ve dünyanın oluşumu ile ilgili her şeyi içine alan form olarak görülmektedir (Aktaran Akdemir,2009:99). Foucault'ya (2006:79-80) göre ise dil, bir yazının şeyler üzerindeki bir izin dünyaya yayılmış olan ve onun en silinmez figürlerinden birini meydana getiren bir işaretin basit ve maddi biçimi altında var olmaktadır. Dilin bu tabakası eşsizdir. Fakat bu tabaka onu çevreleyen iki söylem biçimini yaratmaktadır. Üstünde yeni bir söylem halinde verilen işaretleri yeniden ele alan yorum; altında ise yorumun herkes tarafından görülebilir nitelikteki işaretlerin altında saklı olan önceliğini varsaydığı metindir. Bu nedenle yazının eşsiz varlığında üç dil düzeyi ortaya çıkmaktadır.

Benzer durum muhasebe açısından da geçerlidir. Çünkü muhasebenin dili de özel bir kayıttır ve belirli amaçlara hizmet

eden bir dildir. Bu dilin kelimeleri muhasebe disiplini ile yakından ilgilidir (Evans, 2010:440). Bilgi ile ilgili diğer alanlarda olduğu gibi muhasebede de hem teori hem de pratikte kaydedilen tarihe bakılarak belirli bir kelime ya da terminoloji üzerine dayanmaktadır. Bu, onun hem olası bir şekilde işlemlerin geçişini sağlamasına katkı yapmakta hem de onu diğer disiplinlerden ayırmaktadır. Bununla birlikte muhasebenin dili yüksek oramda diyalektiktir. Bu, onun dilinin aynı zamanda işlevsel özelliği olduğunu da göstermektedir (Evans, 2010:443). Böylelikle muhasebenin kendisi gibi muhasebenin dili de sosyal bir davranıştır. İnsanların sosyal etkileşimleri sonucunda oluşmakta ve başarılı bir iletişim sürecini gerektirmektedir (Evans, 2010:449).

Bu noktada başarılı bir iletişim sürecini gerçekleştirebilmek amacıyla muhasebenin birtakım temel bileşenleri içerisinde barındırmaktadır. Aşağıdaki şekil bu durumu özetlemektedir ve retorik analizin anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır.

Şekil 2. Muhasebede Başarılı İletişim Sürecinin Bileşenleri



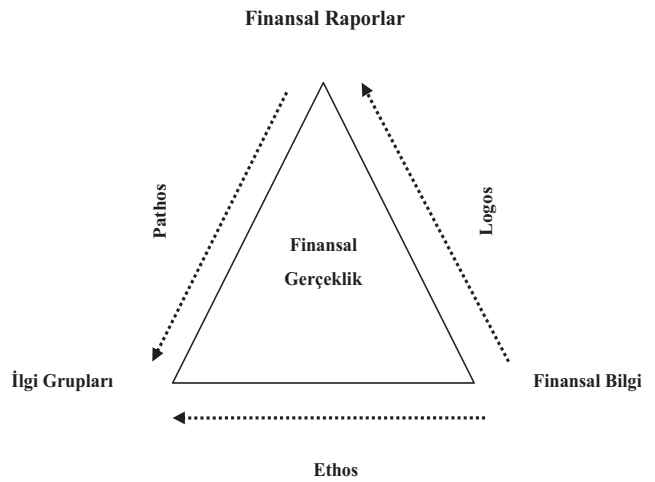
Kaynak: Inanga ve Schneider, 2005:243

Bu şekle göre dilsel yapı, bilişsel felsefe ve bilgi ihtiyaçları muhasebe mesajlarının hazırlanması açısından önem taşımaktadır. Diğer bileşenler, gerçek dünyanın bir parçasıdır; bunlar, değişimlerin dinamiklerini ve değişimlerin kanıtlarını araştırmak ve açıklamak amaçındadırlar. Bütün bu disiplinler bilginin ne olduğunun anlaşılmasında, nasıl iletişim sürecinin olduğuna dinamik bir temelde, sosyal bağlamda gerçek dünyanın bireyleri tarafından nasıl kullanıldığının anlaşılmasına olanak tanımaktadır (Inanga ve Schneider, 2005:245). Böylelikle

Foucault'nun ifade ettiği üç dil düzeyi de sağlanmış olmaktadır. Yani dilin kendi yapısı içerisinde söylemlerin yeniden ele alınmasını sağlayan bilişsel felsefe yani yorum, bilgi ihtiyaçları doğrultusunda şekillenen ve aktarılacak istenen metin yani muhasebe mesajları muhasebenin doğası içerisinde yer alan üç dil düzeyini açıklamaktadır. Aynı değerlendirmeyi Aristoteles'in retorik üçgeni ile birlikte değerlendirmek de mümkündür. Aşağıdaki şekil retorik sürecin muhasebedeki görünümünü açıklamaktadır.

Şekil 3. Aristoteles'in Retorik Üçgeninin Muhasebe Düzeyindeki Görünümü

Kaynak: Uçma ve Uzun, 2010



Şekilden anlaşılabildiği gibi, işletmenin finansal durumunu özetleyen / açıklayan finansal raporlarını ve aktarmak istediği finansal performansını retorik üçgenin üç unsuru olan ethos, logos ve pathos ile dinleyici olarak tanımlanan ilgi gruplarına iletmesi söz konusudur. Burada işletmenin verileri finansal raporlar ile temsil edilirken aynı zamanda örgütsel ve politik bir söylemi de içinde barındırmaktadır (Hopwood, 1987). Bu söylemler, hem işletmenin ulaşmak istediği dinleyici kitlesine, ulaştırmak istediği mesajı iletmesine yardımcı olmakta hem de muhasebe dilinin retorik analizinin yapılabilmesine imkan tanımaktadır.

Ancak söylemlerde kullanılan içerik / stil ya da muhasebe açısından finansal gerçeklik olgusu retorik analizde aktarılacak istenen gerçeklik olgusunu gündeme getirmektedir. Baudrillard'a göre

sunulan raporlarda yer alan görünümünün ya da olguların dört yolla sunumu yapılmaktadır. Bunlar (Aktaran Craig vd.,2001:6):

- ✓ Birincisi, bu görünümün temel bir gerçekliği yansıtır.
- ✓ İkincisi, bu görünümün temel bir gerçekliği maskeler ve çarpıtır.
- ✓ Üçüncüsü, bu görünümün temel bir gerçekliğin varlığını maskeler.
- ✓ Dördüncüsü, sunulan gerçeklik yerine başka birini oluşturur.

Sayılan sunumlar retorik kavramının, içerisinde bir gerçekliği kontrol etme kavramını da barındırdığını göstermektedir. Bunun temel nedeni ise retorik sürecin ikna etme ya da manipüle etme amacını taşımasıdır. Bu durum, kimi zaman işletmenin finansal performansı hakkındaki bilgi ve pratiklerin sorgulanmasında olanak tanıyan bir araç olabilmekte kimi zaman da retorik bir döngü süreci ile ifade edilen muhasebe pratikleri, retorik semboller sayesinde gerçekten daha ileriye geçerek Boudrillard'ın (2008) ifade ettiği gibi hiper-gerçeklik (hyper-reality) görünümüne ulaşmaktadır. Bu nedenle de retorik; dilin doğası içerisinde değerlendirilmekte ve işletme faaliyetlerini ifade eden bir süreç, bir sistem ve bir ifade biçimi olabilmektedir. Böylelikle kullanılan retorik döngüsü işletme içerisinde bilginin üretimindeki ve yönetim pratiklerindeki değişimlerin anlaşılmasına olanak tanımaktadır (Chariri,2007:8).

Bu anlamıyla da muhasebenin dil sistemi, dilin sosyal fonksiyonunun yansıması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Stuart-Smith, 2007). Yani muhasebe iletişim sürecinin içerisinde retorik analizinin yapılabilmesi için, muhasebe dilinin bu sosyal fonksiyonu önem taşımaktadır. Muhasebenin dilinin retorik açıdan değerlendirilmesi işletmenin finansal sunumlarının ya da söylemlerinin toplumsal sonuçlarının daha iyi anlaşılmasına da olanak tanımaktadır.

Bunlara ek olarak muhasebe metinlerinin retorik açıdan analizi, işletmenin hesap verilebilirlik ve sosyal sorumluluğu açısından da oldukça önem taşımaktadır. Çünkü muhasebenin dili olarak ifade edilen retorik sunumları, bu dinamikleşen dil sayesinde toplumun diline dönüşebilmekte ve bilginin toplumda önce değere ardından da karar alma sürecine yardımcı olmaktadır.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Muhasebede disiplinler arası çalışmalar, muhasebeye başka bir disiplinin merceğinden bakma imkânı sağlamaktadır. Bu anlamda yapılan muhasebe araştırmalarında kullanılan teoriler ve metodolojiler başka disiplinlerden ödünç alınmaktadır. Başlangıçta bu teoriler ya da metodolojiler iktisat ve özellikle neo-klasik iktisattan alınmışken; daha sonraları pozitivist veya işlevselci yaklaşımlar, felsefe, sosyal psikoloji, örgütsel davranış, işlevselci sosyoloji ve yine özellikle ontolojik perspektifte sosyal yapısalılık, etkileşimcilik, politik iktisat, radikal humanizm ve eleştirel teori gibi paradigmlar muhasebe araştırmalarında sıklıkla kullanılmaya başlanmıştır (Roslender ve Dillard, 2003:327-328).

Bu nedenle bugün modern muhasebe araştırmalarında birçok paradigma temelli tartışmalar yapılmaktadır. Sonuçta başlangıçta muhasebe araştırmalarındaki hâkim paradigma söylenirken bugün artık muhasebenin çoklu paradigmalardan oluşan bir disiplin olduğuna yönelik kabuller artmaktadır (Chua,1986a: 602; Chua, 1986b; Hakkanson 1978; Locke ve Lowe, 2008; Lukka, 2010; Wells, 1976). Muhasebenin çoklu paradigmalardan oluşan bir disiplin olduğu görüşünden yola çıkılarak bu çalışmada da muhasebeye retorik açıdan yaklaşılmış ve muhasebe metinlerini retorik süreç içerisinde konumlandırarak değerlendirmeler yapılmıştır.

Bu değerlendirmenin ilk boyutunu Pacioli'nin üstlendiği hatip rolü oluşturmuştur. Bu noktada çift taraflı kayıt sistemi ve Pacioli'nin bu süreçteki konumu retorik açıdan yorumlanmıştır. İkinci boyutta ise muhasebe çıktıları olan finansal raporların işletmelerin finansal gerçekliğin sunumunda oynadıkları rol retorik açıdan değerlendirilmiştir. Böylelikle de muhasebenin kendi doğası içerisinde var olan dili açıklanmaya çalışılmıştır. Sonuçta da muhasebenin salt bir teknikten ibaret olmadığı ve ürettiği çıktıların toplum ile örgüt arasındaki köprüyü nasıl sağladığı açıklanmıştır.

Yine çalışmada retorik kavramının ve retorik sürecin açıklanması için Aristoteles'in görüşlerinden faydalanılmıştır. Aristoteles'in retorik işlevlerinin, işletmelerin finansal dilini ifade eden muhasebe çıktılarının retorik sürecin işlevleri ile karşılaştırılmasına ortam hazırlamıştır. Yapılan açıklamaların sonucunda çalışmanın temel amacının daha iyi anlaşılması için aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo 1. Muhasebe Dilinin Retorik İşlevlerinin Karşılaştırılması / Sunumu¹

İşlevler	Aristoteles'in Retorik İşlevleri	Muhasebe Dilinin Retorik İşlevleri
İkna Etme	Aristoteles'in retorik işlevinin temelinde ikna etme çabası yatmaktadır.	Muhasebe dilinin yani finansal raporların retorik işlevinde de ikna etme çabası veya ilgi gruplarına istenilen mesajın aktarılması söz konusudur.
Eğitim	Retorik aynı zamanda dinleyiciyi eğitmenin bir yoludur.	İşletmenin kendini ifade etmek amacıyla sunduğu bilgiler – gerek finansal raporlar gerekse pazarlama araçları – hem ilgi gruplarına bilgi vermeyi hem de eğitmeyi amaçlamaktadır. Eğitimden kastedilen, işletmenin amacını gerçekleştirmek için ilgi grubunun yapmasını beklediği davranıştır. Bu davranış pazarlama açısından satın alma, finansal açıdan yatırım kararıdır.
Savunma Aracı	Retorik aynı zamanda bir savunma aracıdır.	Burada ifade edilen işletmelerin finansal durumunun ve ürünlerinin ya da hizmetin kalitesinin açık bir ifadesi yani ilgi gruplarına doğru bir şekilde aktarıldığının garantisidir.
Farklı Bakış Açısı	Retorik bir konunun veya durumun farklı açılardan görülebilmesine yardımcı olmaktadır.	Çalışmada kullanılan retorik süreç yaklaşımı- retorik üçgenleri - bunun en iyi örneklerinden biridir. Yani işletme faaliyetlerinin sembolik sunumlara dönüşme sürecinin açık bir ifadesidir. Bu aynı zamanda muhasebe dilinin çözümlenmesine ve muhasebenin iletim sürecindeki rolünün anlaşılmasına olanak tanımaktadır.
Kavramsal / Sembolik Vurgu	Herhangi bir işlev tanımlanmamıştır.	İşletmenin finansal dilinin retorik açıdan değerlendirilmesi, işletme faaliyetlerinin kavramsal/sembolik vurgusuna katkı yapmaktadır. Kavramsal/sembolik vurgu, muhasebe metinleri aracılığı ile ilgi gruplarına ve topluma sunulmaktadır ve karar alması beklenmektedir.
Kontrol ya da Manipüle Etme İstenci	Retorik süreç içerisinde kontrol etmeyi ve manipüle etmeyi barındırmaktadır.	İşletmenin finansal sonuçlarının aktarıldığı muhasebe metinleri, ilgi gruplarını yönlendirme ve ikna etmeyi amaçlamaktadır. Bu işletmenin finansal meşruluğunun sağlanmasında kullanılan en önemli araçlardan biri olmaktadır.

Kaynak: Uçma ve Uzun, 2010 (Bu kaynaktan yararlanılarak geliştirilmiştir.)

Özetle işletmelerde finansal raporlama sonucu olan finansal tablolar yani işletmenin finansal dili olarak sunumları, ikna etmek, iletmek veya karar almaya yardımcı olmak istediği bir grup veya dinleyici kitlesine mesajlarının aktarılmasına katkı yapmaktadır. Bu yüzden bahsedilen iletim sürecini retorik olarak değerlendirmek mümkündür (Chariri, 2007). Burada önemli olan nokta bir dinleyici kitlesinin olması ve dinleyici kitlesine ulaştırılmak istenen belirli bir mesajın olmasıdır. Sonuçta muhasebe uygulamalarında retorik süreç tam da bu nokta da işlevini göstermektedir.

Kaynakça

- Akdemir, Müslim. 2009. Dilin "Konuşan Dil" İçin Anlamı, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13 (2), sf.97-103.
- Alvesson, M. and Deetz, S. (2000). *Doing Critical Management Research*, London: Sage.
- Baker, Richard C. And Mark S. Bettner. 1997. Interpretive and Critical Research in Accounting: A Commentary on its Absence From Mainstream Accounting Research, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume: 8, pp. 293-310.
- Battistelli, T. 2011. Introduction To Rhetorical Analysis, <http://instructors.dwrl.utexas.edu/battistelli/system/files/rhet%20analysis%20reading.pdf> Erişim Tarihi: 28.06.2011
- Baudrillard, Jean. 2008. *Simülakrlar ve Simülasyon - Simulacres et Simulation*, Çeviren: Oğuz Adanır, Doğubay Yayınları, İstanbul.
- Berglund, J. and Werr, A. 2000. The invincible character of management consulting rhetoric: how one blends incommensurates while keeping them apart. *Organisation*, Volume:7, Issue: 4, pp. 633-55.
- Boland A. Lawrence and Irene M. Gordon. 1992. Criticizing Positive Accounting Theory, *Contemporary Accounting Research*, Volume:9, Number:1, Fall, pp.142-170.
- Broadbent, J. 2002. Critical Accounting Research: A View From England, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume: 13, pp. 433 - 449.
- Carruthers, Bruce G. and Wendy Nelson Espeland. 1991. Accounting for Rationality: Double- Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality, *The American Journal of Sociology*, Volume: 97, Number:1, July.
- Carter, Pippa and Norman Jackson. 2004. For the Sake of Argument: Towards an Understanding of Rhetoric as Process, *Journal of Management Studies*, Volume:41-3, May, pp. 469-491.
- Chariri, Anis. 2007. Rhetoric in Financial Reporting: A Case Study, http://eprints.undip.ac.id/582/1/Rhetoric_in_Financial_Reporting_Anis_Chariri.pdf, pp.1-37, (10.09.2010).
- Chia, Robert and Ian King. 2001. The Language of Organization Theory, Robert Westwood and Stephen Linstead (Editors), In *The Language of Organizations*, , SAGE Publications Ltd., London.
- Chia, R. 1996. *Organizational Analysis as Deconstructive Practice*, Berlin: Walter de Gruyter.
- Chua, Wai Fong. 1986a. Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review*, Volume: 61, Number: 4, October, pp. 601- 632.
- Chua, Wai Fong. 1986b. Theoretical constructions of and by the real, *Accounting, Organizations and Society*, Volume 11, Issue 6, Pages 583-598
- Chua, Wai Fong. 1988. Interpretive Sociology and Management Accounting Research - A Critical Review, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume: 1, Issue: 2, pp.59 - 79.
- Craig, Russell, Lucia Garrott and Joel Amernic. 2001. A 'Close Reading' Protocol to Identify Perception-Fashioning Rhetoric in Website Financial Reporting: The Case of Microsoft, http://www2.sa.unibo.it/seminari/Papers_Bajo-Corrado/craig-garrott-america.pdf Erişim Tarihi: 10.09.2010.
- Evans, Lisa. 2010. Observations on the Changing Language of Accounting, *Accounting History*, Volume: 15, Number: 4, pp. 439-462.
- Foucault, Michel. 2006. *Kelimeler ve Şeyler - İnsan Bilimlerinin Bir Arkeolojisi*, Çeviren: Mehmet Ali Kılıçbay, Üçüncü Baskı, Ankara: İmge Kitabevi.
- Gowler, D. and K. Legge. 1996. The meaning of management and the management of meaning, Linstead, S., Grafton-Small, R. and Jeffcutt, P. (Eds), In *Understanding Management*, London: Sage, 34-50.
- Güvemli, Oktay. 1994. *Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı*, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayın No:2.

Hakansson, Nils H. 1978. Where We are in Accounting: A Review of "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, *The Accounting Review*, Volume: 53, Number: 3 July, pp. 717-725.

Hines, R. 1988. Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality, *Accounting, Organization and Society*, Volume: 13, Number: 3, pp.251-262.

Hopwood, Anthony G. 1987. The Archaeology of Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, Volume: 12, Number: 3, pp. 207-234.

Inanga, Eno L. And Wm Bruce Schneider. 2005. The Failure of Accounting Research to Improve Accounting Practice: A Problem of Theory and Lack of Communication, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume: 16, pp. 227 – 248.

Keenoy, T. 1990. Human resource management: rhetoric, reality and contradiction, *International Journal of Human Resource Management*, Volume:1, Number: 3, pp. 363–84.

Kennedy, George A. 1994. *A New History of Classical Rhetoric*, USA: Princeton University Press Princeton, New Jersey.

Legge, K. 1995a. *Human Resource Management: Rhetorics and Realities*, Basingstoke: Macmillan.

Legge, K. 1995b. HRM: rhetoric, reality and hidden agendas, Storey, J. (Ed.), In *Human Resource Management: A Critical Text*, London: International Thomson Business Press, pp.33–59.

Letiche, H. 2000. Observer versus audience, Linstead, S. and Hopfl, H. (Eds), In *The Aesthetics of Organization*, London: Sage, pp. 154–79.

Locke, J. And A. Lowe, 2008. Evidence and Implications of Multiple Paradigms in Accounting Knowledge Production, *European Accounting Review*, Volume: 17, Number: 1, pp. 161–191.

Lodh, S. and M. Gaffikin. 1997. Critical Studies in Accounting Research, Rationality and Habermas: a Methodological Reflection, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume: 8, Issue: 5, pp. 433–478.

Lukka, Kari. 2010. The Roles and Effects of Paradigms in Accounting Research, *Management Accounting Research*, Volume: 21, pp.110-115.

Meyer, Michel. 2009. Retorik, Çeviren: İsmail Yergüz, Ankara: Dost Yayınları.

Neimark, M. D. 1992. *The Hidden Dimension of Annual Reports*, London: Paul Chapman.

Power, Michael, Richard Laughlin and David J. Cooper. 2003. Accounting and Critical Theory, Edited by: Mats Alvesson and Hugh Willmott, In *Studying Management Critically*, London: Sage Publications, pp. 132-156.

Roslender, Robin and Jesse F. Dillard. 2003. Reflections on the Interdisciplinary Perspectives on Accounting Project, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume: 14, pp. 325 – 351.

Sisson, K. and J. Storey. 2000. *The Realities of Human Resource Management*, Buckingham: OpenUniversity Press.

Stuart-Smith, Virginia. 2007. The Hierarchical Organization of Text as Conceptualized by Rhetorical Structure Theory: A Systemic Functional Perspective, *Australian Journal of Linguistics*, Volume:27, Issue: ,pp. 41 — 61.

Thompson, Grahame. 1994. Early Double – Entry Bookkeeping and The Rhetoric of Accounting Calculation, In *Accounting As Social and Institutional Practice*, Editors: Anthony G. Hopwood and Peter Miller, UK: The University Press Cambridge, pp. 40-67.

Uçma, Tuğba. 2010. İletişimsel Eylem Teorisine Göre Muhasebeyi Değerlendirmek, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 4, Aralık, syf. 183 – 206.

Uçma, Tuğba and Ali Çağlar Uzun. 2010. *Considering Business Language as a Rhetorical Process: In the Context of Christmas Tree Approach* (Presented Paper), International Journal of Arts & Sciences, Germany Annual Conference, 28 November- 3 December, Freighburg, Germany.

Walters-York L. Melissa. 1996. Metaphor in Accounting Discourse, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Volume:9, Number:5.

Watson, T. J. 1994. *In Search of Management*, London: Routledge.

Wells, M.C. 1976. A Revolution in Accounting Thought?, *The Accounting Review*, Volume: 51, Number: 3, July, pp. 471- 482.

KOBİ'LERDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ETKİN KULLANIMI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Dr. Rozi MİZRAHİ*

ÖZET

Bu araştırmada, yönetim bilgi sistemleri hakkında kısa bilgiler verilmiş, işletme yönetiminde kullanılan belli başlı yönetim bilgi sistemleri üzerinde durulmuştur. Yönetim alt bilgi sistemlerinden, muhasebe bilgi sisteminin genel özellikleri, yapısı, bilgi akışı ve diğer alt sistemlerle olan ilişkisi irdelenerek bazı işletme kararlarında kullanılabilecek muhasebe bilgilerine yer verilmiştir. İzmir ilinde bulunan KOBİ'lerde alınan işletme kararlarında muhasebe bilgilerinden yararlanma derecesi ölçülmeye çalışılmış, muhasebe bilgi sistemlerinin etkinlik ve verimlilik düzeylerinin belirlenmesinde anket uygulaması sonuçları esas alınmıştır. Çalışmadan elde edilen verilere göre, KOBİ'lerin muhasebe bilgi sistemlerini daha etkin ve verimli kullanabilmeleri ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler(KOBİ) , Muhasebe Bilgi Sistemi, Yönetim Bilgi Sistemi

ABSTRACT

In this research, management information systems were analyzed; the emphasis was on the eminent management information systems. Whereas accounting information systems, a subsystem of management information systems, were examined in terms of general characteristics, structure, information flow and the relationship with other subsystems, some accounting information, which could be used in a few business decisions were provided. It was tried to measure to what extend SMEs operating in İzmir used accounting information in business decision-making. To determine the level of efficiency and effectiveness of accounting information systems, a questionnaire was used. In lights of findings provided by the research, some recommendations to lead SMEs to use accounting information more efficiently and effectively were made.

KeyWords: Small and Medium Sized Enterprises (SMEs) , Accounting Information System, Management Information System.

* Muğla Üniversitesi Milas Sıtkı Koçman MYO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü

1. Giriş

Kapsamlı ve hızlı bir değişim sürecine tanık olduğumuz günümüz iş yaşamında işletmeler etkili bir yönetim sergileyebilmek için belirli ilke ve kurallara uygun hareket etmeli ve faaliyetlerini bu kurallar çerçevesinde şekillendirmelidirler. Güvenilir, uygun ve zamanlı bilginin işletme yönetiminde önemi son derece büyüktür. İşletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu nitelikli bilgi ise ancak muhasebe bilgi sisteminden sağlanabilmektedir. Bu çerçevede işletmelerde muhasebe bilgi sistemi, finansal durumun planlanması, değerlendirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması amacıyla ihtiyaç duyulan bilginin üretilmesini sağlamaktadır.

Bu çalışmada, ülkemizde imalat sanayinde faaliyet gösteren işletmelerin % 99'unu oluşturan KOBİ'lerin yönetim kararlarında muhasebe bilgi sistemi verilerinden yararlanma derecesi ölçülerek muhasebe bilgi sistemlerinin etkinlik ve verimlilik düzeyi belirlenmiştir. KOBİ'lerin muhasebe bilgi sistemlerini kullanma düzeylerinin işletmelerin hukuki yapıları, faaliyet alanı, üretim şekli, istihdam, yöneticilerin demografik özellikleri değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediği, hipotezlerle test edilmiştir. KOBİ'lere muhasebe bilgi sistemlerini daha etkin ve verimli kullanabilmeleri ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

2. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ'ler)

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ) genelde bir şahıs tarafından kurulan, sahip ya da sahiplerince yönetilen, büyümesi için sermayeyi kendi içinden sağlayan, yerel çalışan, üretim yaptığı alanda çok fazla etkili olamayan göreceli olarak küçük iktisadi birimlerdir (AYPEK, 2001, 145). Ülkemizde imalat sanayinde faaliyet gösteren işletmelerin % 99'unu oluşturan KOBİ'ler ülke ekonomisinin önemli yapı taşlarından biri olarak kabul edilmektedir.

2.1. KOBİ'lerin Özellikleri

KOBİ'ler büyük işletmelerin minyatürü değildir. KOBİ'leri büyük işletmelerden ayıran özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Küçük sermaye ile kurulurlar.
- Daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlarlar.
- Müşterilerle yüz yüze iletişim söz konusudur.

- Kredi sağlamakta güçlük yaşamaları nedeniyle yatırım yaparken kendi özsermayelerini kullanırlar.
- Teknolojik yeniliklere açıktırlar ve kolaylıkla adapte olabilirler.
- Emek yoğun teknoloji kullandıklarından istihdamı artırıcı rol oynarlar.
- Profesyonel bir yönetim anlayışı yoktur. Aile tipi işletmelerdir.
- Tasarrufları teşvik eder, hareketlendirir ve yönlendirirler (Yılmaz, 2004, 57).

1.2 KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi

Küçük ve orta ölçekli işletmeler, dünya ekonomisinin olduğu gibi Türkiye ekonomisinin de dinamik unsurlarından birisidir ve ülkemizin sosyo- ekonomik gelişmesi açısından önemli bir yere sahiptir. KOBİ'lerin ülke ekonomisine katkılarını 4 önemli başlık altında toplamak mümkündür :

- Ekonomiye dinamizm kazandırma yönü,
- İstihdam sağlama ve yeni iş olanakları yaratma yönü,
- Esneklik ve yenilikleri teşvik etme yönü,
- Bölgesel kalkınmayı hızlandırma yönü (Alkin, 2001, 15-16).

KOBİ'ler bir ekonomide rekabet ortamının gelişmesi ve ekonomik hayatın sağlıklı olarak işleyebilmesi için olmazsa olmaz kurumlardır. Özellikle büyük ölçekli işletmeler, üretim ve iletişim teknolojisindeki yeni değişim ve gelişmelere uyumda zorlanmaları sonucunda zarar eden bir yapıya dönüşmüştür. Kitle üretimin yerini, esnek üretimin alması sonucu ağır sanayiler ve büyük işletmeler küçülmüş, küçük ve orta ölçekli işletmelere yönelik politikalar geliştirilmeye başlanmıştır (Alkin, 2001, 14).

3. Yönetim Bilgi Sistemleri

Yönetim bilgi sistemi, bir örgütün yönetiminde kullanılan bilgilerin işlenmesi ve iletilmesini sağlayan bir sistemdir (Gökçen, 2002, 45). İşletmelere çok karmaşık alanlardan bilgi akışı olmaktadır. Bu karmaşık bilgi akışında gerekli bilgilerin, hangi yöntemlerle seçileceği, kaydedileceği ve etkin kararlar alınması için yöneticinin nasıl besleneceği, etkin bir yönetim bilgi sisteminin varlığı

ile mümkündür. Yönetim bilgi sistemi kendi içerisinde ihtiyaç duyduğu alt bilgi sistemlerini de oluşturur. Orta ölçekli bir sanayi işletmesinde yönetim bilgi sistemi genellikle üretim, pazarlama, personel, finans ve muhasebe alt bilgi sistemlerinden oluşur. Bu bilgi sistemleri birbirleriyle sürekli bilgi alışverişi içerisinde. Alt bilgi sistemleri aralarındaki bilgi akışı suretiyle, işletmenin bütün fonksiyonlarını, dolayısıyla bütün yönetim işlevlerini ve yönetim basamaklarını birbirine bağlayarak işletmeyi bir sistem şeklinde bütünleştirir (Sürmeli, 1996, 27).

3.1 Muhasebe Bilgi Sistemi

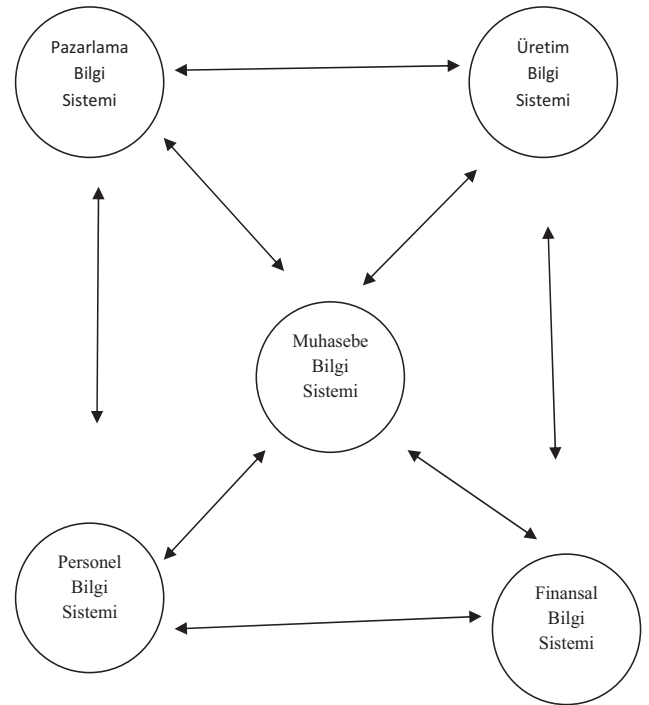
Yönetim bilgi sistemleri içerisinde en eski ve gelişmiş olanı muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sisteminin konusunu kıymet hareketlerini izlemek oluşturmaktadır. İşletmenin varlık ve kaynaklarında değişme yaratan mali nitelikteki işlemlere ilişkin verilerin toplanıp sınıflandırılıp rapor edilerek analiz edilmesi ve ilgili kişi ya da gruplara sunulması gerekir. Muhasebe bilgi sistemi bu yönüyle işletme yöneticilerine işletme varlık ve kaynaklarının oluşumu, kullanış biçimi tüketilen varlık ve kaynaklar sonucunda meydana gelen ve işletmelerin mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunlarla ilgili kişi ve kuruluşlara kullanılabilir bir biçimde ileten sistem olarak ifade edilebilir (Büyükmirza, 2000, 27).

Günümüzde bilgisayar teknolojisinin gelişmesiyle birlikte işletmelerin bilgiye ulaşmaları ve daha fazla bilgiyi daha hızlı üretme noktasında işleri kolaylaşmıştır. Muhasebe bilgi sistemi daha detay düzeyde ve daha fazla kullanıcıya hitap edebilen nitelikte bilgi üretme merkezi haline dönüşmüştür. Muhasebe meslek mensupları her türlü bilgi sisteminin çeşitli düzeylerde uyarlanmasıyla nihayet bu sistemlerin denetim ve kontrolünde önemli görevler üstlenmektedirler (Pekdemir, 1999, 7).

Muhasebe bilgi sistemi, yüzyıllardır çift taraflı kayıtla sorumluluk ve kârlılık muhasebesini de kapsayacak genişliktedir. Özellikle bilgisayar ortamında yürütülen muhasebe bilgi sistemi, bilanço ve gelir tablosu gibi önemli finansal tabloları işletmenin tarihi yapısı boyunca gerçekleşen fon akışı, finansal yapısı ve diğer analitik muhasebe raporlarını hem fiili hem de tahmini olarak doğru, hızlı ve zamanında sunabilmektedir (Acar, 2003, 66).

Muhasebe bilgi sistemini, yönetim bilgi sisteminin alt sistemi

olarak gören görüşler de mevcuttur. Bu tartışmanın odağında muhasebe bilgi sisteminin en eski işletme bilgi sistemi olması aynı zamanda diğer alt sistemlerle temel bilgi akışını sağlayan sistem olması yatmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin diğer bilgi sistemlerinden temel farkı sağlanan bilgilerin daha çok sayısal bilgiler olmasıdır.



Şekil 3.1 Yönetim Bilgi Sistemlerinde Bilgi Akışı

Şekil 3.1 de görüldüğü gibi işletmede tüm yönetim bilgi sistemleri arasında karşılıklı bilgi alışverişi vardır; ancak bu sistemin ortasında muhasebe bilgi sistemi bulunmaktadır. İşletmeye gelen bilgilerin büyük bölümü muhasebe bilgi sistemi sürecinde değerlendirilecek ve diğer bilgi sistemlerine yeni bilgiler üretecektir. Kuşkusuz muhasebe bilgi sistemi bilgileri üretirken diğer sistemlerden karşılıklı bilgi alışverişinde bulunacaktır (Şan, 1996, 313).

3.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Kararlarında Kullanılması

Muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgiler, işletme kararlarında kullanıldıkça işletme için bir anlam ifade edecektir. İşletme

yöneticilerinin işletme ile ilgili kararları verirken muhasebe bilgi sistemi çıktılarından yararlanmaları, doğru kara vermeleri açısından son derece önemlidir. İşletmelerde profesyonel yöneticilerin muhasebe bilgi sistemi çıktıları kullanarak vermeleri gereken belli başlı kararları şöyle sıralayabiliriz:

- Satılacak malların miktarlarının ve satış zamanlarının belirlenmesi;
- Malların satış fiyatının oluşturulması;
- Üretilcek mamullerin miktarlarının ve üretim zamanlarının belirlenmesi;
- Üretim için gerekli olan hammadde ve diğer girdilerin nitelik ve miktarlarının saptanması;
- Üretimde kullanılması gereken makine kapasitesinin saptanması;
- Üretimde kullanılması gereken işgücünün hesaplanması;
- Satın almalar ile ilgili uygun ödeme koşulların saptanması;
- İşletmenin hangi alanlara yeni yatırımlar yapacağını belirlenmesi;
- Yatırımların nasıl finanse edileceği ile ilgili kararlar;
- Optimal sermaye yapısının belirlenmesi ile ilgili kararlar;
- Alacak, stok ve duran varlık yönetim politikalarının saptanması ile ilgili kararlar;
- Kâr planlaması (Doğan, 1999, 109).

4. Alan Araştırması

1.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın amacı, KOBİ'lerde muhasebe bilgi sistemlerinin etkin kullanılmasının önemini ortaya koyarak, muhasebe bilgi sistemlerinin etkinlik ve verimlilik düzeyi belirlemektir. Bu genel amaç çerçevesinde, İzmir ilinde faaliyet gösteren KOBİ'lerden bir örneklem grubu belirleyerek muhasebe bilgi sistemlerini etkin kullanma derecelerini belirlemek ve bu sistemleri daha etkin bir biçimde kullanabilmeleri için önerilerde bulunmaktadır.

KOBİ'ler, ülkemizde ekonomik hayata önemli katkılar sağlayan birimlerdir. Bu işletmelerin ayakta kalabilmeleri için profesyonel bir yönetim anlayışıyla yönetilmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda; muhasebe bilgi sistemi çıktılarının etkin ve verimli bir şekilde

işletme kararlarında kullanılması, işletmelerde alınan kararların isabetli olma derecesini artıracaktır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, İzmir Atatürk Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren KOBİ'lerden bir örneklem grubu belirlenerek bu işletmelerin sahipleri ve üst düzey yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek kendilerine anket uygulanmıştır. Anket çalışması ile toplanan veriler, SPSS16.0for Windows bilgisayar programı kullanılarak analiz edilmiştir. Ayrıca KOBİ'lerin muhasebe bilgi sistemlerini kullanma düzeylerinin işletmelerin hukuki yapıları, faaliyet alanı, üretim şekli, istihdam, yöneticilerin demografik özellikleri değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediği, hipotezlerle test edilmiştir.

4.3. Araştırma Bulguları

Tablo 4.1. Anketimize Katılan İşletmelere İlişkin Bilgiler

	Frekans	%(Yüzde)
Hukuki Yapı		
Şahıs İşletmesi	22	27,5
Limited Şirket	34	42,5
Anonim Şirket	24	30
Faaliyet Alanı		
Gıda	18	22,5
Makine ve Metal	36	45
Tekstil	4	5
Otomotiv	4	5
Diğer	18	22,5
Üretim Şekli		
Seri Üretim	68	85
Siparişe Dayalı Üretim	12	15
Çalışan Sayısı		
1-10	32	40
11-50	38	47,5
51-100	4	5
101-	6	7,5

Anketimize katılan işletmelerin %27,5'u şahıs işletmesi, %42,5'u limited şirket, %30'u ise anonim şirketlerden oluşmaktadır.

Anket katılımcılarının %45'i makine ve metal sektöründe faaliyet gösterirken, %22,5 ile gıda sektörü ikinci sırayı almaktadır.

Anket katılımcısı işletmelerin %85'i seri üretim %15'i ise sipariş dayalı üretim yapmaktadır.

Anket katılımcısı işletmelerin yarısına yakını (%47,5) 11-50 arası personel istihdam etmektedir.

Tablo 4.2. Anketimize Katılan İşletme Yöneticilerine İlişkin Bilgiler

İşletme Yöneticilerinin Yaşları	Frekans	%(Yüzde)
20-30	10	12,5
31-40	48	60
41-50	14	17,5
51+	8	10

Anketimize katılan işletme yöneticilerinin %60'lık bölümü 31-40 yaş aralığındadır. Bu oranı %17,5 ile 41-50 yaş arası yöneticiler takip etmektedir.

Tablo 4.3 Yöneticilerinin Muhasebe Bilgilerinden Yararlanma Derecesi

Yönetim Kararlarında MBS Verilerinden Yararlanma	Frekans	%(Yüzde)
Hiçbir zaman	4	5
Nadiren	22	27,5
Bazen	26	32,5
Çoğu kez	14	17,5
Her zaman	14	17,5
Toplam	80	100

Yaptığımız araştırmada muhasebe bilgilerinden işletme kararlarında yararlanma oranının %65'le düşük ve %35 oranla da yüksek olduğu saptanmıştır. Bu durumda KOBİ'lerin işletme kararlarında muhasebe bilgisistemlerini etkin olarak kullandıklarını söylemek mümkün değildir.

Tablo 4.4 Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Etkinlik ve Verimliliğini Ölçen Ki-Kare Testleri Tablosu

Varsayımlar	Sd	Ki-Kare Değerleri		Sonuç
		Tablo	Hesaplanan	
KOBİ'lerin Hukuki Yapıları MBS'den Yararlanma Derecesini Etkilememektedir	2	5,99	11,570	H0Red
KOBİ'lerin Faaliyet Alanı MBS'den Yararlanma Derecesini Etkilememektedir	2	5,99	3,697	H0 Kabul
KOBİ'lerin Üretim Şekli MBS'den Yararlanma Derecesini Etkilememektedir	2	5,99	5,775	H0 Kabul
KOBİ'lerin İstihdam Sayısı MBS'den Yararlanma Derecesini Etkilememektedir	4	9,49	14,753	H0Red
KOBİ Yöneticilerinin Yaşları MBS'den Yararlanma Derecesini Etkilememektedir	2	5,99	12,288	H0Red

Analiz sonuçlarına göre örneklem grubunda yer alan KOBİ'lerin hukuki yapıları, istihdam edilen personel sayıları ve yöneticilerinin bulundukları yaş grupları ile MBS'den yararlanma dereceleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Ancak örneklem grubunda yer alan KOBİ'lerin üretim şekilleri ve faaliyet alanları ile MBS'den yararlanma dereceleri arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Anonim şirket statüsündeki işletmelerde MBS'den yararlanma oranının şahıs işletmelerine ve limited şirketlere göre daha yüksek olmasını AŞ'lerde kurumsal yönetim anlayışının diğer

iki şirket türüne göre daha yüksek düzeyde benimsenmiş olmasına bağlayabiliriz. Yine aynı şekilde çalışan sayısı arttıkça MBS'den yararlanma sıklığı da artmaktadır. O halde işletmenin büyüklüğü ile MBS'den yararlanma derecesi arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu söylenebilir. Şirket yöneticilerinin 51+ yaş grubunda MBS'den yararlanma düzeyi en düşük görülmektedir. Bu durumda daha genç yöneticilerin işletme kararlarında geleneksel yöntemlerden çok modern yöntemleri benimsedikleri ve uyguladıkları görülmektedir.

5. Sonuç

Ülkelerin kalkınma ve sanayileşmelerinin yolu özel girişimciliğin artması ile mümkündür. Bu bağlamda KOBİ'ler toplumun girişimcilik ruhunun canlandırılmasında somut örnek teşkil ederler. Günümüzde koşullarında işletmelerin başarılı olabilmesi için temel koşullardan birisi çağdaş yönetim teknikleri ile donatılmış yöneticilerdir. Çünkü işletmeleri başarı veya başarısızlığa götüren etmenler, yöneticilerin işletme faaliyetleri ile ilgili verdikleri kararlar sonucu ortaya çıkmaktadır. O halde yöneticiler alacakları kararlarda belirsizliği en aza indirmek üzere güvenilir sayısal verilerden yararlanmalıdırlar. Yöneticilerin ihtiyaç duyduğu sayısal veriler, muhasebe bilgi sisteminin çıktılarıdır.

Yaptığımız araştırmada MBS'nin yönetim kararlarında %65 oranında yüksek düzeyde kullanılmadığı saptanmıştır. MBS'nin etkin ve verimli kullanılabilmesi için öncelikle işletmelerin kurumsal yönetim anlayışını benimsemeleri ve profesyonel yöneticilerle çalışmaları gerekmektedir. İşletmelerin kendi bünyelerinde muhasebe departmanlarını kurup muhasebe biliminde uzman kişilerle çalışmaları ve bilgisayar teknolojilerinin nimetlerinden yararlanılması gerekmektedir. MBS'nin ürünü olan raporların zamanında ve doğru bir şekilde üretilip sunulabilmesi için insan faktörü ve teknoloji faktörü iki temel unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yaptığımız araştırmada anonim şirket statüsündeki KOBİ'lerin diğerlerine göre MBS'den daha fazla yararlandıkları gözlemlenmiştir. İşletmede çalışan sayısı arttıkça MBS'den yararlanma sıklığı da artmaktadır. O halde işletmenin büyümesi ve çalışan sayısının artması ile birlikte kurumsallaşması ile MBS'den yararlanma derecesi arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu söylenebilir.

Ancak bu önerilerimizin hayata geçirilebilmesi için, KOBİ'lerin bu alanlara kaynak ayırmaları gerekmektedir. Kısa vadede ek maliyet gibi görünen bu yatırımlar uzun vadede işletme yönetiminin başarısını artıracaktır. Muhasebe bilgi sistemleri etkin ve verimli olan işletmelerin başarılı olma şansları yüksek olacaktır.

Kaynaklar

Acar, Durmuş& Vesile Ömürbek, "Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Kullanımına Etkisi ve Bir Uygulama :Gıda Sektörü", Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:20, Bursa, Ekim 2003.

Alkin, Erdoğan, "Kobi'ler ve Türkiye Ekonomisi", I. Orta Anadolu Kongresi, 2001(Çevrimiçi) <http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/bilgibankasi/ekonomi/OAKDocs/OAK-T=.pdf>, İndirilme Tarihi: 24.06.2011.

Aypek, Nevzat,"KOBİFinanslama Sürecinde Yeni Finansman Teknikleri", I. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi, Tika Yayınları, Ankara, 2001.

Büyükmirza, Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 8.baskı, Barış Yayınevi, Ankara, 2000.

Doğan, Deniz Umut, "Yönetimsel Kararlar Almada Muhasebe Bilgilerinin Önemi ve İşlevi", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1999.

Gökçen, Hadi, Yönetim Bilgi Sistemleri: Analiz ve Tasarım Perspektifi, Epi Yayınları, Ankara, 2002.

Pekdemir, Recep & M. Mete Önal, 'Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri', İ.İ.E. Yönetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:34, İstanbul, Ekim 1999.

Sürmeli, Fevzi, Muhasebe Bilgi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No:115, Eskişehir, 1996.

Şan, Özalp, Genel İşletme, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:931, Eskişehir,1996.

Yılmaz, Beytullah, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Toplumda Üstlendikleri Roller Bakımından Analizi", Dış Ticaret Dergisi (Çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Ocak2004>, İndirilme T.24.06.2011

Hakemsiz Yazılar



Opinion Papers

MÜKELLEF AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİNDE SÜREÇ

Tuncel ATABEY/Vergi Başmüfettişi

I- Giriş

Son yıllarda Türk vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle, gelir idaresinde mükellef odaklı hizmet anlayışına geçilmiş ve mükellef haklarını koruyan yasal düzenlemeler getirilmiştir. Söz konusu yasal düzenlemelerden en kapsamlılarından biri de, 6009¹ sayılı Yasa ile getirilen vergi inceleme sürecine ilişkin değişikliklerdir. Belirtilen yasal düzenlemeler de dikkate alınarak vergi incelemesi süreci ve bu süreçteki mükellef hakları, yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

II- Usule Yönelik Hükümler

1- Kimlik İbrası

Vergi Usul Kanunu'nun 136'ncı maddesi gereğince, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, incelemeye başlamadan önce memuriyet sıfatlarını belirterek vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimliği nezdinde inceleme yapılana ve diğer ilgililere gösterme mecburiyeti bulunmaktadır.

Bu kapsamda mükelleflerin, vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini talep etme hakları bulunmaktadır.

2- İncelemenin Yapılacağı Yer

Vergi Usul Kanunu'nun 139'ncı maddesinde, vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin işyerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede de yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenecektir.

¹ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İncelemenin dairede yapılması durumunda, istenilen defter veya belgelerin belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılacaklardır. Haklı bir mazeret gösterenlere ise defter ve belgelerini daireye getirmeleri için uygun bir süre verilir.

Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse verilecek ek süre 15 günden az olamayacaktır.

3- Çalışma Saatleri

Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, nezdinde inceleme yapılanın izni olmaksızın resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar.

Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması gerektiği hallerde, bu işlemler resmi çalışma saatleri dışında da yapılabilecektir. Bu hallerde, işyerindeki faaliyetlerin sekteye uğratılmaması için gerekli tedbirler alınmalıdır.

4- Görevlendirme

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi incelemesi yapmaya yetkilendirilmiş vergi inceleme elemanlarının söz konusu yetkiyi kullanabilmesi için, nezdinde vergi incelemesi yapılacak mükellefe ilişkin vergi inceleme görevinin yazı ile verilmiş olması gerekmektedir. Başka bir ifade ile bağlı bulunduğu idari makam tarafından görevlendirilmiş olması gerekmektedir.

Yukarıda ifade edilen inceleme görev yazılarında

- nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere;
- incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin bilgilere yer verilir.

Diğer taraftan yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusu veya döneminden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda, incelemeyi yapanın yazılı talebi üzerine bu konu veya dönemle ilgili olarak da görevlendirme yapılmalıdır.

II- Vergi İncelemesinin Yürütülmesi

1- Vergi İncelemesine Başlama

6009 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 9'uncu maddesiyle VUK'un 140'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinden sonra gelmek üzere, aşağıdaki bent eklenmiştir.

"2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanı verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler."

Kanun gerekçesine göre, vergi incelemesinin başladığı tarihin açık olarak belirlenmesi mükellef haklarının vazgeçilmez öğelerinden biri olarak kabul edilmekte, eklenen ve yukarıda değinilen bent bu gerekçeye dayanılarak getirilmiş olmaktadır.

6009 sayılı Kanun ile birlikte bir mükellef nezdinde incelemeye başlandığının bir tutanak ile tespiti zorunlu hale getirilmiştir. İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi hem mükellef hem de vergi idaresi açısından yerinde bir düzenlemedir. Bu düzenleme sayesinde mükellefler idare nezdinde kendileri hakkında yapılan idari işlemin ne olduğu konusunda bilgi sahibi olmakta, idare de hakkında vergi incelemesi yaptığı mükelleflerin sayısı, faaliyet konusu, incelemelerin mahiyeti gibi hususlarda detaylı bilgi sahibi olabileme şansını elde etmektedir.

Konu ile ilgili yayınlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Yönetmeliğin² 9'uncu maddesinde, vergi incelemesine

başlamada uyulacak hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu yönetmelik gereğince;

➤ Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlarlar. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

➤ Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılanı teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

➤ İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir.

➤ Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen

sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi incelemesine, "İncelemeye Başlama Tutanağı" düzenlenerek başlanması gerekmektedir. Düzenlenecek tutanakta:

**Vergi
incelemesinin
mükellefin
işyerinde yapılması
halinde, vergi
incelemesi yapmaya
yetkili olanlar,
nezdinde inceleme
yapılanın izni
olmaksızın resmi
çalışma saatleri
dışında inceleme
yapamazlar. ”**

² 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

- ✓ Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu;
- ✓ İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme);
- ✓ İncelemeye alınma gerekçesi;
- ✓ İncelemenin konusu;
- ✓ İnceleme dönemi;
- ✓ İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati;
- ✓ Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası bulunması gerekmektedir.

Ayrıca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, nezdinde inceleme yaptıkları mükellefleri, incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgilendirme ve bu bilgilere erişim yollarını gösterme yükümlülükleri bulunmaktadır.

2- Defter ve Belgelerin Alınması

Vergi denetiminin en önemli araçlarından birisi olan defter ve belgelerin ibrazı konusunda mükellefler için öngörülen ödev, Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde defter vesika ve karnelerin muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmelerinin zorunlu olduğunu hükme bağlamıştır. Vergi Usul Kanunu'nun da defter ve belgeler için öngörülmüş olan muhafaza süresi ise tarh zamanasını süresine bağlanmak suretiyle beş yıl olarak belirlenmiştir.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere mükelleflerin tarh zaman aşımı süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine kanuni defter ve belgelerini ibraz etme yükümlülükleri bulunmaktadır. Söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmesi esnasında mükelleflerden defter ve belgelerin yazılı olarak istenmesi ve teslim alınması anında bir tutanak düzenlenmesi gerekmektedir.

Defter ve belge ibraz yazısında ibraz edilecek defter ve belgeler, ibraz süresi ve yeri belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca ibraz için verilen sürenin 15 günden az olması hukuken mümkün değildir. Diğer taraftan söz konusu yazıda, ibraz edilmeme halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilmesi hukuki bir zorunluluktur.

Asıl olan, mükelleflerden defter ve belgelerin yazılı olarak istenmesi olmakla birlikte, yazıya gerek kalmaksızın mükellefler tarafından ibrazı halinde defter ve belgelerin tutanak düzenlenmesi suretiyle teslim alınması gerekmektedir. Düzenlenen tutanakta teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve teslim alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verilir.

Bu bölümde yapılan açıklamalar normal vergi inceleme sürecine ilişkin hususlardır. Vergi Usul Kanunu'nun 142 ile 147'nci maddelerinde düzenlenmiş bulunan aramalı vergi incelemelerinde ise söz konusu madde hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

3- Vergi İncelemesinde Süre

6009 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 9'uncu maddesiyle VUK'un 140'ıncı maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (6) numaralı bent eklenmiştir. Eklenen bent, eklemeyi yapan kanunun "yürürlük" başlığını taşıyan 62'nci maddesi hükmü gereğince, 01/01/2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

"6. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise, en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılanı bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar."

Eklenen bent ile vergi incelemelerinin belli süreler içinde bitirilmesi kuralı getirilmektedir. Vergi incelemesinin tamamlanma süresi tam incelemelerde bir yıl, sınırlı incelemelerde ise altı aydır. İncelemenin bu süreler içinde tamamlanamaması durumunda vergi inceleme elemanı bağlı olduğu birimden ek süre talep edilebilecek ve bu talebe karşılık azami altı aylık ek süre alınabilmektedir. Ek süre alınan durumlarda nezdinde vergi incelemesi yapılanı, incelemenin neden bitirilemediği hususunun ilgili birimce yazılı olarak bildirilmesi esastır.

Belirtmesinde fayda görülen bir diğer husus ise inceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği durumlarda, incelemenin kalansürede tamamlanması gerekliliğidir. Yeni inceleme elemanı için yeni bir sürenin başlaması söz konusu olamayacaktır. Ayrıca sınırlı incelemenin sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde inceleme süresi, sınırlı incelemeye başlanan tarih itibarıyla hesaplanacak ve bir yılın sonunda süre sona erecektir.

Kanun maddesinde tam ve sınırlı incelemelerden bahsedilmekle birlikte bu incelemelerin tanımı yapılmamıştır. Konu ile ilgili yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3'üncü maddesinde ise;

✓ **Tam inceleme:** Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi,

✓ **Sınırlı inceleme:** Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi, olarak tanımlanmıştır.

Vergi incelemelerinin kapsamı bakımından tam ve sınırlı inceleme olarak ayrılması, yapılan vergi incelemelerinin doğası gereği anlamlıdır ve hatta gereklidir. Bu anlamda 6009 sayılı Yasada böyle bir ayrımın yapılması ve bu tür ayrımların hayata geçirilmesi yerinde bir yaklaşımı ortaya koymuştur.

Yukarıda açıklanan sürelerin aşımı söz konusu olmaması için, gerek tam incelemenin gerekse sınırlı incelemenin hangi tarihte sona erdiğinin tespiti önem arz etmektedir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Yönetmeliğin 21. maddesinde, vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edileceği ifade edilmiştir.

4- Vergi İnceleme Tutanağının Düzenlenmesi ve İmza Edilmesi

Vergi incelemesi başında veya vergi incelemesi yürütülürken, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuki muamelelere ait olup gerek vergi inceleme tutanağına ve gerekse vergi inceleme raporuna esas olacak bilgi ve belgeler, vergi inceleme notu ve çalışma kağıtları olarak düzenlenir ve bunlardan gerekli görülen bilgi ve belgeler vergi inceleme tutanağına ve /veya vergi inceleme raporuna alınır veya eklenir.

Vergi inceleme tutanağı, vergi inceleme yetkilileri tarafından, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacı ile yapılan vergi incelemesi sonucunda, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuki muameleleri tespit eden, vergi inceleme sonuçlarını gösteren, mükellefin görüş, açıklama ve savunmasını içeren, mükellefle birlikte düzenlenen ve imzalanan resmi bir tespit belgesidir.

Vergi inceleme tutanağı, Vergi Usul Kanunu'nun 140 ve 141'inci maddelerinde "vesika" ve "tutanak" olarak düzenlenmiştir. 141'nci maddede, inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği hüküm altına alınmıştır.

İnceleme esnasında tutanağın düzenlenmesi durumlarında; ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların tutanağa geçirilmesini talep etme hakları bulunmaktadır. Ayrıca tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini

belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez. Düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye verilmesi zorunludur.

Belirtmesinde fayda görülen bir husus ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamayacağıdır. Ancak ilgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde, tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve vesikalar, nezdinde

“ Vergi
incelemesinin
başladığı tarihin
açık olarak
belirlenmesi
mükellef haklarının
vazgeçilmez
öğelerinden
biridir. ”

inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Tabii ki ilgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alma hakları bulunmaktadır.

Ancak inceleme esnasında tespit edilen ve suç delili olan defter ve vesikalar mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulacaktır. Alıkonulan defter ve vesikalar yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17'nci maddesinde gereğince vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda:

- Tutanağın düzenlendiği yer ve tarih;
- İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları;
- Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları;
- Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri;
- Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade;
- Nezdinde inceleme yapılan mükellefe tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu yer alır.

5- Düzenlenecek Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygunluğu

Vergi inceleme raporunun tanımı, usul ve esasları, şekli, içeriği, çeşitleri, işleme konulması, işleminden kaldırılması ve hukuki niteliği Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiştir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3/1 maddesinde vergi inceleme raporu, vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapor olarak ifade edilmiştir.

Doktrinde ise vergi inceleme raporu, vergi inceleme yetkilileri tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacı ile yapılan vergi incelemesi sonucunda saptanan vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuki muamelelere göre tarhi gereken vergileri ve kesilmesi gereken vergi cezalarını vergi hukuku yönünden tespit etmek, açıklamak, hesaplamak ve önermek suretiyle ödenmesini sağlamak amacıyla düzenlenen resmi bir rapor olarak tanımlanmaktadır.

Yapılan vergi incelemesi sonucunda vergi inceleme elamanı tarafından, yukarıda tanımlamaya çalıştığımız vergi inceleme

raporu düzenlenir. Bir vergi inceleme raporu belirli bir bilgi birikimi, belirli bir zaman ve belirli bir emek ürünü bir eser olup vergi inceleme elamanı bu eserin ve bu eseri sonucu tarhi istenen verginin, vergi yargısının düşürülmesi veya tarhin terkin edilmesini önlemek için, vergi hukukunda tespit esası geçerli olduğundan, bu tespiti ve bu tespiti ilişkin hukuki durumu yani yasa maddesi, madde gerekçesi, genel tebliğ, iç genelge, genel yazı, sirküler, özelge, vergi yargı kararları, bilimsel doktrin, ulusal ve uluslar arası ekonomik ve teknik gelişmeleri araştırmakta ve tespit ettiği bu hususları ve mevzuatı vergi inceleme raporlarında açıklamaktadır.

6009 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 9'uncu maddesiyle VUK'un 140'ıncı maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (5) numaralı bent

eklenmiştir.

"5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler."

Yapılan düzenlemeyle, vergi inceleme elemanlarının kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkürlere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm,

**Vergi
incelemelerinin
kapsamı
bakımından tam
ve sınırlı inceleme
olarak ayrılması,
yapılan vergi
incelemelerinin
doğası gereği
anlamlıdır ve hatta
gereklidir.**

kanun gerekçesinde, kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlerin Maliye Bakanlığı'nda görevli bütün memurlar bakımından bağlayıcı olmasının bir sonucu olarak açıklanmıştır.

Ayrıca Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararları hariç, idarenin görüşü ile vergi yargı kararları arasında çelişen hususlar bulunmaktadır. Bu nedenle, Gelir İdaresi Başkanlığı'na idarenin katıldığı vergi yargı kararları genel tebliğ veya sirkülerle duyurmaktadır. Düzenlen raporlarda da bu hususların dikkate alınması halinde, idare ile mükellef arasında ki ihtilafları asgariye düşecektir.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme sırasında, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na bir rapor ile bildirmeleri gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı ise en geç yirmi iş günü içerisinde görüşünü ilgili birimine yazılı olarak bildirecektir.

6- Rapor Değerlendirme Komisyonlarına Başvuru

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları işleme konulmadan önce vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin³ 14'ncü maddesinde; "Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya vergi inceleme elemanını dinleyebilir" hükmü yer almaktadır. Söz konusu düzenleme

gereğince vergi incelemesi sürecinde mükellefler rapor değerlendirme komisyonlarına başvurarak dinlenme talep edebileceklerdir.

Söz konusu dinlenme talepleri karşısında, Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun bu talebi yerine getirme zorunluluğunun olup olmadığı tartışma konusudur. Yukarıda açıklanan yönetmelik hükmü "dinleyebilir" ifadesi ile bitmektedir. Belirtilen ifadede, Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mükellefi dinleme zorunluluğunun bulunmadığı, bu talebin yerine getirilmesi tamamen komisyonun takdir yetkisinde olduğu anlamı çıkmaktadır.

“ **İnceleme
esnasında tespit
edilen ve suç
delili olan defter
ve vesikalar
mükellefin rızasına
bakılmaksızın
alıkonulacaktır.
Alıkonulan defter
ve vesikalar yazı
ile mükellefin
bağlı bulunduğu
vergi dairesine
gönderilerek
muhafazası
sağlanır.** ”

7- Defter ve Belgelerin İadesi

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere mükellef nezdinde yapılan incelemenin tamamlanmasına müteakip düzenlenen vergi inceleme tutanağı taraflarca imza edilmektedir. Daha sonra ise inceleme elamanın düzenlendiği vergi inceleme raporu, Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirilmektedir.

Mükellefin defter ve belgeleri ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilecektir.

8- Vergi İncelemesi Esnasında Mükellefin Diğer Hakları

Vergi incelemesi sürecinde mükellefin diğer haklarını şu şekilde sıralayabiliriz:

✓ Vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan ilk hesaplara göre tahsil dairelerince

teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe ya da şahsi kefalet teklifinin veya kefilin kabul edilmemesi nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten

³ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilmek;

✓ Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek;

✓ Vergi incelemesine yetkili olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak;

✓ Nezdinde arama yapılması sırasında, Sulh Yargıcınca verilen arama kararının gösterilmesini istemek;

✓ İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek;

✓ Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek;

✓ Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek (Mükellefi temsilen gelen kişilerin

“Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları işleme konulmadan önce, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.”

yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir);

✓ Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek;

✓ Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilinceye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek;

✓ Vergi incelemesinin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilmek;

✓ Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikâyetle bulunabilmek.

IV- Sonuç

6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda, vergi incelemesi konusunda yapılan ve yukarıda yer verilen düzenlemelerin, yeterli olmasa da genel olarak mükellef haklarının korunması açısından yararlı olduğu sonucuna varmak mümkündür.

PRİME ESAS KAZANÇ VE SİGORTA GÜN SAYISINI EKSİK GÖSTERMEK BEŞ PUANLIK PRİM İNDİRİMİNDEN YARARLANMAYA ENGEL Mİ?

Dr. Özkan BİLGİLİ / SGK Başmüfettişi

Giriş

2008/Ekim ayından itibaren özel sektör işverenlerine tanınmış olan önemli bir prim desteği bulunmaktadır: 5 puanlık prim indirimi... 5763 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanunun 80. maddesi birinci fıkrasına (ı) bendi olarak eklenen düzenlemeden, özel sektör işverenleri belli koşulları taşımaları halinde yararlanabilmektedirler.

Buna göre, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin, malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanmaktadır.

İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için;

İşverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak bu Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna vermeleri,

Sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarı yasal süresinde ödemeleri,

Sosyal Güvenlik Kurumuna prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcu bulunmaması, şarttır.

Ancak Kuruma olan prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarını 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre tecil ve taksitlendiren işverenler ile diğer taksitlendirme ve yapılandırma Kanunlarına göre taksitlendiren ve yapılandıran işverenler de bu tecil, taksitlendirme ve yapılandırmaları devam ettiği sürece prim indiriminden yararlandırılmaktadır.

Belirtelim ki; 5 puanlık prim indirimi sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurt dışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz. Ayrıca, 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerleri ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerleri hakkında da uygulanmamaktadır.

I-Sigortasız Çalıştırmanın Prim Desteğinden Yararlanmaya Etkisi

Aynı fıkra hükmünde açıkça; "Bu Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerde çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği tespit edilen işverenler bir yıl süreyle bu fıkra ile sağlanan destek unsurlarından yararlanamaz." denilmiştir.

Anlaşılabileceği üzere; 5510 sayılı Kanun uyarınca yapılacak kontrol ve denetimlerden bir tespit yapılması gerekmektedir. Başka bir söyleyişle, 5510 sayılı Kanunun denetim ve kontrole yetki verdiği kimseler tarafından yapılan kontrol ve denetimlerde bu yönlü bir tespit yapılacaktır. Başka bir yolla yapılacak bir tespit dikkate alınmaması gerekmektedir.

Öte yandan, yetkili kimselerce yapılan kontrol ve denetimlerde çalıştırılan kişilerin sigortalı olarak bildirilmediklerinin tespit edilmiş olması gerekmektedir. Kanunun lafzından, çalışan kişilerin "sigortalı işe giriş bildirgesi" ile Kuruma bildirilmemiş olmasını anlamak gerekmektedir. Şüphesiz bu sigortalılar 4/a statüsündeki sigortalılar olacaktır.

Ancak uygulamanın tam da böyle olmadığı görülmektedir. Aşağıda bu hususlara da değinilecektir. . .

II- Kurum Uygulamasındaki Seyir

II.1- Eksik Bildirimlerin Destekten Yararlanmayı Engellemesi

Kurum konuyla ilgili olarak yayınladığı 2008/93 sayılı Genelgesinin (11.5) maddesinde, diğer bazı konulardan başka, “Çalıştırdıkları sigortalıları Kuruma bildirmeyen işyerleri... hakkında yapılacak işlemlerin” çıkarılacak bir genelge ile ayrıca açıklanacağı belirtilmiştir.

Bahsi geçen genelge ise 2009/139 sayılı genelge olmuştur. Genelgede, özetle aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelere veya mahkeme ilamına istinaden, çalıştırdıkları sigortalıları Kuruma bildirmediği veya prim ödeme gün sayısını ya da prime esas kazanç tutarını eksik bildirdiği tespit edilen işyerlerinden dolayı, beş puanlık prim indiriminden, bir yıl süreyle yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, çalıştırılan sigortalıların Kuruma bildirilmediği ya da prim ödeme gün sayısının veya prime esas kazanç tutarının eksik bildirildiği hususunun,

- Yapılan kontrol ve denetimler sonucunda tespit edilmesi halinde, tutanak tarihini,

- Bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden anlaşılması halinde, söz konusu yazıların Kuruma intikal tarihini,

- Mahkeme ilamı ile karar verilmesi halinde, mahkemenin kesinleşmiş karar tarihini,

izleyen ay başından itibaren bir yıl süreyle söz konusu indirimden yararlanılamayacaktır.

Çalıştırdığı sigortalıları, Kuruma bildirmediği veya prim ödeme gün sayısını eksik bildirdiği tespit edilen işyerlerinin, tespiti ilişkin tutanağın/bilgi veya belgenin/mahkeme ilamının ilgili Üniteye geç intikal etmesi nedeniyle beş puanlık prim indiriminden yersiz yararlanmış olduklarının anlaşılması halinde, bu aylara ilişkin daha

önce Hazinece karşılanmış olan tutarlar gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte ilgililerden tahsil edilecektir.

Bu dönemde Kurum uygulamasının dikkat çeken iki yanı bulunmaktadır:

Birincisi; sadece çalıştırdıkları sigortalıları Kuruma bildirmediği tespit edilen işverenler değil,

-prim ödeme gün sayısını ya da,

-prime esas kazanç tutarını,

eksik bildirdiği tespit edilen işyerlerinden dolayı da işverenler beş puanlık prim indiriminden bir yıl süreyle yararlandırılmama yaptırımı ile karşılaşacaklardır. Bize göre, Kanunda bu iki şekildeki eksik bildirimin tespitine yer verilmediğinden bu yolla işverenler prim desteğinden mahrum bırakılmamalıdır.

İkincisi ise; sadece 5510 sayılı Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerdeki tespitlere değil başka yollarla yapılan tespitlere de itibar edilmektedir. Şöyle ki, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelere veya mahkeme ilamına istinaden yapılan tespitler de işleme alınmaktadır. Bunlara da aynı “kontrol ve denetim” değeri yüklenmektedir.

Oysa, Kurumun denetim ve kontrol yetkisi 5510 sayılı Kanunun “sosyal sigorta hükümleri” kısmında ve 59.maddesinde düzenlenmiştir. Aynı maddenin birinci fıkrasında, “Bu Kanunun uygulanmasına ilişkin işlemlerin denetimi, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurları eliyle yürütülür.” denilirken, yedinci fıkrasında, “Kamu idarelerinin denetim elemanları kendi mevzuatı gereğince işyerlerinde yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler sırasında, çalıştırılanların sigortalı olup olmadığını da tespit ederek, sigortasız çalıştırılanları Kuruma bildirmek zorundadır.” hükmüne yer verilmiştir. Bunlar, Kurumun müfettişleri ve denetmenleri ile kamu idarelerinin benzer denetim elemanlarından oluşmaktadır.

Görüldüğü üzere, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelere veya mahkeme ilamına istinaden Kurumun ilgili ünitesindeki personeline sosyal sigorta işlemlerine ilişkin olarak yapılan tespitler söz konusu madde hükmünde yer almamaktadır.

Ya da bu yollarla yapılan tespitler “kontrol ve denetim” statüsünde değildir. Dolayısıyla bu yolla yapılan tespitlerle işverenleri prim desteğinden mahrum bırakmak bize göre biraz zorlama gibi görülüyor.

Bu bahiste son olarak belirtelim ki, 5510 sayılı Kanunun “genel sağlık sigortası hükümleri” kısmında ve 78.maddesinin dördüncü fıkrasında, “Kurum, bu Kanunda belirtilen görevleriyle ilgili olarak sağlık hizmeti sunucularının yürüttüğü hizmet ve işlemleri kontrol yetkisine sahiptir. Kurum, bu yetkisini görevlendirdiği personeli vasıtasıyla veya kamu kurumları ve özel kurumlardan hizmet satın almak suretiyle kullanabilir.”denilmektedir. Anlaşılacağı üzere Kurum, bu amaçla müfettiş ve denetmen dışındaki “görevlendirdiği personeliyle” sigortasız çalıştırılmasını tespit etse bile bu tespiti 59.maddedeki “denetim ve kontrol” statüsünde değer vermezken, Kanunda açıkça tanımlanmamış diğer yollarla yapılan tespitlerle işverenleri bir yıl süreyle prim desteğinden mahrum bırakmak kabul edilebilir görülmemektedir.

İdare/Kurum, adeta kanun koyucunun yerine geçip, kanun gibi hükümler doğuran işlemler tesis etmektedir. Bizim katılmadığımız, bu uygulamanın kanuni dayanaktan yoksun olarak yapılmasıdır. Yoksa, kanunda düzenlenmiş olması kaydı ile uygulamanın kayıtdışı istihdam ile mücadele perspektifine uygun düştüğünü bile söyleyebiliriz.

II .2- Eksik Bildirimlerin Destekten Yararlanmaya Engel Olmaması

07.06.2011 tarih ve 2011/45 sayılı Genelge ile başlamıştır. 2011/45 sayılı Genelgede; “2009-139 sayılı Genelgenin bu Genelgeye aykırı olan hükümleri yayımı tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.”denilmiştir.

2011/45 sayılı Genelgede konumuz ile ilgili olarak aşağıdaki hususlara yer verilmiştir:

Çalıştırılan kişilerin sigortalı olarak bildirilmediğinin yapılan kontrol ve denetimler sonucu tespiti nedeniyle, sigorta primi desteklerinden yararlanılamaması hususunda;

5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde;

“Bu Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerde çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği tespit edilen işverenler bir yıl süreyle bu fıkra ile sağlanan destek unsurlarından yararlanamaz.” hükmü yer almaktadır.

Bu bağlamda, çalıştırdıkları sigortalıları yapılan kontrol ve denetimlerde Kuruma sigortalı olarak bildirmediği anlaşılan işverenler, 5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde öngörülen beş puanlık prim desteğinden bir yıl süreyle yararlanamayacaklardır.

Aynı şekilde, çalıştırılan sigortalıların Kuruma bildirilmediğinin bankalar, kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden veya mahkeme ilamından anlaşılması halinde de, 5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde öngörülen beş puanlık prim desteğinden bir yıl süreyle yararlanılamayacaktır.

Buna karşın, Kuruma bildirilmiş olan sigortalıların, bildirim tarihlerinden sonraki,

- prim ödeme gün sayısı veya,
- prime esas kazanç tutarının,

eksik bildirildiği tespit edilen işverenler, Kanunda öngörülen diğer şartları da sağlamaları kaydıyla söz konusu destekten yararlanabileceklerdir.

Dolayısıyla artık sadece “çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği” tespit edilen işverenler bir yıl süreyle beş puanlık prim indiriminden yararlandırılmayacaklardır. Kayıtlı sigortalı yani “işe giriş bildirgesi” ile Kuruma bildirim yapılmış bir sigortalının, prim ödeme gün sayısı veya prime esas kazanç tutarının eksik bildirildiği tespit edilen işverenler ise beş puanlık prim desteğinden yararlanabileceklerdir.

Kurum, kanunda düzenlenmemiş bir hususu genelge ile yürürlüğe koymuş ve nihayet yine bir genelge ile bu uygulamasına son vermiştir. Bu yanı sıra Kurumun hukuka uygun hareket etmesi yerinde bulunmuştur. Ancak, böylesine eksik bildirimler prim desteğinden yararlanmaya engel olmayacaksa, bu husus kayıtdışı istihdamın bir başka şeklini teşvik etmeyecek midir ? Bize göre, düzenlemenin kayıtdışı istihdamı teşvik etmeyecek tarzda kanun ile yapılması yerinde olacaktır.

II. 3- Kurumun Değiştirmedeği Uygulaması

Kurum, eksik kazanç ve gün sayısı bildirimi yapıldığının tespiti halinde beş puanlık prim indiriminden işverenleri bir yıl süreyle yararlandırmama uygulamasından vazgeçmiştir. Kanuni dayanakta yoksun fakat genelge ile düzenlenmiş bu yaptırım yeni bir genelgeyle ortadan kaldırılmıştır. Hukuka uyarlık açısından yerinden bir işlem tesis edilmiştir. Ancak, prime esas kazanç ve sigorta gün sayısının eksik bildirilmesi halleri de kayıtdışı işçiliğin birer alt unsuru olduğundan, bu uygulamaların teşvik edilmemesi gerekir. Dahası, bu tür işlem yapanların bir de prim desteğinden yararlandırılması kabul edilebilir gözükmemektedir. Ancak, bunun Kanuni bir dayanağa kavuşturulması gerekir.

Kurumun vazgeçmediği uygulaması ise “çalıştırılan sigortalıların Kuruma bildirilmediğinin” kimler tarafından ve nasıl tespit edildiğinde işlem yürütüleceği noktasındaki yaklaşımıdır.

Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurları(müfettiş ve denetmenler) veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca(müfettiş, kontrolör, denetçi, denetmen vb), çalıştırdıkları sigortalıları Kuruma bildirmedeği tespit edilen işverenler, bu tespitin yapıldığı işyerlerinden dolayı beş puanlık prim indiriminden, bir yıl süreyle yararlanamayacaktır. Yaklaşım, 5510 sayılı kanunun 59.maddesi hükmüyle de uyum içerisindedir.

Ancak Kurum, çalıştırılan sigortalıların Kuruma bildirilmediğinin bankalar, kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden veya mahkeme ilamından anlaşılması halinde de, işverenleri beş puanlık prim indiriminden bir yıl süreyle yararlandırmamaya devam etmektedir. Oysa bu ikinci yol 5510 sayılı Kanunun 59.maddesinden yasal karşılığını almamaktadır. Şüphesiz bu yol da, prim desteğinden yararlanılabileceği açısından sigortasız çalışmanın tespitinde kullanılabilmelidir. Ancak, kanuni dayanağına kavuşturulduktan sonra...

Öte yandan, “bankalar, kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden veya mahkeme ilamı” yoluyla sigortalı/sigortasız çalışmanın tespitine ve yürütülecek işlemlere, 5510 sayılı Kanunun 8/7, 85/2, 86/7, 90/4, 100, 102/1-a(2), 102/1-a(3), 102/1-c(4) maddelerinde yer verilmiş olması yukarıdaki uygulamaya da yasal dayanak oluşturmaz.

Zira, 5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde; “Bu Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerden” söz edilirken, Kurumun kontrol ve denetleme yetkisi ise aynı Kanunun 59.maddesinde düzenlenmiştir. Orada da, “Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarının” sosyal sigorta işlemlerinin denetiminde, “Kamu idarelerinin denetim elemanlarının” ise kendi mevzuatı gereğince işyerlerinde yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler sırasında, çalıştırılanların sigortalı olup olmadığını tespit yetkilerinin olduğu açıkça ortaya konulmuştur.

Sonuç Olarak

SGK geç de olsa Kanunda yer almayan ama kendi düzenlemeleriyle yürüttüğü uygulamalarından birisini yine kendi düzenlemesiyle kaldırmıştır. Artık, Kuruma bildirilmiş olan sigortalıların, bildirim tarihlerinden sonraki, prim ödeme gün sayısı veya prime esas kazanç tutarının eksik bildirildiği tespit edilmesi durumunda da işverenler, Kanunda öngörülen diğer şartları da sağlamaları kaydıyla beş puanlık prim indiriminden yararlanabilecek. Kurumun bu yaklaşımı 5510 sayılı Kanunun 80. maddesi birinci fıkrasına (ı) bendindeki düzenlemeye uygundur.

Ancak, bu yaklaşımın kayıtdışı işçiliğin birer alt unsuru olarak değerlendirilen, gerçek kazanç ve gün sayısının eksik gösterilmesini teşvik edebileceği de söylenebilir. Bu bakımdan, Kurumun 2011/45 sayılı Genelgesi ile yürürlükten kaldırdığı yukarıdaki uygulamanın, kanuni dayanağına kavuşturularak yeniden başlatılması gerektiğini söyleyebiliriz.

Öte yandan Kurum, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalıları Kuruma bildirmediklerini “denetim ve kotrol” ile tespit ettiğinde beş puanlık prim indirimi uygulamasından bir yıl süreyle yararlandırmayacaktır. Ancak, Kurum kendi denetim elemanları ve kamu idarelerinin denetim elemanlarınca yapılan “denetim ve kotroller” ile bu tespitleri yapması gerekirken, kanunda yer verilmemiş olmakla birlikte, “bankalar, kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden veya mahkeme ilamı” yoluyla yapılan tespitlerle de aynı işlemleri yürütmektedir. Bizce de bu yolun da kullanılması gerek ama yine kanuni dayanağı olması kaydıyla...

İŞÇİNİN İŞ AKDİNİN HAKLI SEBEPLE FESHİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

Dr. Ö. Hakan ÇAVUŞ / SGK Başmüfettişi

I- Giriş

İş Kanunu'nda, işverene haklı nedenle fesih hakkı tanındığı gibi işçinin haklı nedenle derhal fesih hakkı düzenlenmiştir. İş Kanunu'nun 24. maddesinde yer alan bu düzenlemelere göre, sağlık sebepleri, ahlak ve iyiniyet kurallarına uymayan haller ve benzerleri ve zorlayıcı sebepler üst bent başlıkları ile işçinin haklı nedenle iş sözleşmesini derhal sona erdireceği durumlar sayılmıştır. Bu durumlara ilişkin bazı örnekler aşağıdaki gibidir.

- a) İş sözleşmesinin konusu olan işin yapılması işin niteliğinden doğan bir sebeple işçinin sağlığı veya yaşayışı için tehlikeli olması;
- b) İşverenin iş sözleşmesi yapıldığı sırada bu sözleşmenin esaslı noktalarından biri hakkında yanlış vasıflar veya şartlar göstermek yahut gerçeğe uygun olmayan bilgiler vermek veya sözler söylemek suretiyle işçiyi yanıltması,
- c) İşveren tarafından işçinin ücreti kanun hükümleri veya sözleşme şartlarına uygun olarak hesap edilmemesi veya ödenmemesi.

İşçinin haklı nedenle derhal fesih hakkını kullanabileceği durumlar arasında İş Kanunu'nun 24/II-e maddesinde yer alan ve yukarıda örnekler arasında sayılan işçinin ücretinin kanun hükümlerine uygun ödenmemesidir.

Bu yazımızın konusu, bir Yargıtay kararı çerçevesinde kanun hükümlerine uygun ücreti ödenmeyen veya çalışma şartları uygulanmayan bir işçinin haklı nedenle fesih hakkının değerlendirilmesidir.

II- İş Akdinin İşçi Tarafından Haklı Nedenle Feshini Oluşturan Durumlar

İşçinin ücretinin ödenmediğinden söz edebilmek için işçinin Yasa ya da sözleşme ile belirlenen ücret ödenme döneminin gelmiş olması ve işçinin bu ücrete hak kazanmış olması gerekir. İş Kanunu'nun 24/II-e bendinde sözü edilen ücret, geniş anlamda ücret olarak değerlendirilmelidir. İkramiye, prim, yakacak yardımı, giyecek yardımı, fazla mesai, hafta tatili, genel tatil gibi alacakların ve Yasa'dan kaynaklanan işçilik alacaklarının da ödenmemesi işçiye haklı fesih imkânı verir. Diğer taraftan İş Kanunu'nun 24. maddesinin 2. bendinde işçinin haklı fesih halleri düzenlenirken (f) bendinde son cümle olarak, "yahut çalışma şartları uygulanmazsa" şeklinde ifadeye yer verilerek çalışma koşullarının uygulanmaması, işçinin haklı fesih nedenleri arasında yerini almıştır. Anayasa, yasa, tüzük ve yönetmelikler, bireysel ya da toplu iş sözleşmeleri, işyeri personel yönetmeliği ve benzeri kaynaklarla, işyeri uygulamalarının çalışma yaşamına etkileri sonucu her bir iş ilişkisinde çalışma koşulları meydana gelir. Çalışma koşullarını belirleyen kaynaklarda bu koşullar bazen emredici olarak düzenlenmiş olup işçi aleyhine olarak değişikliğe gidilmesi işçinin rızası ile dahi mümkün değildir. Diğer hallerde çalışma koşullarında değişiklik yapılması İş Kanunu'nun 22. maddesinde özel biçimde ele alınmıştır. Anılan hükme göre, işçi aleyhine yapılması düşünülen değişikliğin işçiye yazılı olarak bildirilmesi ve 6 iş günü içinde işçinin yazılı kabulü ile uygulamaya konulması gerekir. Aksi halde değişiklik işçiyi bağlamayacaktır.

III- Önemli Bir Yargıtay Kararı

Yargıtay'ın 2008 tarihli önemli bir kararına konu olayda; davacı vekili, davacı işçinin muhasebe elemanı olarak davalıya ait işyerinde çalıştığını, 2002 yılı Eylül-Ekim aylarına ait fazla mesai ücretleri, son yıla ait 20 günlük yıllık ücretli izin ile 2001 ve 2002 yıllarına ait vergi iadesi alacaklarının uyarılara rağmen ödenmediğini ayrıca tasarruf teşvik kesintisi ve yatırılan miktarlara ait banka listesinin verilmemesini, bu nedenlerle iş sözleşmesini tek taraflı ve haklı nedenle feshettiğini belirterek kıdem tazminatı, yıllık ücretli izin, fazla mesai ücreti ve vergi iadesi alacaklarının tahsiline karar verilmesini talep etmiştir. Davalı vekili ise davacının istifa ettiğini, fazla mesai ve izin alacağının olmadığını, istifa eden işçinin kıdem tazminatına hak kazanamayacağını, davanın reddi gerektiğini savunmuştur.

Mahkemece alınan bilirkişi raporuna ve tanık beyanlarına itibar edilerek davacının kıdem tazminatına hak kazandığına, son yıla ait yıllık ücretli iznin kullandırıldığının veya ücretinin ödendiğinin kanıtlanmadığına, 20 günlük ücret alacağı olduğuna, vergi iadesi alacağında muhatabın vergi dairesi olduğuna, bu konuda herhangi bir işlem yapılmadığı gerekçesi ile kıdem tazminatı ve yıllık ücretli izin alacağının kabulüne, fazla mesai ücret ve vergi iadesi alacaklarının ise reddine karar verilmiştir. Karar davalı vekili tarafından temyiz edilmiştir.

Olayın ayrıntılarına bakıldığında davacı, kayıtlara göre, 01.05.2003 tarihinde ekonomik nedenlerle ücretsiz izne çıkarılmıştır. Yargıtay, davacının 2001 ve 2002 yıllarına ait vergi iadesi alacağı konusunda mahkemece yapılan tespiti hatalı bulmuştur. Ancak davacı tarafın temyizi olmadığından, bu

alacak yönünden inceleme yapılamamıştır. Vergi tebliğine göre çalışanın yıllık gıda, sağlık, eğitim ve kira giderlerine ait belgeleri yıl sonunu takip eden ay içinde işverene ibraz etmesi halinde, işverenin bu giderlere karşılık vergi indirimi uyguladığı ve işçi adına kestiği vergi iadesini işçiye ödemesi gerekir. Mahkemece bu yönde araştırma yapılmamıştır. Davacı işçi 2001 ve 2002

yılları yıllık vergi iadesine konu giderleriyle ilgili belgeleri işverene ibraz etmiş ise bu alacağın işveren tarafından ödenmesi gerekir. Ödenmemesi durumu ise işçiye haklı fesih hakkı verir. Bu nedenle öncelikle bu yönde araştırma yapılmalıdır.

Diğer taraftan, davacının 01.05.2003 tarihinde ücretsiz izne çıkarıldığı ve 23.06.2003 tarihine kadar çalışmadığı anlaşılmaktadır. Fiilen çalışılmayan ve çalışılmış sayılmayan günlerin kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmaması gerekir. Mahkemece bu olgu da dikkate alınmamıştır.

Yargıtay'a göre; vergi iadesi alacağıyla ilgili araştırmaya yönelik vergi yasasından anlayan uzman bilirkişiye başvurularak ücretsiz izin uygulamasının davacı işçi açısından iş şartlarında esaslı bir değişiklik olduğu da göz ardı edilmeyerek ve bu olgu üzerinde de durularak davacının iş sözleşmesinin feshi değerlendirilmelidir.

“ İşçinin
ücretinin
ödenmediğinden
söz edebilmek
için işçinin
Yasa ya da
sözleşme ile
belirlenen
ücret ödenme
döneminin
gelmiş olması ve
işçinin bu ücrete
hak kazanmış
olması gerekir. ”

IV- Sonuç

İşçinin haklı nedenle derhal fesih hakkını kullanabileceği durumlar arasında İş Kanunu'nun 24/II-e maddesinde yer alan işçi ücretlerinin ve diğer alacaklarının ödenmemesi durumunda varsa işçinin vergi iadesi alacağı şeklindeki alacaklarının ve özellikle fazla mesai ücretlerinin mutlaka ödenmesi gerektiği ayrıca işçinin ücretsiz izinde olduğu sürelerin çok açık bir şekilde tespit edilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

5362 SAYILI KANUNA GÖRE 4/B SİĞORTALILIĞI DEVAM EDENLERİN PRİMLERİNİ ÖDEMESİ KONUSUNDA DİKKAT ETMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Berna GÖKCEN AYAN / Sosyal Güvenlik Uzmanı

I. Giriş

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda vergi mükellefiyetleri bulunan sigortalıların Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında sigortalı sayılacağı belirtilmiştir. Kanun'un yürürlük tarihi olan 01.10.2008 tarihinden önce vergi, oda veya sicil kaydı nedeniyle Bağ-Kur kapsamında tescil edilen sigortalıların hak ve yükümlülükleri ise mülga 1479 sayılı Kanun¹ hükümlerine göre sürdürülmeye devam edilecektir.

5510 sayılı Kanun'un² geçici 17'inci maddesinde de Bağ-Kur kapsamında sigortalı olan ve 30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan süreye ilişkin prim borçları bulunanların sigortalıların en son ödeme yaptığı primin tam olarak karşıladığı ayın sonu itibarıyla sigortalılığı durdurulacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme özellikle vergi kaydı bulunmaması nedeniyle oda veya sicil kaydı 5362 sayılı Kanun³ hükümlerine göre 15.08.2005 tarihi itibarıyla sonlandırılan ancak Kurum'a Ek-1 ile sigortalılığı devam etmesi yönünde taahhütte bulunup Bağ-Kur prim borcunu hiç ya da düzenli olarak ödemeyen sigortalılar için önemli bir düzenlemedir. Çünkü 30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan prim borcu bulunan ve vergi kaydı olmayan sigortalıların sigortalılıkları 30.04.2008 tarih itibarıyla sonlandırılacak ve bu sigortalıların vergi kaydı bulunmaması halinde tekrar sigortalılığı başlatılamayacaktır.

Makalemizde 5362 sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda Ek-1 ile sigortalılığı devam etmesi yönünde taahhütte bulunarak 4/b

sigortalılığı devam eden (Bağ-Kur) sigortalıların dikkat etmesi gereken hususlar değerlendirilecektir.

II. 5362 Sayılı Kanun Uygulaması

21.06.2005 tarih ve 25852 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun; "Üyelik Şartları" başlıklı 7. maddesinde;

"Oda üyeliği için aşağıdaki şartlar aranır;

- a) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak veya yabancı devlet tabiiyetinde bulunmakla beraber Türkiye'de sanat ve ticaret yapıyor olmak,
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- c) Vergi mükellefi olmak ya da vergiden muaf olmak,
- d) Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesindeki odalara kayıtlı olmamak"

Geçici 3'üncü maddenin birinci fıkrası;

"15.08.2005 tarihine kadar, mevcut esnaf ve sanatkarlar odalarına kayıtlı üyelerin üyelik nitelikleri bu Kanun'un 7'nci maddesinde belirtilen şartlara uygun olarak Yönetim Kurulu tarafından güncelleştirilir;"

Aynı maddenin 4'üncü fıkrasında "Oda üyeliğine istinaden Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu üyesi olan, ancak bu Kanun'un yürürlüğe girmesiyle üyelik şartlarını taşımadıkları için oda üyelikleri sona erenlerin bu Kuruma olan üyelikleri, yükümlülüklerini yerine getirmeleri kaydıyla devam eder." hükümleri amirdir.

Bu düzenleme ile vergi kaydının olmaması nedeniyle oda üyelikleri sona erenlerden oda üyelikleri sebebiyle Bağ-Kur üyesi olanların oda üyeliklerinin düşmesi sonucu Bağ-Kur

1 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu, 14.09.1971 tarih 13956 sayılı Resmi Gazete

2 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 31.05.2006 tarih 26200 sayılı Resmi Gazete

3 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu, 21.06.2005 tarih 25852 sayılı Resmi Gazete

sigortalılığının sonlandırılmasına yönelik mağduriyetlerin önlenmesi amaçlanmıştır. 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanun'unun Geçici 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası ile de oda üyelikleri bu şekilde sona erenlerin sigortalılıklarının kanuni yükümlülüklerini yerine getirmeleri kaydıyla devam ettirilmesi öngörülmekte olup bu madde hükmünün uygulanması ile ilgili olarak⁴

1) 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesi gereğince oda yönetim kurullarınca; 21.06.2005-15.08.2005 tarihleri arasında yapılan güncelleştirme çalışmaları sonucu aynı Kanun'un 7'nci maddesinde belirtilen şartları taşımadıkları için oda üyelikleri bu tarihler arasındaki her hangi bir tarihte sona erenlerin bu durumlarını İl Müdürlüklerimize müracaat ederek temin edecekleri sigortalılık belgesini vergi dairesinden, esnaf ve sanatkarlar sicilinden, bağlı oldukları esnaf ve sanatkarlar odalarından tanzim ve tasdik ettirip İl Müdürlüklerimize ibraz etmeleri ve bu Kanun'un Geçici 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası gereği kanuni yükümlülüklerini (eski ve bundan sonraki ödemesi gereken prim borçlarını, adres değişiklikleri vs gibi) yerine getirerek sigortalılıklarının devam ettirilmesi beyanında (EK-1) bulundukları takdirde bu sigortalıların sigortalılıkları devam ettirileceği;

2) 5362 sayılı Kanun'un Geçici 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası gereği kanuni yükümlülüklerini yerine getirmeyeceğini, bu nedenle de primlerini ödemeyeceğini beyan eden sigortalılarımızdan beyan (EK-5) alınanların sigortalılıkları 15.08.2005 tarihi itibarıyla sonlandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

5362 sayılı Kanun ile esnaf odaları ve sicil kayıtları sigortalıların

⁴ <http://sosyalguvenlikdanismanligi.net/sosyal-guvenlik-mevzuati/bag-kur-mevzuati/62-genelgeler/606-010-5362sayili-Kanun'un-3-maddesinin-uygulanmasi.html>

vergi kayıtlarının olup olmadıklarına göre güncellenmiş ve güncellemeler sonucunda vergi kaydı bulunmayan sigortalıların oda ve sicil kayıtları 15.08.2005 tarihi itibarıyla sonlandırılmıştır.

III. 5510 Sayılı Kanun'un Geçici 17'nci Madde Uygulanması

5510 sayılı Kanun'un Geçici 17'nci maddesinde "Kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlarla tarımda kendi adına ve hesabına

bağımsız çalışanlardan, 1479 ve 2926 sayılı kanunlara göre tescilleri yapıldığı halde, bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla beş yılı aşan süreye ilişkin prim borcu bulunanların, bu süreyle ilişkin prim borçlarını, prim borçlarının ödenmesine ilişkin Kurumca çıkarılacak genel tebliğin yayım tarihini takip eden aybaşından itibaren 6 ay içerisinde ödememeleri halinde, prim ödemesi bulunan sigortalıların daha önce ödedikleri primlerin tam olarak karşıladığı ayın sonu itibarıyla, prim ödemesi bulunmayan sigortalıların ise tescil tarih itibarıyla sigortalılığı durdurulur. Prim borcuna ilişkin süreler sigortalılık süresi olarak değerlendirilmez ve bu süreyle ilişkin Kurum alacakları takip edilmeyerek Kurum alacakları arasında yer verilmez.

Ancak, sigortalı ya da hak sahipleri daha sonra müracaatları tarihindeki 80'inci maddenin ikinci fıkrasına göre belirlenecek prime esas kazanç tutarı üzerinden hesaplanacak borç tutarının tamamını, borcun tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde ödedikleri takdirde, bu süreler sigortalılık süresi olarak değerlendirilir. Sigortalılıkları önceki kanunlara göre durdurulanlar için de bu maddenin ikinci fıkrası hükmü uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 02.09.1971 tarihli, 1479 sayılı ve 17.10.1983 tarihli, 2926 sayılı⁵ kanunlara

göre tescilleri yapıldığı halde 30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan süreye ilişkin prim borcu bulunan sigortalılarla bunların

⁵ 2926 sayılı Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu, 20.10.1983 tarih 18197 sayılı Resmi Gazete

“ Bu düzenleme ile vergi kaydının olmaması nedeniyle oda üyelikleri sona erenlerden oda üyelikleri sebebiyle Bağ-Kur üyesi olanların oda üyeliklerinin düşmesi sonucu Bağ-Kur sigortalılığının sonlandırılmasına yönelik mağduriyetlerin önlenmesi amaçlanmıştır. ”

hak sahipleri söz konusu geçici 17'nci madde hükümlerinden yararlanabilecektir.

30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan süreye ilişkin prim borcu bulunan 1479 ve 2926 sayılı kanunlara tabi sigortalılar hakkında "5510 sayılı Kanun Gereğince Kendi Adına ve Hesabına Bağımsız Çalışanlardan 5 Yılı Aşan Süreye İlişkin Prim Borcu Bulunanlar İçin Yapılacak İşlemler Hakkında Tebliğ"⁶ ile Bağ-Kur'a tabi beş yılı aşkın prim borcu bulunan sigortalılar için yapılacak işlemler ve beş yıl hesabında dikkate alınacak ödeme dönemleri belirtilmiştir.

Tebliğ hükümlerine göre 30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan süreye ilişkin prim borcu bulunan 1479 ve 2926 sayılı kanunlara tabi sigortalılar hakkında geçici 17'nci madde hükümlerine göre bu kanun kapsamındaki sigortalılığının sonlandırma uygulamaları 01.02.2009 tarihinden itibaren yapılmaya başlanmış ve tebliğin yayım ayını takip eden aybaşından itibaren altı ay içinde (03.08.2009 tarihine kadar) sigortalıların prim ödemelerinin bu kapsamda değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kanun'un geçici 17'nci maddesi hükmü gereği tebliğin yayım tarihini takip eden aybaşından itibaren 6 ay içinde mülga 1479 ve 2926 sayılı kanunlara göre 30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan süreye ilişkin prim borcu bulunan sigortalıların 03.08.2009 tarihinden sonra yapacakları prim ödemeleri herhangi bir şekilde sigortalının prim ödemesi olarak değerlendirilememiştir.

IV. 03.08.2009 Tarihine Kadar Prim Ödemesi Yapan 4/B Sigortalıların Geçici 17'nci Maddeye Göre Sigortalılık Durumu

1479 ve 2926 sayılı kanunlara göre sigortalı olanlardan, 30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan süreye ilişkin prim borcu bulunanların, daha sonra 01.05.2008 ile 03.08.2009 tarihleri arasında da varsa ödedikleri primler de dikkate alınarak primlerin tam olarak karşıladığı ayın sonu itibarıyla sigortalılık süresi belirlenmiş ve geçici 17'nci madde kapsamına giren sigortalıların sigortalılıkları durdurulmuştur.

Örnek 1: 25.07.1985 tarihinde sigortalılığı başlayan ve devam eden sigortalı (B)'nin 30.04.2008 tarihine kadar 120 ay prim borcunun bulunduğu, 03.08.2009 tarihine kadar kısmi prim ödemelerinin olduğu ve bu primlerin de 48 ayı karşıladığı anlaşıldığından, kalan borcunun 60 aydan fazla olması nedeniyle sigortalılığı, ödenen primlerinin karşıladığı ayın sonu itibarıyla durdurulmuştur.

Ancak sigortalılığın başlama tarihi ile 03.08.2009 tarihleri arasında hiç prim ödemesi bulunmayanların sigortalılıkları tescil tarihi itibarıyla durdurularak hizmetleri sıfırlanmıştır.

Örnek 2: 10.05.1984 tarihinde sigortalılığı başlayan ve devam eden sigortalı (X)'in 03.08.2009 tarihine kadar hiç prim ödemesi bulunmadığından, sigortalılığı 03.08.2009 tarihinden sonra 10.05.1984 tarihi itibarıyla durdurulmuştur.

1479 ve 2926 sayılı kanunlara göre Bağ-Kur sigortalısı olanlardan, 30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan süreye ilişkin prim borcu bulunanların 03.08.2009 tarihinden sonra yapmış oldukları prim ödemeleri sigortalının geçici 17'nci madde hükümlerine tabi olup olmadığı değerlendirilmemiştir.

V. 4/B Sigortalılığı Devam Etmek İsteyen (Ek-1 Veren) ya da Sonlandıran Sigortalıların (Ek-5 Veren) Geçici 17'nci Madde Hükümüne Göre Sigortalılık Durumu

5362 sayılı Kanun'un Geçici 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası gereği kanuni yükümlülüklerini yerine getireceğini beyan eden ve (Ek-1) belgesi vererek Bağ-Kur sigortalılığı devam edenler ile yükümlülükleri yerine getirmeyeceğini, bu nedenle de primlerini ödemeyeceğini beyan eden ve (Ek-5) alınanların sigortalıların 5510 sayılı Kanun'un geçici 17'nci madde hükümlerine göre beş yılı aşan prim borçlarının hesaplanmasında farklılıklar bulunmaktadır. Çünkü (Ek-1) belgesi verenlerin sigortalılıkları devam ettirilmiş, (Ek-5) veren sigortalıların sigortalılıkları ise 15.08.2005 tarihi itibarıyla sonlandırılmıştır. Bu nedenle bu sigortalıların beş yılı aşan prim borcu hesabında dikkate alınması gereken tarihler sigortalılıklarının sonlandırma tarihlerine göre değerlendirilmelidir. Buna göre;

1) Beyanda bulunarak (EK-5) belgesi vererek sigortalılıklarının devam ettirilmesini istemeyenlerin Bağ-Kur sigortalılıkları 15.08.2005 tarihinde sona erdirilerek, 5510 sayılı Kanun'un Geçici 17'nci madde uygulamasında 60 aydan fazla borç ay sayısının sorgulamasında 15.08.2005 tarihi esas alınacaktır.

2) Beyanda bulunarak (EK-1) belgesi vererek sigortalılıklarını devam ettirmek isteyenlerin prim ödemesinde bulunsun veya bulunmasın 5510 sayılı Kanun'un Geçici 17'nci madde uygulamasında 30.04.2008 tarihi itibarıyla 60 aydan fazla borç ay sayısı sorgulanarak prim ödemelerine göre sigortalılık durdurulacaktır.

30.04.2008 tarihinden sonra 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü

⁶ 14.1.2009 tarihli ve 27110 sayılı Resmi Gazete'

maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine tabi çalışmaları bulunmaması halinde bu sigortalıların sigortalılıkları 01.05.2008 tarihi itibarıyla tekrar başlatılmayacaktır.

Ancak sigortalının 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine tabi çalışmaları bulunması halinde bu sigortalıların sigortalılığı 01.05.2008 tarihi itibarıyla sonlandırılacaktır.

3) (EK-1) talebinde bulunanların Geçici 17'nci madde kapsamında 5 yıldan fazla prim borcunun bulunmaması halinde (EK-1) talebine istinaden sigortalılığı 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında (Bağ-Kur) devam ettirilecektir.

4) Sigortalılıklarının devamı (EK-1) talebinde bulunanlar ya da herhangi bir beyanda bulunmayıp sigortalılıkları bu talimat doğrultusunda devam edenlerden 506 sayılı Kanun'un geçici 20'nci maddesine tabi banka sandıkları ile 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi (a) veya (c) bendi kapsamında çalışmaya başlayanların sigortalılıkları çalışmaya başladıkları tarihten bir gün önce sona erdirilecek, bu kapsamdaki çalışmaların sona ermesi durumunda sigortalının vergi kaydı bulunmaması halinde tekrar 5362 sayılı Kanun'un Geçici 3'üncü maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında sigortalılığının 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında devam etmesi talebinde bulunamayacaktır.

VI. Geçici 17'nci Madde Hükümlerine Göre Sigortalılığı Sona Erdirilenlerin Bu Süreleri İhyası

5510 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi hükmüne göre sigortalılıkları durdurulan 1479 ve 2926 sayılı kanunlara tabi sigortalıların durdurulan sigortalılık sürelerinin kendilerince veya hak sahiplerince ihya talebinde bulunularak tebliğ edilen borçlanma tutarlarını tebliğ tarihinden itibaren üç aylık süre içerisinde tamamını ödeyenlerin durdurulan sigortalılık süreleri geçerli hale getirilerek ihya borçlanma talepleri geçerli olmaktadır.

VII. Sonuç

21.06.2005 tarih ve 25852 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5362 sayılı Kanun'a göre vergi kaydı bulunmayan ve bu nedenle oda ve sicil kaydı kayıtları 15.08.2005 tarihi itibarıyla sonlandıranlardan prim ödeme yükümlülüğü yerine getirerek mülga 1479 sayılı Kanun'a göre sigortalılıklarının devam etmesi için (Bağ-Kur kaydı) Kurum'a EK-1 formu ile talepte bulunmuş,

bu kapsamdaki sigortalılığının devamı istemeyenler ise Ek-5 ile talepte bulunarak sigortalılığı Kanun'da yer alan hükme göre 15.08.2005 tarihinde sonlandırılmıştır.

5510 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesinde ile de Bağ-Kur sigortalılığı devam edenlerden 30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan süreye ilişkin borçları bulunanların en son ödeme yaptığı primin tam olarak karşıladığı ayın sonu itibarıyla sigortalılığı durdurulacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme özellikle vergi kaydı bulunmaması nedeniyle oda veya sicil kaydı 5362 sayılı Kanun hükümlerine göre 15.08.2005 tarihi itibarıyla sonlandırılan ancak Ek-1 ile sigortalılığı devam etmesi yönünde taahhütte bulunup Bağ-Kur prim borcunu hiç ya da düzenli olarak ödemeyen sigortalılar için önemli bir düzenlemedir.

Bağ-Kur'u devam eden, ancak 5510 sayılı Kanun'un Geçici 17'nci madde hükmüne göre beş yıldan fazla prim borcu bulunan ve vergi kaydı devam etmeyen sigortalıların sigortalılıkları en son yatırdıkları primin borcunu karşıladığı aya göre, hiç prim borcu ödemesi bulunmayan sigortalıların ise tescil tarihi itibarıyla sigortalılıkları sonlandırılacaktır. Bağ-Kur'u Ek-1 ile devam etmesi yönünde talepte bulunan sigortalının Geçici 17'nci madde hükmüne göre beş yıl zaman aşımı süresi 30.04.2008 tarihi itibarıyla, Ek-5 ile sigortalılığı sonlandırılması yönünde talepte bulunanların ise 15.08.2005 tarihi itibarıyla değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre Ek-1 ile sigortalılığın devamı yönünde beyanda bulunan sigortalıların 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalılığının devam edip etmediğinin tespiti için en yakın Sosyal Güvenlik Merkezlerine başvurmasında fayda bulunmaktadır. Çünkü Geçici 17'nci madde hükmüne göre 30.04.2008 tarihi itibarıyla beş yılı aşan prim borcu bulunan sigortalıların sigortalılığı bu tarih itibarıyla sonlandırılacak ve vergi kaydı bulunmaması halinde tekrar sigortalılığı başlatılamayacaktır.

Aynı zamanda geçici 17'nci madde kapsamda olan ancak bunun tespiti yaptırmayan ve Ek-1'e göre sigortalılığı devam ettiğini düşünüp 03.08.2009 tarihinden sonrada prim ödemesi yapan sigortalıların bu primleri beş yıl zaman aşımının değerlendirilmesinde dikkate alınmamaktadır.

Bu nedenle 5362 sayılı Kanun hükümlerine göre Ek-1 vererek sigortalılığı devam eden sigortalılardan düzenli prim ödemesi bulunmayan ve geriye dönük prim borcu bulunan sigortalıların en yakın Sosyal Güvenlik Merkezlerine başvurarak sigortalılık sürelerini tespit ettirmeleri gerekmektedir.

İHRAÇ EDİLDİKTEN SONRA GERİ GELEN EŞYANIN KATMA DEĞER VERGİSİ

Ayşen TOSUN/ Denetçi

4458 sayılı Gümrük Kanununun "Geri Gelen Eşya" başlıklı 168/1 maddesi; "Serbest dolasımda bulunan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolasıma girmesi halinde ve beyansahibinin talebi üzerine, ithalat vergilerinden muaf tutulur. Üç yıllık süre, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabilir." hükmüne amirdir. Diğer yandan, aynı Kanun'un uygulanmasına dair Gümrük Yönetmeliği'nin "Yararlanılan menfaatlerin iadesi" başlıklı 563. maddesi ise; "ihraç edildikten sonra geri gelen eşyanın gümrük vergilerinden muaf serbest dolaşıma girebilmesi için ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaat varsa bunların iade edildiğini gösteren belgenin beyannameye eklenmesi gerekir. İhracat nedeniyle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi istisnasından yararlanan eşyanın katma değer vergisi tahsil edilir." hükmünü içermektedir.

3065 sayılı Kanun'un ithalat istisnasını düzenleyen 16. maddesinde ise 4458 sayılı Gümrük Kanun'unun 167. maddesinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şartı getirilmiştir.

İthalat istisnasının uygulanabilmesi için ilgili gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanılan miktarı tespit etmek amacıyla gerek ihracatçının gerekse ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçının bağlı bulunduğu vergi

dairesinden durumu bir yazı ile soracak, bu yazıda geri gelen eşyanın cinsi, miktarı, tutarı, ilgili bulunduğu gümrük çıkış beyannamesinin tarih ve sayısı ile faydalı olabilecek diğer bilgilere de yer verilecektir.

Vergi dairelerince ihracat istisnasından faydalanılan miktarın belirlenmesinde, Kanun'un 11. maddesi ile ihracatçıya getirilen imkânlar göz önüne alınarak aşağıdaki şekilde hareket edilecektir.



**Vergi dairesi ile
yapılan yazışma
nedeniyle sürecin
uzun sürmesi geri
gelen eşyalar için
ödenen ardiye,
demuraj gibi
muhtelif giderlerin
artmasına neden
olmaktadır.**

a) Katma Değer Vergisi ödenmek Suretiyle Satın Alınan veya İşletmede İmal Edilen İhraç Mallarının Geri Gelmesi:

İhraç edilen mallarla ilgili olarak iadesi talep edilen katma değer vergisi henüz nakden veya mahsuben iade edilmemiş ise ihracatçının katma değer vergisi öncesinden yararlanmadığı kabul edilecek ve Gümrük Kanununun 167. maddesi uyarınca geri gelen mallar için gümrükte katma değer vergisi ödenmesi istenmeyecektir. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde "iade" olarak beyan edilen tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmı, malların gümrükten çekilerek fiilen işletmeye girdiği vergilendirme dönemi katma değer vergisi beyannamesinin satışlardan iade edilen işlemlerle ilgili satırına yazılarak indirilecektir.

İhraç edilen malın, bu mala ait katma değer vergisinin nakden veya mahsuben

iadesinden sonra geri gelmesi halinde ise geri gelen mallara isabet eden iade tutarının gümrükte ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesinden sonra ithalat istisnası kapsamında işlem yapılacaktır.

Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş olması hallerinde, bu vergilere ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

b) Kanunun 11/1-c Maddesi Uyarınca Satın Alınarak İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi :

Katma Değer Vergisi Kanun'unun 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanun'unun 167. maddesinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen katma değer vergisinin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, Kanun'un 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilecektir.

Öte yandan, vergi dairesi ile yapılan yazışma nedeniyle sürecin uzun sürmesi geri gelen eşyalar için ödenen ardiye, demuraj gibi muhtelif giderlerin artmasına neden olmaktadır. Bu durumda geri gelen eşyanın ÖTV'ye ve genel oranda KDV'ye tabi olması ve mükellefin geri gelen eşyaya ilişkin ÖTV ve KDV'yi gümrükte ödemek istemesi halinde vergi dairesinden ihracat istisnasından faydalanıp faydalanmadığına dair herhangi bir belge aranmasına gerek bulunmamaktadır.

VERGİ KAÇAKLIĞI SUÇUNA VERİLEN CEZADA HÜKMÜN AÇIKLANMASININ GERİ BIRAKILMASI VEYA HAPİS CEZASININ ERTELENMESİ

Doç. Dr. Kerametdin TEZCAN*

Giriş

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'ndaki değişikliklere paralel olarak 5728 sayılı kanunla VUK'un 359. maddesinde düzenlenen Kaçakçılık Suçları ve Cezaları madde başlığı altında kaçakçılık suçuna ilişkin fillerin sistematüğinde ve uygulanacak cezalarda değişikliğe gidilerek hem bölüm başlığı¹ değiştirilmiş, aynı zamanda cezalarda da ağırlaştırmaya gidilmiştir.

Kaçakçılık suçları ve cezaları için üçlü bir sınıflandırma yapılmış, (a) fıkrası suç fiilleri bakımından aynen korunmuş bu fıkra da yer alan fillere "1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler; 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler² veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar³." hakkında uygulanacak cezaların alt sınırı 18 aydan 3 yıla çıkarılmıştır.

1 Bu bölüm başlığı "Dördüncü Bölüm" ve "ceza mahkemelerince yargılanacak Suçlar ve Cezaları" iken, önce 22/7/1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değiştirilmiştir. Daha sonra bu başlık "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmiş iken; 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun 276 ncı maddesiyle "Suçlar ve Cezaları" başlığı altında değiştirilmiştir.

2 Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir

3 Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir

* İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Öğretim Üyesi.

Söz konusu maddenin (b) fıkrasında önemli bir değişikliğe gidilerek bu fıkra da yer alan fillere "Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte⁴ olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar." hakkında 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası ile cezalandırılma hükmü 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir. Bu fıkra da yer alan "Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar" ibaresi ise yeni düzenlenen 3. fıkraya alınarak "Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar" şeklinde yeniden düzenlenmiş ve önceki düzenlemede yer alan cezanın paraya çevrilme uygulamasına son verilerek ceza verilmesi, hapis cezasının ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geriye bırakılması açısından Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Cezanın alt sınırı VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasında 18 ay, (b) fıkrasında 3 yıl ve (c) fıkrasında 2 yıl olarak belirlenmek suretiyle uygulanacak cezanın paraya çevrilmesinin önüne geçilerek, (b) fıkrasında sayılı filleri işlediğine hükmedilenler hapis cezası ile karşı karşıya gelecek, (a) ve (c) fıkrasında sayılı fillerde ise hapis cezasının verilmesinin önü açılarak, erteleme veya hükmün açıklanmasının

4 Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

geri bırakılması sonucu denetim süreleri⁵ uygulansa bile, sonradan işlenen herhangi bir suçta doğrudan hapis cezası kararı verilecektir. VUK'un 359. maddesindeki suçlar bakımından en düşük hapis cezası 18 ay olarak belirlendiği için vergi kaçakçılığı suçlarında, VUK'un 359. maddesi uyarınca verilen hapis cezalarının adli para cezasına çevrilme ihtimali kalmamıştır. Zira TCK'nın 50'inci maddesinde yalnızca kısa süreli hapis cezasının⁶ adli para cezasına çevrilebileceği belirtilmiştir.

Bu doğrultuda makalede söz konusu madde hükümleri çerçevesinde verilecek cezalarda cezanın miktarına göre ertelenme veya hükmün açıklanmasını geriye bırakmaya ilişkin hükümlerin değerlendirilmesi yapılacaktır.

I. Kavram

5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu'nda (YTCK) erteleme, hükümlüye, öngörülen deneme süresi dahilinde kendisi için getirilen koşulları gerçekleştiren ve yeni bir suç işlemediği takdirde hapis cezasının infaz edilmemesi güvencesi veren bir kurum olarak düşünülmüştür⁷. Gerçekten de 5237 sayılı TCK m.51'e bakıldığında belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda denetim süresinin iyi hal ile geçirilmesi durumunda mahkûm olunan cezanın infaz edilmiş sayılacağı düzenlenmiştir (m. 51/8). Deneme süresini ertelemeyi düşürmeden geçiren kimsenin iyi hal sahibi olduğu ve hukuk düzenini ihlal etmeyeceği, cezanın yerine getirilmesi yoluna gitmeden de düzenli bir hayat sürmeye alışmış olduğu karinesi kabul edilmektedir⁸.

5 Hükmün açıklanmasının geriye bırakılmasında denetim süresi 5 yıl, ertelemede denetim süresi alınan cezaya bağlı olarak 1 yıldan az 3 yıldan fazla olmamak üzere verilebilir. Bu sürenin sonunda kişi kasıtlı bir işleme ise kişinin cezası infaz edilmiş sayılır.

6 Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

7 Öztürk Bahri / Erdem Mustafa Ruhan, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 10. bası, Ankara 2008, s. 364.

8 Çolak Haluk / Altun Uğurtan, "Yeni Türk Ceza Kanununda Cezaların Ertelenmesi", Adalet Dergisi, S.26, s. 1.

“
**Ertelemede
denetim süresi
içerisinde hükümlü
bakımından söz
konusu olabilecek
yükümlülükler
açısından da
bazı yenilikler
getirilmiştir.**”

Bu bilgiler ışığında erteleme; hükümlünün, cezasını çekmesinin, belli bir süreyi suç işlemeden geçirmesi şartına bağlı olarak geri bırakılması, dolayısıyla bu sürenin sonunda, ya mahkumiyetin hiç vaki olmamış sayılması ya da sadece cezanın çekilmiş kabul edilmesidir⁹.

II. 5237 Sayılı TCK m. 51'de Yer Alan Düzenleme

Hapis cezasının ertelenmesi, 5237 sayılı yeni TCK'nın "Yaptırımlar" başlıklı üçüncü kısmının "Cezalar" başlıklı birinci bölümünde, 51'inci maddede hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemede erteleme, bir koşullu af olmaktan çıkartılıp ceza infaz kurumu haline getirilmiş ve erteleme sadece hapis cezası bakımından öngörülmüştür. Eski düzenlemelerde, erteleme halinde deneme süresinin olaysız geçirilmesi halinde, hiç mahkumiyet olmamış kabul edilirken, Yeni TCK'ya göre ise ceza, çekilmiş sayılacaktır. Şu halde yeni TCK, ertelemeye bağladığı sonuç bakımından eski hükümlerden tamamen farklılık taşımaktadır¹⁰.

Ertelemede denetim süresi içerisinde hükümlü bakımından söz konusu olabilecek yükümlülükler açısından da bazı yenilikler getirilmiştir. Örneğin erteleme sadece mağdurun değil, kamunun uğradığı zararın da tamamen tazmini koşuluna bağlanabilir hale getirilmiştir¹¹.

A. Ertelemenin Koşulları

1. İşlenen Suçun Cezasına İlişkin Koşul

Yeni TCK'nın 51/1'inci maddesine göre hapis cezasının ertelenebilmesi için öncelikle, işlenen suçta ait mahkumiyetin iki yıl veya daha az süreyle hapis cezası olması gerekir. Bu sürenin istisnası ise üst sınırı yaş ölçütü esas alınarak fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamışlar veya altmışbeş yaşını bitirmiş olanlar bakımından üç yıl olarak belirlenmiştir.

9 Hafızogulları Zeki/Özen Muharrem, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2010, s. 479.

10 Çınar Ali Rıza, Türk Ceza Hukukunda Cezalar, Ankara 2005, s. 57.

11 Madde Gerektirisi.

Kanun metninde, sadece hapis cezalarının ertelenmesi düzenlendiğinden, bunun dışında yer alan adli para cezası ile güvenlik tedbirleri hakkında erteleme hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Maddenin ilk fıkrasında kanun koyucu, "...iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin" erteleme hükümlerinden yararlanmasını öngörmüştür. Buna göre, mahkûmiyet halinden bahsedildiği için, kanun maddesinde düzenlenen soyut ceza değil; hâkim tarafından tayin olunan somut hapis cezası esas alınmalıdır¹².

Burada çözüme kavuşturulması gereken bir diğer husus ise sanık hakkında birden fazla suçtan dolayı ayrı ayrı cezalara hükümlenmesi halinde, ertelemenin toplam ceza üzerinden mi yoksa her bir ceza için ayrı ayrı mı değerlendirmeye alınacağıdır. Bu konu tartışmalıdır. Ancak Yargıtay bu konuda her bir cezanın ayrı ayrı erteleme sınırı içinde kalıp kalmadığının göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir¹³.

5237 sayılı TCK, cezaların içtimasına yer vermediğinden dolayı, failin birden çok hapis cezasına hüküm giymiş olduğu hallerde, her bir hapis cezası bağımsız olarak değerlendirilecektir¹⁴.

Ayrı ayrı erteleme şartlarını taşıyan birden fazla suç işlenmişse kişiliğin her bir suç için ayrı ayrı değerlendirilerek bunlardan sadece bazıları için tecil yoluna gidilemez. Buna, ertelemeye bölünmezlik denir¹⁵.

2. Failin Geçmişine İlişkin Koşul

5237 sayılı TCK'nın 51/1-a maddesine göre, failin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması gerekir. Maddede ertelemenin mümkün olması için, kasıtlı bir suçtan dolayı 3 aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak gerektiğine göre, daha önce verilmiş adli para cezası veya güvenlik tedbirinin de ertelemeye engel

oluşturmayacağı sonucuna varılabilir¹⁶. Yeni TCK'nın 51'inci maddesinin hapis cezasına mahkûmiyet halinde de ertelemeyi kabul etmesi nedeniyle, eski düzenlemeye göre daha sanık lehine hüküm getirmiştir¹⁷. Eski düzenlemede bir gün bile hapis cezasına mahkûmiyet, erteleme imkânını ortadan kaldırmaktaydı.

Aynı şekilde, önceden işlenen taksirli bir suçtan dolayı verilen cezanın miktarı ne olursa olsun, daha sonra işlenen kasıtlı bir suçtan dolayı verilen hapis cezasının ertelenmesine, diğer şartların da bulunması kaydıyla, engel oluşturmayacaktır¹⁸. Daha önce işlenmiş suçun hükmün açıklanmasının geri bırakıldığı hallerde hapis cezası ertelenebilecektir. Zira ortada henüz bir mahkûmiyet hükmü bulunmamaktadır¹⁹.

Hükümlünün daha önceki suç nedeniyle, koşullu salıverilmesi durumunda, Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (CGTİHK) m.107/14 gereğince, denetim süresi yükümlülüklerle uygun ve iyi halli olarak geçirildiği takdirde ceza infaz edilmiş sayılacağından, bu durumda belirtilen süre içinde mahkûmiyet hükmünün varlığını sürdürmesi sebebiyle erteleme de söz konusu olmayacaktır. Yine, hükümlünün daha önceki cezasının ertelenmiş ve denetim süresinin yükümlülüklerle uygun ve iyi halli olarak geçirilmiş olması durumunda, ceza infaz edilmiş sayılacağından erteleme mümkün değildir²⁰. Ancak daha önce mahkûm olduğu cezanın, mülga 765 sayılı TCK ve 647 sayılı CİHK hükümleri gereğince ertelenmiş olması halinde, deneme süresi içinde yeni bir suçun işlenmemiş olması koşuluyla, kişiye sonradan işlediği suçtan dolayı verilecek hapis cezasının ertelenmesi mümkündür. Çünkü ertelenmiş olan önceki mahkûmiyet, deneme süresi içinde yeni bir suçun işlenmemiş olması sebebiyle mülga 765 sayılı TCK'nın 95/2'nci maddesi gereğince esasen vaki olmamış sayılır.

Uzlaşma veya ön ödemenin bulunduğu hallerde, ortada bir mahkûmiyet hükmü bulunmadığından erteleme mümkündür. Ayrıca genel af halinde kamu davası düştüğünden ve cezalar tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kalktığından, verilecek yeni cezanın

12 Öztürk / Erdem, s. 368.

13 "Yasanın 51. maddesinde yazılı erteleme koşullarının oluşup oluşmadığı değerlendirilirken; sanığa verilen tüm cezaların toplamına değil, her bir suç için belirlenmiş cezalara ayrı ayrı bakılmalı ve erteleme keyfiyeti her suç için diğerlerinden bağımsız olarak ayrıca takdir edilmelidir." Yarg. 9. CD., T. 3.10.2007, 7602/6975. Karar için bkz. Öztürk / Erdem, s. 368.

14 Keskinsoy Ömer, "Hapis Cezalarının Ertelenmesi", Ankara Barosu Dergisi, 2006-2, s. 49.

15 Hakeri Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6.bası, Ankara 2007, s.459.

16 Özgeç İzlet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, Genel Hükümler, 3. Bası, Ankara 2006 s. 647.

17 Çınar, s. 61.

18 Öztürk / Erdem, s. 370.

19 Hakeri, s. 457.

20 Özbek Veli Özer, Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı, Genel Hükümler, C.1, 2. Bası, Ankara 2005, s. 512.

ertelenmesi mümkün iken, özel af durumunda mahkûmiyet hükümleri varlıklarını sürdürdüğünden yeni cezanın ertelenmesi söz konusu olamaz²¹.

3. İşlenen Suçtan Duyulan Pişmanlık Koşulu

5237 sayılı TCK m.51/1-b uyarınca fail hakkında; *“suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması”* gerekmektedir. Hâkim bu kanaate, sanığın yargılama süreci içerisinde gösterdiği pişmanlıkla ulaşacaktır. Nitekim Yargıtay da kararlarında bu duruma işaret etmektedir. Yargıtay’ın yeni tarihli bir kararı şöyledir. *“Sanığın önceki hükümlülüğünde yer alan cezaların türü ve miktarı karşısında, hükmolunan hapis cezasının ertelenip ertelenmeyeceğinin, sanığın yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dikkate alınarak belirlenmesi gerekir.”* (Y. 4. CD. E.2008/667, K.2008/4748, T.26.3.2008, Yargıtay Kararları Dergisi, Temmuz 2008, s.1429.) Bu duruma açıkça hükmetmiştir.

Bu konuda TCK *“yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık”* koşulunu getirerek yargılama sürecinde gösterilen pişmanlığın, davaya bakan ilk derece mahkemesince saptanacağı vurgulanmıştır. İşte bu nedenden ötürü de Yargıtay’da erteleme kararı verilemez²².

Erteleme kararının verilebilmesi için sanığın mahkemede hazır bulunması şart olmasa²³ da mahkeme, erteleme hususundaki görüşünü, failin yargılama esnasında duyduğu pişmanlığa dayandıracağı için, hazır bulunmayan fail hakkında böyle bir kanaatin uyanması zor olacaktır²⁴.

Cezanın bireyselleştirilmesi kurumlarından biri olan erteleme konusunda verilen karar failin kişiliği ile ilgili olduğundan, suçun iştirak halinde işlenmesi durumunda, suç ortaklarından birinin veya bir kaçının cezasının ertelenmesi, diğer sanık veya sanıkların cezalarının ertelenmesini de gerektirmez²⁵.

Cezaların ertelenmesinin ihtiyari bir şartı da, TCK md. 51/2’e göre, *“mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan*

*önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi”*dir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi halinde, hâkim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhal salıverilir. Ertelemenin bu şekilde bir koşula bağlanması hâkimin takdirine bağlıdır.

Yeni TCK ile getirilen bu düzenleme ile, 765 sayılı eski TCK’dan farklı olarak ertelemenin koşula bağlanmasında hükümlünün rızası aranmamaktadır 765 sayılı TCK m. 93’te *“Cezaların tecili kararının infazı, hukuku şahsiyenin mahkûm tarafından rızasıyla ifasına veya teminine talik olunabilir.”* hükmüne yer verilmişti. Aynı şekilde, hapis cezasının zararın giderilmesi şartına bağlı olarak ertelenmesine karar verilebilmesi için, suçtan zarar gören gerçek veya tüzel kişilerin talepte bulunmasına da gerek yoktur²⁶.

B. Erteleme Kararı

Erteleme kararı ilk derece mahkemesi tarafından ve mahkûmiyet kararı ile birlikte verilir²⁷. Erteleme kararının verilebilmesi için, bu konuda bir talebin bulunması gerekli değildir. Sanığın ertelemeyi kabul etmeme hakkı bulunmamaktadır²⁸. Hâkim tarafından erteleme kararının verilmesi halinde bunun muhakkak gerekçede gösterilmesi gerekir. Nitekim 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu m.230/1-d hükmünde; mahkûmiyet hükmünün gerekçesinde; cezanın ertelenmesine, hapis cezasının adli para cezasına veya tedbirlerden birine çevrilmesine veya ek güvenlik tedbirlerinin uygulanmasına veya bu hususlara ilişkin istemlerin kabul veya reddine ait dayanaklar gösterilir denilmektedir. Aynı zamanda erteleme kararının verilmemesi halinde de bu hususun gerekçesi mutlaka gösterilmelidir. Yargıtay da bu hususu 2007 tarihli bir kararında vurgulamıştır: *“Sanığın suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlığını ve suç işleme eğilimini değerlendirmeyen, yetersiz ve yasal olmayan gerekçe ile cezanın ertelenmesine karar verilemez.”* (Y.9.CD.E.2007/3341, K.2007/7740, T.30.10.2007, Yargıtay Kararları Dergisi Aralık 2007, s.2314.).

Verilen hüküm temyiz edilir ve Yargıtay tarafından bozulursa

²¹ Özbeke, s. 512.

²² Özbeke, s. 513; Çınar, s. 69.

²³ Keskinsoy, s. 45.

²⁴ Öztürk / Erdem, s. 373.

²⁵ Özgenç, s. 651.

²⁶ Özgenç, s. 654.

²⁷ Özgenç, s. 651; Öztürk / Erdem, s. 372.

²⁸ Yenidünya Ahmet Caner, “5237 sayılı TCK’da Hapis Cezasının Ertelenmesi”, Hukuki Perspektifler Dergisi, S.7, Temmuz 2006, s. 67.

yeniden yapılacak ceza muhakemesi bakımından daha önce verilmiş erteleme kararı saklı kalır. Çünkü erteleme, failin kişiliği ile ilgili bir karardır; bir kez verilince kazanılmış hak niteliğini alır. Ancak burada gözden kaçırılmaması gereken bir husus vardır ki, bozmadan sonra yeniden yapılacak olan yargılama neticesinde verilen hapis cezasının süresinin de ertelemeye uygun olması gerekir²⁹.

Ertelme kararının verilmesi suretiyle, bu cezanın infaz kurumunda çekilmesine engel olunur ve kişinin tutukluluğu halinde derhal serbest bırakılması sağlanır³⁰. Hükümlünün tahliyesi için erteleme kararının kesinleşmesine gerek yoktur³¹.

C. Denetim Süresi

5237 sayılı TCK'nin 51/3'üncü maddesine göre, cezanın ertelenmesi halinde, hâkim öncelikle bir denetim süresini takdiren tayin edecektir. Bu süre bir yıldan az, üç yıldan fazla olmayacaktır. Yani mahkeme, hükmettiği hapis cezasının ertelenmesine karar verirken kararda sanıkla ilgili olarak bir yıldan az, üç yıldan fazla olmayacak şekilde bir denetim süresi belirleyerek sanık hakkında denetimli serbestlik tedbirinin uygulanmasına karar verecektir. Bu sürenin alt sınırı, hiçbir zaman mahkûm olunan ceza süresinden az olamayacaktır. Ancak denetim müddetinin alt - üst sınırlarını, hâkim takdir edecektir. Bu bakımdan, TCK'da maktu bir denetim süresi kabul edilmemiştir. Bundan dolayı, denetim süresinin, üç yılı aşmamak koşuluyla, hükmolunan hapis cezasının süresinden fazla olabilmesi mümkündür³².

1. Denetim Süresince Hükümlünün Uyması Geren Yükümlülükler

Mahkeme, denetim süresi içinde bazı yükümlülüklerin yerine getirilmesine karar verebilir. Bu yükümlülükler 5237 sayılı TCK m. 51/4'te a, b ve c bentlerinde gösterilmiştir. Buna göre denetim süresi içinde;

a) *Bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesine;*

b) *Bir meslek veya sanat sahibi hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına;*

c) *On sekiz yaşından küçük olan hükümlülerin, bir meslek veya sanat edinmelerini sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesine,"* mahkemece karar verilebilir.

Bu yükümlülükler mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Mahkeme bunları tespit ederken TCK m. 52/6 hükmü gereğince; hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden geçirilmesine de karar verebilir. Denetimli serbestlik tedbiri olarak maddede belirtilenler dışında bir tedbire hükmedilmesi mümkün değildir.

2. Uzman Kişinin Görevlendirilmesi

Mahkeme, TCK m. 51/5 hükmü gereğince, denetim süresi içinde hükümlüye rehberlik edecek bir uzman kişiyi görevlendirebilir. Bu kişi, kötü alışkanlıklardan kurtulmasını ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda hükümlüye öğütte bulunur; eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya nezdinde çalıştığı kişilerle görüşerek istişarelerde bulunur; hükümlünün davranışları, sosyal uyumu ve sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek hâkime verir(m. 51/5). Uzman kişi görevlendirilmesi mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Zira m. 51/6'ya göre, mahkeme, hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden veya uzman kişi görevlendirmeden geçirilmesine de karar verebilir.

D. Ertelme Kararının Düşmesi

TCK m. 51/7 hükmü uyarınca hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklerle hakim uyarısına rağmen uymamakta ısrar etmesi hallerinde erteleme düşer ve ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çekirilmesine karar verilir. Her iki halde de erteleminin düşmesi için mahkemece bu konuda bir karar verilmelidir.

Ertelenmiş mahkûmiyet kararından daha önce işlenmiş olan bir başka suçtan dolayı, daha sonra denetim süresi içinde yeni bir

29 Öztürk / Erdem, s. 372-373.

30 Demirbaş Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2009, s. 639.

31 Özgenç, s. 655.

32 Özgenç, s. 655.

mahkûmiyet kararının verilmesi durumunda, erteleme kararı geri alınmaz³³.

Erteleme kararının düşmesi için, denetim süresi içinde her şeyden önce işlenen suçun kasıtlı olması gereklidir. Denetim süresi içinde işlenen kasıtlı suçun cezasının miktarı ve bu suçtan dolayı verilen cezanın niteliği, bir başka ifadeyle, hapis, adli para cezası veya güvenlik tedbiri olması önemli değildir. Buna karşılık, hükümlünün denetim süresi içinde cezasının miktarı ne olursa olsun taksirli bir suç işlemesi durumunda erteleme düşmez³⁴. Olası kast ile işlenen suçlarda da erteleme kararının düşmesi söz konusu olacaktır.

Düzenlemedeki “suç işlemiş olmak” terimini de “mahkûm edilmiş olmak” biçiminde algılamak yerinde değildir, aynı zamanda verilen bu hükmün kesinleşmesinin de beklenmesi gerekmektedir. Çünkü mahkûmiyet hükmünün, Yargıtay tarafından yapılan incelemesinde hukuka aykırı bulunarak bozulması ve yeniden yapılan yargılama neticesinde verilen mahkûmiyetin beraate dönüşebilmesi olasılık dahilindedir. Kararın kesinleşmesinin beklenmeyerek erteleme kararının düşürülmesi acele alınmış bir karar olur³⁵.

E. Ertelemenin Sonucu

5237 sayılı TCK m.51/8 hükmü gereği, hükümlünün denetim süresi içerisinde yükümlülükler uygun hareket etmesi veya bu süreyi iyi hallilikle geçirmesi halinde, cezası infaz edilmiş sayılır. Ertelemeye denetim süresi ne şekilde geçirilirse geçirilsin hüküm infaz edilmiş sayılacağından ve dolayısıyla bir mahkûmiyet hükmü bulunacağından, sonradan suç işlenmesi halinde, yeni işlenen bu

suç bakımından tekerrür hükümleri uygulanacaktır³⁶. Bu durum TCK’da hapis cezasının ertelenmesini, CMK’da düzenlenen hükmün açıklanmasının geriye bırakılması kurumundan ayıran özelliktir. Zira CMK’daki düzenleme;

“(5) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Saniğa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl* veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler saklıdır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder.

(6) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;

a) Saniğin daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,

b) Mahkemece, saniğin kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,

c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir. (Ek cümle: 22/7/2010 - 6008/7 md.) Saniğin kabul etmemesi hâlinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmez.

(7) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen hükmünde, mahkûm olunan hapis cezası ertelenemez ve kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilemez.

(8) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi halinde sanık, beş yıl süreyle denetim süresine tâbi tutulur. Bu süre içinde bir yıldan fazla olmamak üzere mahkemenin belirleyeceği süreyle, saniğin denetimli serbestlik tedbiri olarak;

33 Özgenç, s. 658.

34 Özbek, s. 517.

35 Öztürk / Erdem, s. 375.

36 Özbek, s. 514.

a) Bir meslek veya sanat sahibi olmaması halinde, meslek veya sanat sahibi olmasını sağlamak amacıyla bir eğitim programına devam etmesine,

b) Bir meslek veya sanat sahibi olması halinde, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına,

c) Belli yerlere gitmekten yasaklanmasına, belli yerlere devam etmek hususunda yükümlü kılınmasına ya da takdir edilecek başka yükümlülüğü yerine getirmesine, karar verilebilir. Denetim süresi içinde dava zamanasını durur.

(9) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Altıncı fıkranın (c) bendinde belirtilen koşulu derhal yerine getiremediği takdirde; sanık hakkında mağdura veya kamuya verdiği zararı denetim süresince aylık taksitler halinde ödemek suretiyle tamamen gidermesi koşuluyla da hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilir.

(10) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklerle uygun davranıldığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak, davanın düşmesi kararı verilir.

(11) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlemesi veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklerle aykırı davranması halinde, mahkeme hükmü açıklar. Ancak mahkeme, kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getiremeyen sanığın durumunu değerlendirerek; cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı halinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni bir mahkûmiyet hükmü kurabilir.

(12) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararına itiraz edilebilir.

(13) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md) Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı, bunlara mahsus bir sisteme kaydedilir. Bu kayıtlar, ancak bir soruşturma veya kovuşturmayla bağlantılı olarak Cumhuriyet savcısı, hâkim veya mahkeme tarafından istenmesi halinde, bu maddede belirtilen amaç için kullanılabilir.

(14) (Ek fıkra: 06/12/2006 - 5560 S.K.23.md; Değişik fıkra: 23/01/2008-5728 S.K./562.md) "Bu maddenin hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin hükümleri, Anayasanın 174 üncü maddesinde koruma altına alınan inkılâp kanunlarında yer alan suçlarla ilgili olarak uygulanmaz."

Söz konusu bu düzenlemeye bakıldığında, hapis cezasının ertelenmesi kurumu ile benzer düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Ancak bu düzenlemedeki temel fark; "Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder." düzenlemesindedir. Zira hapis cezasının ertelenmesinde denetim süresi iyi halle geçirildiğinde mahkûmiyet hükmü infaz edilmiş sayılacaktır (TCK m. 51/8). Bu nedenle ilgili hükümlü tarafından mahkûmiyet hükmünün sonuçları doğacaktır. Örneğin, daha sonra suç işlemesi durumunda ertelenen suç tekrüre esas teşkil edecektir. Hükmün açıklanmasının geriye bırakılması durumunda ise kanunda belirtilen denetim süreleri iyi halle geçirilirse ilgili hükmün sanık hakkında **hiçbir hukukî sonuç doğurmayacağı** belirtilmiştir (CMK m. 231/5). Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verildikten sonra koşullar yerine getirildiğinde söz konusu davanın düşmesine karar verilir ve sanık hiçbir yargılama geçirmemiş gibi addedilir. Yani söz konusu hükmün açıklanmasının geriye bırakılması kararı verilen suç örneğin, tekrüre esas teşkil etmeyecektir. Sonuç olarak hükmün açıklanmasının geriye bırakılması, hapis cezasının ertelenmesi kurumu ile benzer düzenlemeler içermesine karşın, **fail açısından daha lehe** bir durum yaratır.

Yargıtay da aynı görüştedir. Yargıtay'a göre "5271 sayılı CMK'nın 231. maddesinin 10. fıkrasında denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülüklerle uygun davranıldığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hükmün ortadan kaldırılarak davanın düşmesi kararı verileceği şeklindeki hüküm ile 5237 sayılı TCK'nın 51. maddesinin 3. fıkrasındaki, cezası ertelenen hükümlü hakkında bir yıldan az üç yıldan fazla olmamak üzere bir denetim süresi belirlenir hükmü ve aynı maddenin 8. fıkrasında da denetim süresi yükümlülüklerle uygun veya iyi halli olarak geçirildiği takdirde ceza infaz edilmiş sayılır, hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu davanın düşürülmesi ile tüm hukukî sonuçlarını ortadan kaldırma olanağı tanıldığından erteleme hükümlerinden daha lehedir (2.CD 21.10.2009 tarihli ve Esas No:2008/32723, Karar No:2009/39449 sayılı içtihadı).

Sonuç

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişki olarak hapis cezasının ertelenebilmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için diğer şartları taşıması kaydıyla işlenen suçta ait mahkûmiyetin iki yıl veya daha az süreyle hapis cezası olması, on sekiz yaşını doldurmayanlar veya altmış beş yaşını bitirmiş olanlar bakımından mahkûmiyet süresinin en fazla üç yıl olması gerekmektedir.

Cezasının ertelenmesine karar verildiğinde, ertelenen hükümlü hakkında bir yıldan az üç yıldan fazla olmamak üzere bir denetim süresi belirlenirken hükmün açıklanmasının geri bırakılmasında bu süre 5 yıldır. Ertelemede denetim süresi yükümlülükler uygun veya iyi halli olarak geçirildiği takdirde ceza infaz edilmiş sayılırken hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu davanın düşürülmesi ile tüm hukuki sonuçlarını ortadan kaldırma olanağı tanıdığından erteleme hükümlerinden daha lehedir.

Vergi kaçakçılığı suçu işleyenler bakımında erteleme veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması VUK'nun 359/a ve c fıkralarında sayılı suçlar için mümkün görülürken 359. maddenin (b) fıkrasında sayılan suçlar için mümkün görünmemektedir. Vergi mükellefleri hassasiyetlerini bu doğrultuda dikkate almaları ileride karşılaştıkları zor durumlar açısından sağlıklı olacaktır.

Kaynakça

Çınar Ali Rıza, Türk Ceza Hukukunda Cezalar, Ankara 2005.

Çolak Haluk / Altun Uğurtan, "Yeni Türk Ceza Kanununda Cezaların Ertelenmesi", Adalet Dergisi, S.26.

Demirbaş Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2009.

Hafizoğulları Zeki/Özen Muharrem, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2010.

Hakeri Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6.bası, Ankara 2007.

Keskinsoy Ömer, "Hapis Cezalarının Ertelenmesi", Ankara Barosu Dergisi, 2006-2.

Özbek Veli Özer, Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı, Genel Hükümler, C.1, 2. Bası, Ankara 2005.

Özgenç İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, Genel Hükümler, 3. Bası, Ankara 2006.

Öztürk Bahri / Erdem Mustafa Ruhan, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 10. bası, Ankara 2008.

Yenidünya Ahmet Caner, "5237 sayılı TCK'da Hapis Cezasının Ertelenmesi", Hukuki Perspektifler Dergisi, S.7, Temmuz 2006.

ÖNYARGISIZ MÜKELLEF HAKLARI

Av. Dr. Memduh ASLAN/SMMM

Vergi hukukunun hangi hukuk alanının bir parçası olduğu konusunda farklı görüşler bulunmakla birlikte son zamanlarda vergi hukukunun kendine münhasır bir hukuk alanı olduğu yönündeki görüşler ağırlık kazanmaktadır. Vergi, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın ortaya çıkması veya hukuki durumun tamamlanması ile doğmaktadır. Bu olay çoğu zaman ekonomik bir aktivitedir. Bazen bir ölüm bile vergiyi doğuran olay olabilir. Vergi hukukunu, ticaret hukukundan, borçlar hukukundan veya medeni hukuktan ayırma olanağı yoktur.

Vergi, anayasal bir ödevdir. Toplumsal sözleşmenin bir gereğidir. Vergi hukuku aynı zamanda bir ceza hukukudur. Verginin yasallığı ilkesi, cezaların yasallığı ilkesi ile kardeş gibidir. Kanunsuz suç ve vergi olamaz. Ceza hukuku, ceza içeren tüm kanunlar gibi vergi cezalarında da uygulanacak hukuk olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunun ceza hukukundan da bağımsız tutma olanağı yoktur.

Vergi yargısının en önemli özelliği herhalde davalısı ve davacısı belli olan tek yargılama türü olmasıdır. Davalı vergi idaresi, davacısı vergi mükellefidir. Davalı idare olduğundandır belki, vergi yargısı idare hukukunun içerisine sıkıştırılmıştır. Belki de bu nedenledir ki vergi hukukunun idare hukukunun bir alt dalı değerlendirmesi yapılmaktadır. Vergisel işlemler tek taraflı idari işlemler midir? Yoksa vergi mükellefinin eylemlerinin bir sonucu mudur? Teorik bakımdan da pek tartışılmamaktadır. Vergi usulde şahit mevhumu muhaliften olsa da mevcut iken idari yargılamada şahit deliline dayanma olanağınız yoktur. Neden yok? Açık değil.

Velhasıl, hangi kalıba soymaya çalışırsanız çalışın bu kalıpların hiçbirisine uymuyor, vergi hukuku. Bu hukukta hak bildirgesi kavramı ülkemizde de ülkemize özgü şekliyle yer almaya

başladı. Yağmasa da en azından gürüyor. Ancak mükellef hakları olarak ifade edilen düzenlemelere baktığınızda ise bu hakların bir temenniden öteye gidemediğini görüyorsunuz. İdarenin yükümlülükleri vergi mükellefinin hakları sayılır mı acaba? Yeni Vergi Usul Kanunu tasarısında da mükellefe verilen 6 hak şöyle sıralanıyor: Herkese eşit muamele, kuralın önceden duyurulması, yetkinin tebliğ ile kullanılması, internetten görüş duyurusu, kendi bilgilerine kısıtlı erişim hakkı ve mükellefe ne katacağını anlayamadığım memnuniyet anketi.

Hak olarak sıralananların ilk dördü, hukuk devletinde idarenin zaten kendi görevi; beşincisi hukuk devleti olmanın gereği, demokrasinin şartı, savunma hakkının vazgeçilmezi; sonuncunun hak olması için anketin bir sonucu doğurabilmesi gerekir. Vergi mükellefine bir hak verilecekse verilebilecek en önemli hak “önyargısız bir muamele”dir.

Hukuk devleti demek, hata yapan devlet de olsa ne pahasına olursa olsun hatayı düzelterken devlet demektir. Korunamayan hak, hak olamayacağı gibi temenniler de hak olamaz. Vergi hukukunda devletin her şeyden önce zaten yapması gereken görevlerini, mükellefin hakkı olduğu anlayışından kurtulması gerekir. Mükellefin hakkı, devletin görevi ile sınırlı olamaz.

Vergi hukukunun vergi mükelleflerinin haklarını haleldar eden en önemli sorun önyargıdır. Tüm mükelleflerin, potansiyel vergi kaçakçısı olduğu önyargısından kurtulması gerekir. Bu önyargı öyle bir hal almıştır ki vergi mahkemelerinde hatta ceza mahkemelerinde bile artık suçsuzluk ispat edilmeye çalışılır olmuştur.

İspat hukuku sağlam temellere bağlanamamış bir hukuk alanının

gelişmesi mümkün değildir. Herkes iddiasını ispat ile yükümlü iken ispat yükünün vergi mükellefi üzerine yıkılmasından vazgeçilmesi, “şüpheden devlet yararlanır” önyargısının terk edilmesi gerekir. Şahit delili elinden alınan mükellef, olmayanın olmadığını ispata zorlanmaktadır. Vergi ceza yargılamasında bile artık “şüpheden sanık yararlanır” ilkesi terk edilmiştir. Devletin koskoca memuru bir

şey var, diyorsa bir şey vardır önyargısından kurtulmak gerekir. Her mükellef zaten vergi kaçırmıştır önyargısı, mükellefin tüm haklarını ortadan kaldırmaktadır. Mükellefin ihtiyacı olan tek hak, önyargsız bir muameleden başka bir şey değildir. İşte önyargsız muamele için gerekli mükellef hakları:

1. Aksi vergi idaresince ispatlanamadığı sürece vergi mükellefi tüm vergisel ödevlerini tam ve eksiksiz yapmış sayılır.

2. Geçmişe yönelik hiçbir yükümlülük getirilemez.

3. Kanunda açıkça aksine hüküm yok ise vergi mükellefi veya usulüne uygun yetkilendirilmiş avukat veya mali müşavir vekili kendisi ile ilgili vergi idaresindeki her türlü belgeyi inceleyebilir veya örnek alabilir. Bu talep, vergi idaresince yerine getirilmesini imkânsız kılan bir sebep yok ise derhal yerine getirilir; talep derhal yerine getirilmez ise idare, talebin neden yerine getirilmediğine dair yazılı bir belgeyi vergi mükellefine veya vekiline verir.

4. Vergi mükellefinin faaliyetini engelleyici veya kısıtlayıcı ihtiyati tedbir alınamaz.

5. İhtiyati tedbirlerin haksız olması halinde, haksız tedbir nedeniyle uğranılan zararlar idarece karşılanır ve istem halinde bu durumu uygun ilan vasıtasıyla vergi mükellefinin itibarını tesis edecek surette duyurur.

6. Vergi mükellefinin hukukunu etkileyecek her türlü muamele ile ilgili sahip olduğu haklar ile bu muameleye karşı başvuru yolları mükellefe bildirilir.

7. Vergi incelemesine tabi tutulan vergi mükellefinin, hakkında düzenlenen inceleme raporunu vergi dairesine gönderilmeden önce inceleyebilir ve varsa hatalı bilgileri düzelttirebilir.

8. İnceleme ve yoklama işlemleri sırasında vergi mükellefinin faaliyetlerinin etkilenmemesi için gerekli özen gösterilir.

9. Vergi mükellefi iddiasını ispat etmek için yemin hariç her türlü delile dayanabilir.

10. Vergi mükellefi inceleme tutanakları dahil her türlü beyanına ihtiraz-i kayıt koyabilir. Hatalı beyanlarını zamanaşımı süresinde her zaman düzeltebilir.

11. Aynı durumda olan başka bir vergi mükellefine uygulanan bir takdir hakkının aynen kendisine de uygulanmasını talep edebilir. Vergi idaresinin talep tarihinden sonraki diğer mükellef ile ilgili takdir hakkını değiştirmesi bu talebin yerine getirilmesine engel değildir.

12. Her türlü bilgi, ifade veya inceleme tutanaklarında kişilerin kendisi veya başkası aleyhine beyanları tek başına tarhiyata veya cezalandırmaya esas alınamaz.

13. Yersiz veya fazla verginin iadesinde talep halinde mükellefe faiz ödenir. İade edilecek verginin tahsilatının vergi idaresince cebren yapılmış olması halinde ödenecek faiz oranı gecikme zammı oranından az olamaz.

14. Talep etmese bile, vergi mükellefinin ayrı yazılı bir feragati olmadığı sürece, lehine olan hakları talep edilmiş sayılır.

15. Mükellef haklarından toplu olarak feragat edemez. Bir haktan feragat, ancak vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesinin müdürü huzurunda kendi el yazısı ile düzenleyip imzalayacağı belge ile yapılabilir.

“Vergi, anayasal bir ödevdir. Toplumsal sözleşmenin bir gereğidir. Vergi hukuku aynı zamanda bir ceza hukukudur. Verginin yasallığı ilkesi, cezaların yasallığı ilkesi ile kardeş gibidir. Kanunsuz suç ve vergi olamaz.”

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN DENETİME İLİŞKİN YAKLAŞIMINA GENEL BİR BAKIŞ

Av. Münir Hakan ERİŞ / İzmir Barosu Üyesi

Giriş

01/01/1957 tarihinde yürürlüğe giren ve elli yılı aşkın süredir yürürlükteki 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, yerini - tamamina yakın- hükümleri 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan (6102 sayılı) Yeni Türk Ticaret Kanun'una¹ bırakacaktır.

Halen yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu, hazırlandığı ve uygulamaya konulduğu dönemin kabul gören ilke ve uygulamalarını iyi bir şekilde yansıtan; sorunlara çağdaş, güvenilir ve uygulanabilir çözümler sunan; ülkemizin ihtiyaçlarını karşılayan, menfaatler dengesini hak ve adalet prensiplerine uygun bir şekilde oluşturan, modern bir kanun olarak bilinmektedir².

Ancak kanunun uygulandığı zaman diliminde, küresel çapta oldukça büyük değişiklikler oluşmuştur. Avrupa Birliği'nin kuruluşu, NAFTA gibi ekonomik birliklerin yaygınlaşması, Türkiye'nin tam üyelik müzakerelerinin başlaması, çeşitli teknolojik gelişmeler ve internetin yaygınlaşması, ülkemizin uluslararası ticaretin bir parçası olmayı benimsemesi gibi gelişmeler, bahsedilen büyük değişikliklere örnek verilebilir.

Ticari hayatın bütünü de etkileyen bu değişikliklerin bir yansıması olarak özellikle 1990'lardan itibaren, şirket yönetimi anlayışı değişmeye başlamış ve "Kurumsal Şirket Yönetimi"³, şirket

faaliyetlerinin sadece ortaklarını/paydaşlarını ilgilendirdiğine dair anlayışın terk edildiği "Paydaş Yaklaşımı" gibi kavramlar ortaya çıkmıştır. Bu kavramların önemi, özellikle muhasebe hilelerine dayalı şirket iflaslarının önüne geçilmesi, güvenin tesisi gibi temel çabaların başarıya ulaşmasında görülmeye başlanmıştır.

Bu çalışmada, yukarıda bahsedilen kavramlarla ifade edilen ilkelerinin gerçekleşmesi açısından önemli yer tutacak olan "Bağımsız Denetim"e ilişkin Yeni Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin kısa bir değerlendirmesi yapılmıştır.

1. Bağımsız Denetim Kavramı

Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu, denetimi şirket organlarından birisi olarak faaliyet gösteren denetçilere bırakmıştır. Çoğunlukla konularında uzman ve hatta yerine getirecekleri faaliyet hakkında yeterli bilgisi dahi olması aranmayan kişilerden oluşan bu organ, uygulamada yönetim organını da oluşturan genel kurul (veya ortaklar kurulu) iradesine paralel faaliyet göstermek veya yönetimin arzusu çerçevesinde kanaat bildirmek gibi zaafılar göstermektedir. Bahsedilen durum ise ticari hayatın vazgeçilmez unsurlarından olan sermaye şirketlerinin gerçek mali durumunun, şirket paydaşları⁴ tarafından anlaşılmasına engel olabilmektedir. Bu tip olumsuzlukların önüne geçilebilmesi için Yeni Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerinin denetiminde "Bağımsız Denetim" esasları benimsenmiştir.

Bağımsız denetim: "Sermaye şirketi ile organik bağı bulunmayan, yani sermaye şirketinin organı olmayan, yansız ve uzman denetçi

1 Kanun metni için bkz. 14.02.2011 gün ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

2 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun bahsedilen ve sair özellikleri açısından bkz. (6102 sayılı) Yeni Türk Ticaret Kanununun Genel Gerekçesi. Yeni Türk Ticaret Kanunu, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s. 83 vd.

3 Kurumsal yönetimin ortaya çıkışı ve temel düşünce yapısına ilişkin açıklamalar için bkz. Pulaşlı, Hasan: Corporate Governance - Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model- Ankara 2003, s. 1 vd.; Tuzcu, Arcan: Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı -İMKB 100 Örneği- Ankara 2004, s. 15 vd.; Paslı, Hasan: Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, İstanbul 2004, s. 9 vd; <http://www.tusiad.org.tr/bilgi-merkezi/raporlar/kurumsal-yonetim->

ilkeleri/ (erişim tarihi: 14.11.2011).

4 Çalışmada kullanılan şirket paydaşları deyimiyle ifade edilmek istenene hususa dair açıklama için bkz. dipnot 5.

tarafından kesin bir sonuç ile birlikte inceleme sonuçları bir raporla belirlenmiş bulunan sürekli denetim⁵ olarak tanımlanabilir.

2. Bağımsız Denetimin Amacı

Genel bir yaklaşımla bağımsız denetimin amacı: Kurumsal yönetime ilişkin prensiplerin, ticaret ortaklıklarından oluşan düzen açısından yaygınlaştırılması ve giderek hâkim kılınması olarak kabul edilebilir.

Bu amaç; kurumsal yönetim ilkelerinin, hisse senetleri borsada işlem görmeyen (halka açık olmayan veya başka bir deyişle kapalı) sermaye şirketlerinde de hayata geçirilmesi⁶ ve şirket paydaşları ile şirket yönetimi arasında oluşan ve zaman zaman menfaat çatışmasına dönüşebilen⁷ ilişkinin düzene bağlanması olarak kabul edilebilir.

Nitekim, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun denetlemeye ilişkin bölümünün genel gerekçesinde bu durum: "Yeni hükümlerle kurumsal yönetim ve dürüst resim ilkeleri (m. 515) bağlamında tam bir denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla pay sahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulması amaçlanmıştır" şeklinde ifade edilmektedir.

3. Bağımsız Denetimin Genel Niteliği

Yeni Türk Ticaret Kanunu düzeninde bağımsız denetimin temel niteliği, denetlemeye ilişkin bölümün genel gerekçesinde, "muasebenin sürekli denetimi" olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetimde, yapılan işlemlerin sürekli ve aşama aşama kontrolü esastır⁸.

Diğer yandan, bağımsız denetimden yararlananlar, temelde şirket paydaşlarıdır⁹. Bu yönü ile bağımsız denetim kamusal niteliktedir (Ancak bağımsız denetim, vergi menfaati açısından bir kısım olumlu sonuçlar içermekle birlikte, onunla ilgili değildir. Zira vergi menfaati, vergi denetimleri ile korunmaktadır¹⁰).



Bağımsız denetimin amacı: Kurumsal yönetime ilişkin prensiplerin, ticaret ortaklıklarından oluşan düzen açısından yaygınlaştırılması ve giderek hâkim kılınması olarak kabul edilebilir.



Nitekim, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinde, denetçilerin tüzel kişiliği olan bir üst kurum kurulup faaliyete geçene değin, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetleneceği düzenlenmiştir. Böylece denetçilerin kamu gözetimi¹¹ altında faaliyet göstermeleri amaçlanmıştır.

4. Bağımsız Denetimde Temel İlkeler

Genel olarak değinmek gerekirse yeni Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetime ilişkin temel ilkelerini beş ana başlık altında toplamak mümkündür¹². Bunlar:

- (i) Denetçinin her yıl seçilmesi ilkesi (m. 399/1),
- (ii) Denetçinin teminat altında faaliyet göstermesi ilkesi (m. 399/2),
- (iii) Denetim görevinin bırakılamayacağı ilkesi (m. 399/8),
- (iv) Denetlenmemiş finansal tablonun yokluğu (düzenlenmemiş sayılması) ilkesi (m. 397/2, 403/5),
- (v) Olumsuz görüş almış veya görüş verilmekten kaçınılmış finansal tabloların batıl (geçersiz) sayılması ilkesi (m. 403/5) olarak gruplandırılabilir.

5 Tanım için bkz. Tekinalp, s. 315.

6 Hisse senetleri borsada işlem gören şirketlere ilişkin düzenlemeler, Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında olup, bu çalışmada değinilmemiştir.

7 Altay, Anlam: Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketim -İş Dünyasında Yeni Bir Perde Açılıyor- Deloitte Yayınları, İstanbul Nisan 2011, s. 15 vd.

8 Tekinalp, s. 315.

9 Bkz. dipn. 5.

10 Altay, s. 15; Tekinalp, s. 315.

11 Bu noktada gözetimden anlaşılması gereken, öğretilerde: "Denetime müdahale etmeden, denetimin sürekli, işlemlerin gelişmesi aşamalarına göre yapılıp yapılmadığının, standartlara ve kanun hükümlerine paralel olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi" olarak tanımlanmaktadır. Tekinalp, s. 316.

12 Tekinalp, s. 314-315.

Bahsedilen ilkeler aynı zamanda bağımsız denetimin genel çerçevesini, fonksiyonlarını ve güvencelerini de ifade etmektedir. Bu sayede, denetim görevinin; herhangi bir baskı altında kalmadan, kanunda ve denetimle ilgili sair mevzuatta öngörülen ilkelerin gereklerine uygun şekilde yerine getirilebileceği bir ortama kavuşturulmak istendiği sonucuna varılmaktadır.

4. Bağımsız Denetimin Yerine Getirilmesinde Temel Yapı

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimin yerine getirilmesi için öngörülen temel yapı, ortakları ancak yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bağımsız denetleme kuruluşları şeklinde ifade edilmektedir (m. 400/1). Ancak kanunun bahsedilen hükmü, orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerin¹³, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebileceği (ekonomik sebeplere dayalı olduğu düşünülen¹⁴) bir istisnaya da yer vermiştir.

Bahsedilen durum, kanun koyucunun arzusunun, bağımsız denetlemenin kurumlaşması olduğu sonucunu doğurmaktadır. Nitekim, kanunda öngörülen yapısı ve fonksiyonları itibarıyla bağımsız denetimin -hakkıyla- yerine getirilmesi, sermayedarlardan değil, alanlarında uzman denetçi “ortaklardan” oluşan bir ekibin çalışmasını gerekli kılmaktadır¹⁵.

5. Bağımsız Denetimin Yerine Getirilmesindeki Standart

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun öngördüğü prensiplere göre denetim,

uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları’na göre yapılacaktır (m. 397/1). Denetim faaliyetinin gereği olarak denetlenenlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı da saptanacaktır (m. 398/1). Türkiye Muhasebe Standartları ise, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenecektir (Geçici m. 1).

Bahsedilen düzenlemeler, kanun koyucunun ülkemiz ticari hayatındaki denetimin, uluslararası alana entegrasyonuna verdiği değerin işareti açısından da önem taşımaktadır.

Sonuç

Yeni Türk Ticaret Kanunu, ticari hayatın önemli aktörlerinden olan sermaye şirketlerinin denetiminde, uluslararası alanda kabul görmüş bir denetimin sağlanmasına imkân verecek yeni düzenlemeleri de hayata geçirecektir.

Bu düzenlemeler, kurumsal yönetime ilişkin ilkelerin ülkemizde faaliyet gösteren tüm ticaret şirketleri tarafından benimsenmesi ve uygulaması/hayata geçirilmesi arzusunun yansımaları olarak kabul edilebilir.

Özellikle anonim şirketlerin finansal tablolarına hakim kılınmaya çalışıldığı anlaşılan “dürüst resim” ilkesinin gereği olarak yapılacak denetimlerde: Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkartılması gerektiğine ilişkin açık kanun hükmü (m. 515) karşısında, bağımsız denetim faaliyetinin önemi daha da artmaktadır. Bu faaliyetin kanun koyucunun aradığı şekilde yerine getirilmesi, salt denetlenen şirket açısından değil, dolaylı etkisi nedeni ile kamunun menfaatini ilgilendirmektedir.

13 Ölçeklerine göre işletmeleri tanımlayan ölçütler, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşleri alınarak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenecektir (Yeni TTK m. 1522).

14 Tekinalp, s. 316.

15 Öğretide Tekinalp, Kanunda Bağımsız Denetleme Kuruluşlarını kurabilecek kişileri “ortak” şeklinde isimlendirilmesinin tesadüfi olmadığına işaret ettikten sonra, Yeni Türk Ticaret Kanunun yürürlüğe girme aşamasında olduğumuz bu devrede, makul bir süre içinde “şirketleşmenin becerilememesi” halinde, Türk Denetleme Pazarının, AB kökenli denetim firmalarının istilasına uğrayabileceği endişesini -haklı olarak- dile getirmektedir. Tekinalp, s. 317.

GAYRİMENKUL SATIŞLARINDA HARÇ MATRAHININ TESPİTİ

Erkan GÜRBOĞA / YMM

I- Genel Bilgi

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesinde, gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden, kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanacağı; tapuda yapılan işlemde sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harcın ikmalen veya re'sen tarh edileceği hükme bağlanmıştır. Bu yazımızda harç matrahının tespitinde dikkate alınması gereken hususlar ele alınacaktır.

II- Harç Matrahının Tespitinde Gerçek Alım Satım Bedeli Dikkate Alınacaktır

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesiyle gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı tahsil edilmesi esasına geçilmiştir. Bu düzenleme, münhasıran gayrimenkul devir ve iktisaplarına yönelik olduğundan, (4) sayılı tarifenin diğer bentlerine göre yapılacak tapu işlemlerinde ilgili bentte gösterilen değer üzerinden tapu harcı hesaplanacaktır.

Bu itibarla, 06/06/2008 tarihinden itibaren, yapılacak gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedelinin tapu işlemine yansıtılmadığının tespit edilmesi halinde, alıcı ve satıcı adına cezalı tarhiyat yapılacaktır. Tapuda işlem yapıldıktan sonra, harcın gerçek alım-satım bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden beyan edilip ödendiğinin tespiti halinde, aradaki farka isabet eden harç, % 25 oranında vergi ziyai cezası ile birlikte tahsil edilecektir.

Alıcı ve satıcıların cezalı tarhiyatla karşılaşmamları için, tapuda yapılacak gayrimenkul devir ve iktisap işlemlerinde gerçek

alım-satım bedelinin beyan edilmesine özen göstermeleri gerekmektedir.

Kanun hükmü uyarınca, gayrimenkul devir ve iktisaplarında, gerçek alım-satım bedelinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına dayalı tarhiyat yapılamayacaktır.

Diğer taraftan 5838 sayılı Kanun'la Harçlar Kanunu'nda yapılan düzenleme ile kat irtifakı tesis edilmiş gayrimenkullerin devir ve iktisabında tapu harcının, gayrimenkulün emlak vergisi değerinden az olmamak üzere devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanmasına yönelik uygulamaya açıklık kazandırılmıştır.

Örnek: (A) şahsı, üzerinde kat irtifakı kurulmuş gayrimenkulün 3 no.lu bağımsız bölümünü (B) şahsından 90.000.-TL bedelle satın almıştır. Söz konusu bağımsız bölüme isabet eden arsa payının emlak vergisi değeri 20.000.-TL'dir.

Burada tapu harcı, alım-satım konu gayrimenkulün emlak vergisi değeri üzerinden değil, devir ve iktisap edilen gayrimenkul için ödenen 90.000.-TL üzerinden tahsil edilecektir.

III- Harç Matrahına Katma Değer Vergisi Dahil Edilmeyecektir

Harç matrahının nasıl oluştuğu Harçlar Kanunu'nun 63'ncü maddesinde açıkça belirtilmiş olmasına karşın uygulamada katma değer vergisi mükelleflerinden yapılan gayrimenkul alımlarında katma değer vergisi dahil toplam bedel üzerinden harcın hesaplandığı görülmektedir. Oysa 07.10.2007 tarih ve 1997/5 sayılı Harçlar Kanunu İç Genelgesi'nde tapu harcı matrahının tespitinde katma değer vergisinin dikkate alınmaması gerektiği belirtilmiş olup söz konusu genelgenin tam metni aşağıya alınmıştır.

"Bakanlığımıza çeşitli kamu kuruluşlarından intikal eden yazılarda, ihale yolu ile satılan gayrimenkullerin tapu harcı matrahının

tesbitinde satış bedeline katma değer vergisinin ilave edilip edilmeyeceği sorulmaktadır.

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifenin 20/a maddesinde, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulun devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şüyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 48 oranında tapu harcı aranılacağı hükme bağlanmıştır.

Bakanlığımızın bugüne kadarki tatbikatında, ihale yolu ile yapılan satışlarda, gayrimenkullün satış bedeline katma değer vergisi ilave edilmek suretiyle bulunan değer üzerinden tapu harcı hesaplanması yönünde uygulamaya yön verilmiştir.

Ancak Harçlar Kanunu'nun yukarıda zikredilen maddesinde harcın gayrimenkulün devir ve iktisap bedeli, emlak vergi değeri, cebri icra halinde satış bedeli ve takdir edilen istimlak bedeli üzerinden hesaplanması öngörülmektedir. Harcın matrahı olarak sayılan sözkonusu tutarlar katma değer vergisini içermemektedir. Ayrıca, ihale kararları ile ilgili damga vergisi ve noter harçları için Bakanlığımızca sürdürülen benzeri uygulama ihtilaf konusu yapılmış ve sözkonusu ihtilaflar yargı organlarınca KDV'nin üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı gerekçesiyle sürekli hale gelen kararları karşısında, 30 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile ihale kararları ile ilgili damga vergisinin ve noter harçlarının matrahına KDV'nin dahil edilmemesi benimsenmiştir. Bu durumda, ihale makamının aldığı ihale kararının damga vergisi katma değer vergisiz matrah üzerinden, tapu harcı ise katma değer vergili matrah üzerinden hesaplanmak durumunda kalmaktadır.

Bu nedenle, tapu harcı matrahının tespitinde katma değer vergisinin dikkate alınmaması yönünde uygulamaya yön verilmesi uygun görülmüştür.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin yukarıdaki esaslara göre yapılmasını rica ederim”

Keza Maliye Bakanlığınca verilen 10.07.2008 tarih ve B.07.1. GİB.0.02.63 /6369-1123 /69618 sayılı özelgede aynı konuya yer verilmiş olup özelge aşağıya alınmıştır.

“ **Tapu harcı matrahının tespitinde gerçek alım satım bedelinin dikkate alınması ve bu bedele katma değer vergisinin dahil edilmemesi gerekir.** ”

“İlgide kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden, katma değer vergisine tabi gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcı matrahına katma değer vergisinin dahil olup olmadığı hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesinde, gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacağı; tapuda yapılan işlemde sonra emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harcın ikmalen veya re'sen tarh edileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 07/10/1997 tarihli ve 1997/5 sayılı Harçlar Kanunu İç Genelgesinde tapu harcı matrahının tespitinde katma değer vergisinin dikkate alınmaması gerektiği açıklanmıştır.

Buna göre, katma değer vergisine tabi gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcı matrahına katma değer vergisi dahil edilmeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

IV- Sonuç

Harçlar Kanunu'un 63'ncü maddesine göre; tapu harcı matrahının tespitinde gerçek alım satım bedelinin dikkate alınması ve bu bedele katma değer vergisinin dahil edilmemesi gerekir.

KURUMSALLAŞMA

Naciye KURTULUŞ

Kurumsallaşma; bir şirketin faaliyetlerini sürdürmesinde, çalışanların kişisel yöntemlerine bağlı olmadan, şirketin kendi yöntemleri ile yönetilmesi ve çalışanların ayrılması durumunda işlerin aksamadan yürümesini sağlayan yapı ve süreçlerin oluşturulmasıdır.

Dünyada ve Türkiye’de şirketlerin büyük bir kısmı bir veya birkaç kişi tarafından kurulan, stratejik planlama yapılmadan günün şartları doğrultusunda gelişen ve ilerleyen zamanlarda aile üyelerinin de katıldığı şirketlerdir. Söz konusu şirketlerde kurumsallaşma ihtiyacı şirketlerin büyümesi ile daha da artmaktadır.

Şirketlerin büyümeleri ile birlikte sürdürülebilir olmaları için şirket faaliyetleri bir sistematığa oturtulmalı ve makul ölçüde kurumsallaşma yolunda ilerlenmelidir.

Kişiyi bağımlı yapıdan sistemsal yapıya geçiş için etkin işleyen yönetim kurulu ve icra yapısının oluşturulması gerekmektedir. Gerekliği takdirde Yönetim Kurulu tarafından Denetim Komitesi, Risk Yönetimi Komitesi, Ücretlendirme Komitesi gibi komiteler oluşturulabilir. Ortaklar ve/veya Yönetim Kurulu, yetkilerini pozisyonların gerektirdiği sorumluluklarla paralel bir şekilde icrada görevli yöneticilere devretmelidir.

Kurumsallaşmanın en önemli unsurlarından biri, denetlenebilir ortamın yani iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır. Kurumsallaşma ihtiyacı, pay sahipleri kontrol yetkisini profesyonellere devretmeye hazırlandıkları zaman ortaya çıkar. Ortakların/Yönetim Kurulu’nun yetkiyi devrettiği profesyonellerin şirketi, şirket menfaatlerini gözeterek şekilde ve şirket prosedürleri doğrultusunda yönetmelerini sağlayacak kontroller tesis edilmelidir. Etkin bir iç kontrol sisteminden söz edebilmek için en azından süreçlerin kontrolleri içerecek şekilde dokümanite edilmesi, bütçe/finansal raporlama sisteminin oluşturulması, bir süreci baştan sona aynı personelin gerçekleştirmesini engelleyecek görevler ayrılığının tesis edilmesi, yetki limitlerinin görev ve sorumluluklar doğrultusunda belirlenmesi gerekmektedir. Şirketlerde iç

kontrollerin etkinliği; operasyonların verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve politika ve prosedürlere uygunluğun sağlanmasında önemli rol oynamaktadır.

Şirketlerde yetki delegasyonunun yapılmaması, yetkilerin belirli üst seviyelerde toplanmasına ve üst seviyelerde yoğun işlem kontrolü gerçekleştirilmesine sebebiyet vermektedir. Bu durum, gerçekleştirilen kontrollerin etkinliğini de azaltmaktadır. Kurumsal bir yapıda, yetkiler ve yetki devrinin sınırları net bir şekilde belirlenmeli ve yetki/onay matrisleri oluşturulmalıdır. Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ve riski göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Yetki devrinin yapılabilmesi için şirket bünyesinde optimum seviyede iç kontrol sisteminin tasarlanmış ve kontrollerin uygulamaya alınmış olması gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin etkin işleyişinin devamının sağlanması için iç denetim mekanizmasının oluşturulması gerekmektedir. İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. İç denetim birimi, hissedarlara ve paydaşlara etkin iç kontrol sisteminin varlığına ilişkin güvence vermektedir. İç denetim birimi, faaliyetlerini tarafsız ve bağımsız bir şekilde gerçekleştirebilmek için organizasyon içerisinde Yönetim Kurulu’na veya Yönetim Kurulu bünyesinde oluşturulmuş bir Denetim Komitesi’ne bağlı olmalıdır.

Kurumsal yönetilen şirketler yatırımcıda güven oluşturduğu için finansal kaynak bulunması konusunda kurumsallaşmamış şirketlere kıyasla çok daha avantajlı durumdadır. Kurumsal yönetim, şirket çalışanlarının ve ortakların menfaatlerini gözeterek sistemlerin kurulması ile sermayenin ve şirket varlıklarının daha verimli kullanılmasını sağlamakta ve şirket performansını artırmaktadır. Günümüzde önemli bir konu haline gelen şirket birleşme ve satın almalarında, sistemleri oturmuş ve kurumsal yönetilen şirketlerin çalışma prensipleri ve kültürleri birleşme sonrası yeni şirketin süreç ve sistemleri üzerinde daha baskın bir etkiye sahip olmaktadır.

TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE TACİR İLE ESNAF AYIRIMI

Hüseyin HAMAMCILAR / SMMM

Giriş

Türk Ticaret Kanunu'na göre tacir sayılanlar ile esnaf sayılanlar arasındaki ayırımı yapabilmek için, yürürlükteki 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda tarif ve tanımları yapılan ticarethane, ticari işletme, tacir ve esnaf ile ilgili hükümlerin ve 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'ndaki esnafa ilişkin hükümlerin ayrı ayrı incelenerek değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle de 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan ve 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uygulanmakta olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlükten kaldırılacağından, bu çalışmada, tacir ile esnaf ayırımına ilişkin hususlar eski ve yeni yasadaki hükümler dikkate alınarak yapılmıştır.

A- Ticari İşletme: (6762 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre)

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesine göre ticari işletme; ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler olarak sayılmış, tesisat, kiracılık hakkı, ticaret unvanı ve diğer adlar, ihtira beratları ve markalar, bir sanata mütaallik veya bir şahsa ait model ve resimler gibi bir müessesenin işletilmesi için daimi bir tarzda tahsis olunan unsurlarda, mukavelede aksine hüküm bulunmadıkça, ticari işletmeye dahil olarak sayılmıştır.

Ticarethane ve Fabrika Sayılanlar:

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 12'nci maddesine göre;

1. Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekle sokularak satılması yahut kiraya verilmesi;
2. Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması;

3. Her çeşit imal veya inşa;
4. Madencilik;
5. Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat;
6. Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastahane ve açık satış yerlerinin işletilmesi;
7. Umumi mağazalar ve sair depo ve ambarların işletilmesi;
8. Borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık;
9. İhtimai sigortalar hariç olmak üzere sigortacılık;
10. Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak;
11. Su, gaz ve elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın;
12. Acentelik, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işleri ticarethane olarak sayılmıştır.

B- Ticari İşletme: (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesine göre ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme olarak tanımlanmıştır.

Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterilir.

Ticari işletme, içerdği malvarlığı unsurlarının devri için zorunlu tasarruf işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasına gerek olmaksızın

bir bütün halinde devredilebilir ve diğer hukuki işlemlere konu olabilir. Aksi öngörülmemişse devir sözleşmesinin duran malvarlığını, işletme değerini, kiracılık hakkını, ticaret unvanı ile diğer fikrî mülkiyet haklarını ve sürekli olarak işletmeye özgülenen malvarlığı unsurlarını içerdiği kabul olunur. Bu devir sözleşmesiyle ticari işletmeyi bir bütün halinde konu alan diğer sözleşmeler yazılı olarak yapılır, ticaret siciline tescil ve ilan edilir, hükmü bulunmaktadır.

Her iki yasadaki ticari işletmeye ilişkin hükümler incelendiğinde, eski yasada ticari işletme tanım ve kavramı daha dar bir şekilde ifade edilmiş iken, yeni yasada ise kapsamın genişletildiği ve özellikle de esnaf işletmesi için öngörülen sınır ve bu sınırı aşma düzeyi ile ilgili düzenlemenin bu madde içerisinde yapıldığı görülmüştür.

C- Tacir: (6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre)

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 14'ncü maddesine göre tacirin tanımı: "Bir ticari işletmeyi, kısmen dahi olsa kendi adına işleten kimseye tacir denir şeklinde yapılmıştır. Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo ve sair ilan vasıtalarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline kaydettirerek keyfiyeti ilan etmiş olan kimse fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır. Bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına (ortak sıfatıyla) muamelelerde bulunan kimse, hüsnüniyet sahibi üçüncü şahıslara karşı tacir gibi mesul olur." şeklinde tanım yapılmıştır.

Yasanın 15. maddesinde küçük ve mahcurlar "Küçük ve mahcurlara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten veli ve vasi, tacir sayılmaz. Tacir sıfatı, temsil edilene aittir. Şu kadar ki; kanuni mümessil ceza hükümleri bakımından tacir gibi mesul olur." şeklinde tarif edilmiş, ayrıca 16. maddesinde ticaretten menedilenler "Şahsi halleri veya yaptığı işlerin mahiyeti yahut meslek ve vazifeleri itibarıyla kanuni veya kazai bir yasağa aykırı olarak veyahut başka bir şahsın

iznine veya resmi bir makamın ruhsatına lüzum olup da izin veya ruhsatname almadan bir ticari işletmeyi işleten kimse de tacir sayılmıştır.

D- Tacir: (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 12 nci maddesine göre tacir olarak gerçek kişilerin tanımı ve tarifi şöyle yapılmıştır:

1. Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.

2. Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.

3. Bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur." şeklinde yapılmıştır.,

Yasanın 13. maddesinde küçük ve kısıtlıların tanımı "(1) Küçük ve kısıtlılara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten yasal temsilci, tacir sayılmaz. Tacir sıfatı, temsil edilene aittir. Ancak, yasal temsilci ceza hükümlerinin uygulanması yönünden tacir

gibi sorumlu olur.

Yasanın 14. maddesinde ticaret yapmaktan menedilenlerin "(1) Kişisel durumları ya da yaptığı işlerin niteliği nedeniyle yahut meslek ve görevleri dolayısıyla, kanundan veya bir yargı kararından doğan bir yasağa aykırı bir şekilde ya da başka bir kişinin veya resmî bir makamın iznine gerek olmasına rağmen izin veya onay almadan bir ticari işletmeyi işleten kişi de tacir sayılır" şeklinde;

"(2) Birinci fıkraya aykırı hareketin doğurduğu hukuki, cezai ve disipline ilişkin sorumluluk saklıdır." şeklinde yer aldıkları görülmüştür.



Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır,

**Bakanlar
Kurulunca
çıkarılacak
kararnamede
gösterilir.**



Her iki yasadaki tacir tanımına ilişkin hükümler incelendiğinde, eski yasadaki tacir tanım ve kavramı ile yeni yasadaki tanım ve kapsamda belirgin bir farklılığın bulunmadığı, hemen hemen aynı hükümlerin yer aldığı görülmüştür.

E- Esnaf: (6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre)

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 17'nci maddesine göre esnaf, "İster gezici olsunlar, ister bir dükkânda veya bir sokağın muayyen yerlerinde sabit bulunsunlar, iktisadi faaliyeti nakdi sermayesinden ziyade bedenî çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret sahipleri tacir değildirler. Şu kadar ki; tacirlere mahsus hükümlerden bu kanunun 22 ve 55'inci maddeleriyle Medeni Kanun'un 864'üncü maddesinin ikinci fıkrası hükümleri bunlar hakkında da tatbik olunur" şeklinde tanımlanmıştır.

F- Esnaf: (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 15'nci maddesine göre esnaf "(1) İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11'inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır. Ancak, tacirlere özgü 20 ve 53'üncü maddeler ile Türk Medenî Kanunu'nun 950'nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü bunlara da uygulanır." şeklinde yer almıştır.

Her iki yasadaki esnaf tanımına ilişkin hükümler incelendiğinde, eski yasadaki tacir tanım ve kavramı ile yeni yasadaki tanım ve kapsamda belirgin bir farklılığın bulunmadığı, ancak eski yasada tacir ve esnaf ayırımına ilişkin kararnamenin 1463. maddeye göre çıkarılacağı hüküm altına alınmış iken, yeni yasada sınırlamanın belirlenmesine ilişkin düzenlemenin 11. maddeye göre çıkarılacak kararnameye göre yapılması öngörülmüştür.

Yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğinden ve tacir ile esnaf ayırımına ilişkin düzenlemelerin de bu tarihten sonra yapılacağı dikkate alınarak yürürlükteki 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre uygulanmakta olan hükümler doğrultusunda tacir ve esnaf ayırımına ilişkin bilgiler doğrultusunda değerlendirme yapılmıştır.

Değerlendirme:

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 14. maddesine göre tacir

sayılanlar ile 17. maddesine göre esnaf sayılanların ayırımının yapılabilmesi için 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1463'üncü maddesi gereğince, "Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayicinin Ayırımına İlişkin Karar"ın yürürlüğe konulması; Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu'nun kararına dayanan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın 8/6/2007 tarihli ve 2051 sayılı yazısı üzerine, Bakanlar Kurulunca 18/6/2007 tarihinde kararlaştırılmış ve Bakanlar Kurulu'nun 2007/12362 sayılı kararı 21 Temmuz 2007 tarih ve 26589 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bakanlar Kurulu tarafından alınmış bulunan bu karar gereğince, esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dahil olup esnaf ve sanatkâr sayılmak, esnaf ve sanatkar siciline ve dolayısıyla esnaf ve sanatkârlar odalarına kaydedilmek için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiş olan hadlerin tutarı, esnaf ve sanatkâr siciline kayıtlı iken daha sonraki yıllarda yıllık alış veya satış tutarları ya da gayri safi iş hasılatı, esnaf ve sanatkâr sayılma hadlerini aşanlar ile bunların dışında kalanların durumu hakkında bilgilendirme yapabilmek için öncelikle esnaf ve sanatkarların tabi oldukları yasa hakkında da bilgi verilmesi gerekmektedir.

5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre esnaf ve sanatkâr: "İster gezici ister sabit bir mekânda bulunsun, Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunca belirlenen esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedenî çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabı esasına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunan meslek ve sanat sahibi kimseleri" olarak tanımlamıştır.

"Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu"

yasanın 63'üncü maddesinde yer alan "Esnaf ve sanatkâr meslek kollarını belirlemek ve yıllık gayri safi gelirleri ve bölgelerin özelliklerine göre esnaf ve sanatkârlar ile tacir ve sanayicinin ayırımını yapmak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1463'üncü maddesinde Bakanlar Kurulunca çıkarılması öngörülen karar taslağını hazırlayarak Bakanlığa sunmak üzere; bakanlık müsteşarı veya ilgili müsteşar yardımcısının başkanlığında, bakanlık, maliye, millî eğitim, çalışma ve sosyal güvenlik bakanlıklarının ilgili

genel müdürleri ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bir temsilcisi ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ni temsilen katılan bir temsilci ve Konfederasyon'u temsilen katılan bir temsilciden oluşan Esnaf ve Sanatkar ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. Kurulun sekretarya hizmetleri Genel Müdürlük tarafından yürütülür."

hükümü gereğince; 13 Haziran 2007 tarih ve 26551 sayılı Resmi Gazete'de Esnaf ve Sanatkar ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu yayımlanmış, Bakanlar Kurulu'nun 2007/12362 sayılı kararı da 21 Temmuz 2007 tarih ve 26589 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararına göre; esnaf ve sanatkar meslek kollarına dahil olup,

1- Ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedeni çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olanlar,

2- Basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabına göre deftere tabi olanlar,

3- Vergiden muaf bulunanlar;

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan nakdi limitlerin yarısını, (2) numaralı bendinde yazılı nakdi limitin tamamını aşmayanların esnaf ve sanatkar sayılmaları ile esnaf ve sanatkar siciline ve dolayısıyla esnaf ve sanatkarlar odalarına kaydedilmeleri kararlaştırılmıştır.

Bu durumda, Bakanlar Kurulu kararı gereğince tacir ve esnaf ayırımını yapabilmek için 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 177'nci maddesi hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın; BİRİNCİ SİNİFTÜCCARLAR başlıklı 177. maddesinin birinci fıkrasının (1) (2) ve (3) numaraları şöyledir:

Aşağıda yazılı tüccarlar 1. sınıfa dahildirler:

1- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı (2011 yılı için 129.000.-TL) veya satışlarının tutarı (2011 yılı için 180.000.-TL) aşanlar;

2- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı (2011 yılı için 70.000.-TL) aşanlar;

3- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı (2011 yılı için 129.000.-TL) aşanlar şeklindedir.

Bu durumda;

1- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı (2011 yılı için 64.500.-TL) veya satışlarının tutarı (2011 yılı için 90.000.-TL);

2- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı (2011 yılı için 70.000.-TL);

3- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı (2011 yılı için 64.500.-TL) aşmayanların esnaf ve sanatkar sayılmaları, esnaf ve sanatkar siciline ve dolayısıyla esnaf ve sanatkarlar odalarına kaydedilmeleri gerekmektedir.

Ancak esnaf ve sanatkar siciline kayıtlı iken daha sonraki yıllarda yıllık alış veya satış tutarları ya da gayri safi iş hasılatı, esnaf ve sanatkar sayılma hadlerini aşanların kendileri istemedikçe ticaret siciline ve dolayısıyla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesindeki odalara kayıt için zorlanmaması gerektiği şeklinde bir hüküm bulunmaktadır.,

Yıllık alış veya satış tutarları ya da gayri safi iş hasılatı esnaf ve sanatkar sayılma hadlerinin altı katını aşanların yani;

1- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı (2011 yılı için 64.500.-TL x 6 katı = 387.000.- TL) veya satışlarının tutarı (2011 yılı için 90.000.-TL x 6 katı = 540.000.-TL) aşanlar

2- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı (2011 yılı için 70.000.-TL x 6 katı = 420.000.-TL) aşanlar

3- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı (2011 yılı için 64.500.-TL x 6 katı = 387.000.-TL) aşanların ise kayıtlarının, esnaf ve sanatkar sicili marifetiyle ticaret siciline aktarılması.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na istinaden birinci sınıf tacir sayılan ve bilanço esasına göre defter tutanlar ile işletme hesabına göre defter tutan ve yukarıda belirtilenlerin dışında kalanların tacir ve sanayici sayılmaları ile ticaret siciline ve dolayısıyla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin bünyesindeki odalara kaydedilmeleri, gerekmektedir

Sonuç:

Uygulanmakta olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tacir ve esnaf ayırımına ilişkin "ESNAF VE SANATKÂR İLE TACİR VE SANAYİCİYİ BELİRLEME KOORDİNASYON KURULU" ile Bakanlar Kurulu kararı doğrultusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki sınıf belirleme hadleri de dikkate alınarak hazırladığım ve ticari davalarda büyük önem arz eden tacir-esnaf ayırımına ilişkin çalışmanın değerli meslek mensuplarımıza yararlı olması ümidiyle bilgilerinize sunar, iyi çalışmalar dilerim.

Resmi Gazete Tarih : 21 Temmuz 2007

Resmi Gazete No : 26589

Karar Sayısı : 2007/12362

Ekli "Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayicinin Ayırımına İlişkin Karar"ın yürürlüğe konulması; Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunun kararına dayanan Sanayi ve Ticaret Bakanlığının 8/6/2007 tarihli ve 2051 sayılı yazısı üzerine, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1463 üncü maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 18/6/2007 tarihinde kararlaştırılmıştır.

Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayicinin Ayırımına İlişkin Karar

Esnaf ve sanatkâr ile tacir ve sanayicinin ayrımı

MADDE 1 – (1) 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 63. maddesi ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 12'nci ve 17. maddelerinin uygulaması bakımından;

a) Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunun tespit edeceği ve Resmî Gazete'de yayımlanacak esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dahil olup ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedeni çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan,

basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunanlardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan nakdi limitlerin yarısını, (2) numaralı bendinde yazılı nakdi limitin tamamını aşmayanların esnaf ve sanatkâr sayılmaları ile esnaf ve sanatkâr siciline ve dolayısıyla esnaf ve sanatkârlar odalarına kaydedilmeleri;

Ancak esnaf ve sanatkâr siciline kayıtlı iken daha sonraki yıllarda yıllık alış veya satış tutarları ya da gayri safi iş hasılatı, esnaf ve sanatkâr sayılma hadlerini aşanların kendileri istemedikçe ticaret siciline ve dolayısıyla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesindeki odalara kayıt için zorlanmaması, yıllık alış veya satış tutarları ya da gayri safi iş hasılatı esnaf ve sanatkâr sayılma hadlerinin altı katını aşanların ise kayıtlarının, esnaf ve sanatkâr sicili marifetiyle ticaret siciline aktarılması;

b) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na istinaden birinci sınıf tacir sayılan ve bilanço esasına göre defter tutanlar ile işletme hesabına göre defter tutan ve bu kararın (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalanların tacir ve sanayici sayılmaları ile ticaret siciline ve dolayısıyla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin bünyesindeki odalara kaydedilmeleri, kararlaştırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan mevzuat

MADDE 2 – (1) 25/1/1986 tarihli ve 86/10313 sayılı Kararname yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 3 – (1) Bu Karar yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 4 – (1) Bu Kararı Bakanlar Kurulu yürütür.

A) Ticari işletme

MADDE 10- (1) Türk Ticaret Kanunu'nun 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen Bakanlar Kurulu kararı çıkarılıncaya kadar yürürlükte bulunan düzenlemeler uygulanır.

VERGİDE TEBLİGAT

Engin MALAY/ SMMM

Ülkemizde tebligata ilişkin olarak genel düzenlemeler 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile hüküm altına alınmıştır; ancak vergide tebliğ usul ve esaslarını, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) düzenlemektedir.

Türk Dil Kurumu tebligat kelimesini; bildirme, haber verme olarak açıklamıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun; "tebliğ esasları" başlıklı 93'üncü maddesi;

Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmi haberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.

Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kâfidir.

(2365 sayılı Kanun'un 18'inci maddesiyle eklenen fıkra)

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetli bulunmaması gerekir). (Md.94)

Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir.

Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise tebliğ bunlara yapılır. (Md.95)

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkûm olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır. (Md.96)

Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ, o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister.

Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla da yapılabilir.

Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığı'na, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir.

Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır.

Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır. (Md.97)

Kamu idare ve müesseselerine tebliğ

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır. (Md.98)

Kapalı zarf esası

Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen özel zarflar kullanılır. (Md.99)

Bilinen adreslere tebliğ

Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır. (Md.100)

Bilinen adresler

Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;
3. İş bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;
6. (2686 sayılı Kanun'un 18'inci maddesiyle değişen fıkra) Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;
7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla);
8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır. (Md.101)

Evrakın teslimi

Tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarf posta idaresince muhatabına verilir ve keyfiyet muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderilir.

Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur.



**Muhatap
tebellüğden
imtina ederse
tebliğ edilecek
evrak önüne
bırakılmak
suretiyle tebliğ
edilir.**



Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilan yolu ile yapılır.

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.

Muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza vaz'edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur. (Md.102)

Tebliğin ilanla yapılacağı haller**Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yolu ile yapılır:**

- 1- Muhatabın adresi hiç bilinmezse;
- 2- Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse;
- 3- Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;
- 4- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa. (Md.103)

İlanın şekli**İlan aşağıdaki şekilde yapılır:**

1- İlan yazısı, tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, bir milyar liradan az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

2- İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

3- İlan ile yapılan tebliğin konusu bir milyar ile yüz milyar arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın yüz milyarı aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.

Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir. (Md.104)

İlanın muhteviyatı

İlanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle adları (Tüzel kişilerde unvanları) yazılı muhataplara aşağıdaki hususlar ihtar olunur:

1- İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya bilvekele müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri;

2- Kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı. (Md.105)

İlanın neticeleri

İlan üzerine bizzat veya bilvekele müracaat edenlere yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır.

Posta ile yapılan bu tebliğ hakkında da 100'üncü madde hükmü cari olur.

İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır. (Md.106)

Tebliğlere ait türlü hükümler**Memur vasıtasıyla tebliğ**

Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir.

Bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur. (Md.107)

Elektronik ortamda tebliğ

Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93'üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. (Md.107/A)

Hatalı tebliğler

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 veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar. (Md.108)

Tebliğ yerine geçen muameleler

Verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen muameleler hakkındaki hükümler mahfuzdur.

Diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergileri, tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunur.

Vergi karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır.

Yukarıdaki hükme riayet etmeyenlerin vergileri (251'inci madde hükmüne giren mükellefler hariç) bu kanunun umumi hükümleri dairesinde yoklama fişine dayanılarak tarh ve tebliğ olunur. (Md.109)

BEDELSİZ İHRACAT YAPANLARA DAMGA VERGİSİ SÜRPRİZİ

Güray KURŞUNOĞLU / SMMM

05.12.2008 tarih 27075 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ”de döviz kazandırıcı faaliyetler sıralanırken BEDELSİZ İHRACAT döviz kazandırıcı bir faaliyet olarak yer almadığından, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’na (Gümrük Müsteşarlığı) bağlı Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün yayımlamış olduğu 15.02.2011 tarih 4011 sayılı yazı ile bedelsiz ihracatların döviz kazandırıcı bir faaliyet olmadığından hareketle BEDELSİZ İHRACATLARDA damga vergisinin tahsil edilmesi yönünde görüş bildirilmiştir.

Gümrük idaresince Maliye Bakanlığı’ndan alınan 04.02.2011 tarih ve 10877 sayılı yazıda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun ek 2. maddesinde döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili düzenlenen kağıtların damga vergisinden müstesna olduğunun hükme bağlandığı, söz konusu istisna hükmünün “1 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ”de belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde uygulandığı, döviz kazandırıcı faaliyetlerin ihracat ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetleri kapsayacağı belirtilerek bedelsiz ihracatın bu kapsamda değerlendirilmediği belirtilmiştir. Bu doğrultuda harekete geçen Gümrük İdaresi, vergi dairelerine gönderilen yazılarla bedelsiz ihracatlar nedeniyle mükelleflerden tahsili yapılmayan damga vergilerinin tahsilini talep etmektedir.

Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan söz konusu yazı sonrası birçok firmaya Damga Vergisi aslı ve buna bağlı Vergi Ziyai Cezası tebliğ edilmiş ve edilmeye devam etmektedir.

Bilindiği üzere bedelsiz ihracat birkaç temel nedenle yapılmaktadır:

- İhracatçının daha önce ihracatını gerçekleştirmiş olduğu eşyanın evsafına uygun bulunmamasından dolayı yerine yeni bir eşyanın bedelsiz gönderilmesi;
- Tamir amacıyla makinelerin yurtdışına gönderilmesi;

- Gelecekte yapılması muhtemel ihracatlar nedeniyle potansiyel alıcılara önden numune mallar gönderilmesi;
- Malın ihracının yapılabilmesi için malla birlikte transferi şart olan ancak mallar alıcıya ulaştıktan sonra geri gelmesi öngörülen (bir kablo ihracatçısının kablolarını sardığı makaralar gibi) aksam ve parçalar.

Yukarıda sayılanlar ve benzeri faaliyetlerin “döviz kazandırmayan bir faaliyet” sayılması hakkaniyetli değildir. Zira yurtdışına numune gönderen bir ihracatçı bu vesileyle yeni pazarlara açılma, potansiyel müşterilere mallarını kabul ettirme ve ihracat yapma şansını elde etmektedir. Yurtdışına gönderilen bir makine tamir edildiğinde belki de büyük kısmı ihraç edilecek malları yeniden üretmeye başlayabilecektir. Garanti kapsamında bedelsiz bir teslim yapılarak yurtdışındaki alıcının sorunu giderildiği için ticari ilişkinin devamlılığı sağlanacak ve gelecekteki ihracatlar devam edecektir. Örnekler bu şekilde çoğaltılabilir. Görüldüğü üzere aslında şeklen bedelsiz gerçekleşen ihracatlar, büyük ölçüde asıl ihracat faaliyetinin ayrılmaz birer parçasıdır.

Netice itibarıyla ihracatçıların Damga Vergisi aslı, gecikme faizi ve Vergi Ziyai Cezası anlamında yaşamakta oldukları mağduriyetlerin giderilmesi için yasal mevzuatta yukarıda sayılan kapsamda gerçekleştirilen bedelsiz ihracatların da “döviz kazandırıcı faaliyet” sayılması hususunda gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Kaynakça:

1 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ”
İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkındaki Tebliğ”
Gümrükler Genel Müdürlüğü, 15.02.2011 tarih 4011 Sayılı yazısı

YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASINDA SON DURUM

Ali İhsan ESMEROĞLU / SMMM

1. Giriş:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası 5479 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmış bulunmaktadır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlandıkları ve öteden beri yaygın bir şekilde kullanılan bu istisnanın kaldırılmış olması, bir sürü sorunu da beraberinde getirmiş bulunmaktadır.

Makalemizde bu istisnanın kaldırılmasıyla birlikte mükelleflerin yaşadıkları sorunlar ile çözüm önerileri ele alınmaya çalışılmıştır.

2. Yatırım İndirimi İstisnasının Kaldırılmadan Önceki Şekli:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin kaldırılmadan önceki şeklinde yatırım indirimi ile ilgili olarak "Dar mükellefiyete tâbi olanlar dahil, ticarî veya ziraî kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tâbi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar" hükmü yer almakta ve günümüzde tartışmaların en önemli kısmına esas olan 19. maddenin ikinci bendindeki "Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur, hükmü yer almaktadır.

3. Yatırım İndirimi İstisnasının Kaldırılmasıyla Ortaya Çıkan Durum:

5479 sayılı Kanun ile yatırım indirimi istisnasının kaldırılması ile birlikte Gelir Vergisi Kanunu'na Geçici 69. madde eklenerek gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 01/01/2006 tarihinden sonra yapılacak yatırımlara ait yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

İdarenin bu şekilde bir düzenleme yapması mükelleflerin geçmiş yıllarda hak kazanmış oldukları bir vergi avantajının kazanç yetersizliği nedeniyle yok olmasına ve aynı zamanda yasaların geriye yürümezlik ilkesine aykırılık oluşmasına neden olmuştur.

Nitekim Anayasa Mahkemesi 15 Ekim 2009 tarihli toplantısında Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimiyle ilgili geçici 69. maddesinde yer alan 2006, 2007 ve 2008 ibarelerini iptal ederek mükelleflerin hak kaybını önleyici bir karar almıştır. Anayasa Mahkemesi söz konusu hükmün iptalini ise "Mükellefler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yılla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yılla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan

yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır,” gerekçesiyle vermiş bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin gerekçeli kararı 8 Ocak 2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış ve iptal kararının bu tarihten itibaren hüküm ifade etmiş olmasına rağmen Maliye Bakanlığı “8/1/2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi’nin 2006/95 Esas, 2009/144 sayılı Kararı, Anayasanın 153. maddesi uyarınca, 08 Ocak 2010 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, 2009 hesap döneminde (Geçici vergi dönemleri de dahil) yatırım indirimi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır,” şeklinde bir açıklama yaparak mükelleflerin 2009 yılı için mükelleflerin yatırım indirimi istisnasından yararlanmasını engellemiş bulunmaktadır. İdare bu konuda ne bir genel tebliğ ne de bir sirküler ile açıklama yapma ihtiyacı hissetmiş, sadece e-beyanname düzenleme programında bir açıklama yapmakla yetinmiştir.

Bu açıklamaya istinaden devreden yatırım indirimi istisnası bulunan mükellefler 2009 yılı beyannamelerinde üç farklı yöntem uygulamak zorunda kalmışlardır.

Bakanlığın açıklamasına göre yatırım indirimi istisnasından yararlanmamak;

İhtirazi kayıtla beyanname vererek dava açmak;

Beyanname üzerinde diğer indirim şeklinde yatırım indirimi istisnasından yararlanmak suretiyle idarenin tarhiyat yapmasını bekleyerek ilerde dava konusu yapmak.

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararına rağmen Vergi İdaresi, yatırım indirimi istisnasının uygulanmaması yönündeki ısrarını sürdürmüş ve vergileme ile ilgili bir karmaşıklık yaratmaya devam etmiştir.

4. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararından Sonra Yapılan Yasal Düzenlemeler :

Anayasa Mahkemesinin yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak süre kısıtlamasını iptal eden kararından sonra Maliye Bakanlığı konu ile ilgili düzenlemeyi 6009 sayılı bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan bir torba kanunla yapmış bulunmaktadır.

Ancak yapılan bu yasal düzenleme ile yeni bir karmaşıklığın ortaya çıkması söz konusu olmuştur. Çünkü yapılan yeni düzenleme ile süre kısıtlaması ortadan kaldırılarak Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararına uyulmuş olmasına rağmen bu sefer vergi matrahının % 25’i ile bir sınırlama getirilmiş bulunmaktadır. Yeni düzenleme ile vergiye tabi kazancın % 25’ini aşmayacak şekilde yatırım indirimi istisnasının kullanılabilmesi sınırlaması olmasına karşın geçmiş düzenlemeden farklı olarak yatırım indirimi istisnasının kullanılmasından sonra kalan kazancın yürürlükteki vergi oranıyla vergilemeye tabi tutulacağıdır. Buna göre Kurumlar Vergisi mükellefleri devreden yatırım indirimi istisnasını kullandıktan sonra vergiye tabi bir kazançları bulunması halinde % 20 oranında kurumlar vergisi hesaplayacaklardır.

Gelir İdaresi Başkanlığı torba kanun ile yatırım indirimi istisnasında yapılan yeni düzenlemelere ışık tutacak düzenleme için bir genel tebliğ taslağı hazırlayarak mükelleflerin bilgisine sunmuş ancak henüz bu tebliği yayımlamamıştır. Söz konusu tebliğ taslağında yatırım indirimi istisnasından yararlanacak mükelleflerin 2010 yılı birinci ve ikinci geçici vergi dönemlerinde hak kazanmış oldukları yatırım indirimi istisnasının tamamını kullanabilecek ancak üçüncü geçici vergi döneminde bu tebliğdeki düzenlemelere göre kazancın % 25’i ile sınırlı olarak yararlanabileceklerdir.

“
Yapılan yeni
düzenleme ile süre
kısıtlaması ortadan
kaldırılarak
Anayasa
Mahkemesi’nin
iptal kararına
uyulmuş olmasına
rağmen bu sefer
vergi matrahının
% 25’i ile bir
sınırlama getirilmiş
bulunmaktadır.”

Görüldüğü üzere Gelir İdaresi Başkanlığı hazırladığı tebliğ taslağını ikinci geçici vergi dönemi beyannamelerinin verildiği tarihe kadar imzadan geçirememiş ve yine mükellefleri zor durumda bırakmıştır. Mükelleflerin büyük bir bölümü 2010 yılının birinci ve ikinci geçici vergi döneminde yatırım indirimi istisnasını % 100 olarak kullanma yöntemini seçmiştir. Ancak tebliğ taslağındaki düzenlemeye göre üçüncü ve sonraki dönemlerde mükelleflerin % 25'lik sınırlamaya uyması ve yatırım indirimi istisnasından tam olarak yararlanmaması gibi bir durum ortaya çıkmaktadır.

5. Sonuç:

Yatırım indirimi istisnasının kaldırılması vergi idaresinin inisiyatifinde olan bir düzenleme olmakla birlikte böyle bir düzenlemenin sonuçlarının önceden görülerek yapılması gerekir. Çünkü mükellefler yatırım kararlarını alırken yatırım indirimi istisnasını da dikkate alarak bir planlama yaparlar. Dolayısıyla vergi idaresinin tek taraflı olarak bu istisnayı kaldırma ya da süre veya oranla sınırlaması geçmişte alınan bu kararların farklı sonuçlar doğurmasına neden olacaktır.

Vergi idaresinden beklenen yatırım indirimi istisnasını kaldırma yönünde bir düzenleme yaparken hali hazırda bu istisnadan yararlanan mükellefin hak kaybını önleyici bir düzenleme yapmaktır.

“Yatırım indirimi istisnasının süre sınırlaması olmaksızın uygulanmasına yönelik düzenleme hem Anayasa Mahkemesi’nin kararına uyma, hem de mükelleflerin hak kaybını gidermesi açısından olumlu bir gelişmedir.”

Yapılan son düzenlemeler Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararının uygulanmasından çok yeni bir karmaşıklığın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yatırım indirimi istisnasının süre sınırlaması olmaksızın uygulanmasına yönelik düzenleme hem Anayasa Mahkemesi’nin kararına uyma, hem de mükelleflerin hak kaybını gidermesi açısından olumlu bir gelişmedir.

Ancak vergiye tabi kazancın % 25’i ile getirilen sınırlama, beraberinde mükellefle vergi idaresi arasında yeni ihtilafların ortaya çıkacağına habercisi görünmektedir. Yeni düzenlemeye göre mükelleflerin yatırım indirimi istisnasından sınırlama olmaksızın % 100’ünden yararlanmak istemeleri halinde ihtirazi kayıtlı beyanname vermeleri ve bu konuda dava açmaları durumu ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresinden beklenen ise yeni bir yasa değişikliği ile yatırım indirimi istisnasının tam olarak uygulanmasına yönelik bir düzenleme yapmak olmalıdır. Böyle bir düzenleme ile zaten kaldırılmış olan bir istisnanın geçici bile olsa yürürlükte uzun süre kalmadan bir an önce tamamlanarak ortadan kalkması sağlanmalıdır.

MESLEK YAŞANTIMIZDA YENİ BİR SAYFA KOBİ'LER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Ali SARAÇ / SMMM

Giriş

Bilindiği üzere 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca (TMSK) hazırlanan ve 2013 yılından itibaren uygulamaya konulması beklenen Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ'ler için TFRS) gerek işletmelerin ve gerekse biz meslek mensuplarının iş hayatlarında özellikle muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulması aşamalarında önemli değişiklikleri içeren düzenlemeler içermektedir.

Diğer yandan 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.07.2012 tarihinde (genel olarak) yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) Beşinci Kısım Ticari Defterler başlıklı (md: 64 – 88) bölümünde TTK'ye tabi işletmelerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerin tutulması ve hazırlanacak finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasıyla ilgili (kanuni istisnalar dışında) tüm yetkiyi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) bırakılmaktadır. (Md:88) Dolayısıyla TMSK tarafından yayımlanmış olan KOBİ'ler için TFRS artık TTK açısından da uygulanması zorunlu yasal bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu yazımızda yürürlüğe girmekle birlikte henüz uygulamaya ilişkin düzenlemelerin yayımlanmamış olmasını da dikkate alarak standardın (KOBİ'ler için TFRS) genel çerçevesi hakkında özet bilgiler sunulmaya çalışılacaktır. Standardın bölümler itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilmesi gereken hususları gelecekteki yazılarımızda yapılmaya çalışılacaktır.

Kapsam

KOBİ'ler için TFRS toplam 35 bölümden oluşmaktadır. İlk dokuz bölüm KOBİ'leri, kavram ve ilkeler ile KOBİ'ler tarafından hazırlanacak ve sunulacak tabloların kapsam, hazırlanma ilkeleri, içerikleri, sunuluş şekil ve usulleri ile genel kavramların tanımlanmasını içermektedir.

10. ile 34. bölümler tabloların içeriği unsurların ayrı ayrı tanımlanmasından ölçülenmesine, tablo içerisine alınmasından çıkarılmasına, değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermekte ve son olarak 35. bölümde ise KOBİ'ler için TFRS'yi ilk defa uygulayacak işletmeler tarafından yapılması ve uyulması gereken hususlar açıklanmaktadır.

KOBİ'ler için TFRS'nin birinci bölümünde standardın amaçlanan kapsamı; standardın “küçük ve orta büyüklükteki işletmeler tarafından kullanılması” olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla ilk cümleden olmak üzere ilk soru; “Peki, KOBİ tanımı hangi işletmeleri kapsayacaktır?” olacaktır.

Standart, KOBİ'leri kısaca

- Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve
- Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayımlayan işletmeler olarak tanımlanmaktadır.

Yine standart, kamuya hesap verme yükümlülüğünün çerçevesini ve dış kullanıcı teriminin çerçevesini de belirlemektedir.

Standardın 2. bölümü, Kavramlar ve Genel İlkeler başlığında sistematik olarak

- Finansal tabloların amacını;
- Bu tablolarda yer alan bilgilerin niteliklerini;

- Hangi unsurların tablolarda yer alması gerektiğini;
- Varlık, borç ve özkaynakların belirli bir tarihteki birbirleriyle olan ilişkilerini;
- Faaliyet sonuçlarını;
- Varlık, borç, gelir ve giderlerin ne şekilde muhasebeleştirileceğini;
- Varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçülmesi ile vb hususları içermektedir.

3., 4., 5., 6., 7., 8. ve 9. bölümlerde ise hazırlanması gereken tabloların neler olduğu ile bu tabloların nasıl sunulacağı ve tablolarda hangi hususların açıklanacağı düzenlenmektedir.

Tüm bu başlangıç bölümleri ve devam eden bölümlerin içerik ve kapsadığı hususların incelenmesinden görülecektir ki standardın amacı; işletmelerin ekonomik faaliyetleri ile bu faaliyetlerin gerçekleşmiş ve/veya gerçekleşmesi olası sonuçlarının belli bir sistematik içerisinde ve yine belli bir standart çerçevesinde ve gerçeğe en uygun içerik ve sonuçlarıyla kullanıcıya sunulmasının sağlanmasıdır. Böylece işletmelerin dünü bugünü arasında bir karşılaştırma yapılabilmesi sağlanmış olacak ve aynı zamanda benzer işletmeler açısından birbirleri ile gerçekçi olarak karşılaştırılabilir şekil ve içeriğe dönüştürülen tablolar ışığında pay sahipleri, olası yatırımcılar, alıcı ve satıcılar ile kredi verenler kısaca dış kullanıcılar açısından gerek zamanlama ve gerekse içerik açısından anlaşılabilir bilgiye ulaşılması gerçekleşmiş olacaktır. Doğaldır ki yukarıda kısaca belirtilen sonuçlara ulaşabilmek, aynı zamanda işletmeler tarafından hazırlanarak sunulan tüm bu tabloların bir taraftan da Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bir denetime tabi tutulmaları ile mümkün olabilecektir.

TMSK tarafından yayımlanan bu standart (KOBİ'ler için TFRS) aslında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

tarafından 9 Temmuz 2009 tarihinde yayımlanmış olan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (SMEs) için Uluslararası Finansal Raporlama Standardının (IFRS) bire bir olarak dilimize çevrilmesi yoluyla TMSK tarafından yayımlanmış halidir. Dolayısıyla UMSK (IASB) tarafından amaçlanan husus; tüm ülkelerdeki KOBİ'ler tarafından uyulması zorunlu hale getirilen kavramlar ve kurallar çerçevesinde

dünyanın herhangi bir yöresinde bir işletme tarafından uygulanacak bu standart sonucunda ortaya çıkacak finansal tabloların dünyanın diğer bir noktasındaki kullanıcı tarafından okunduğunda anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir nitelik kazanmasını sağlamaktır.

Bu durum gelişen ve küreselleşen dünya ekonomisinde özellikle sermaye koyanlar ve yatırımcılar ile kredi verenler açısından en önemli hususlardan belki de birincil öneme sahip bir olgudur. Ülkemiz işletmelerinin de gerek sermaye ihtiyaçlarının giderilmesinin ve aynı zamanda gelişen rekabet ortamında alıcılar ve satıcılar açısından güvenilirliklerini sağlayabilmeleri bakımından standardın doğru ve güvenilir bir şekilde uygulanması ve denetlenmesi bakımından kendilerini bu uygulamalardan soyutlamaları mümkün bulunmamaktadır.

Mesleki Yansımalar

Standartı bir bütün olarak değerlendirdiğimizde biz meslek mensupları olarak hemen fark edeceğimiz iki husus ön plana çıkmaktadır. Birincisi mesleki yargıdır ve ayrı bir yazının konusu olabilecek boyuttadır. Bir diğer husus ise standardın tamamen yöresel vergi uygulamalarından arındırılmasıdır. Uluslararası bir düzenlemenin doğal bir sonucu olarak her ülkede uygulanan vergileme farklılıkları bir standart içerisinde dikkate alınamayacağı gerçeği düşünüldüğünde bu durum kaçınılmazdır. Tabidir ki bu durum meslek mensupları açısından hazırlanan tabloların yöresel anlamda önemli bir alıcısı ve kullanıcısının da yerel vergi idareleri olduğu gerçeğinden hareketle yepyeni

Gerek ülkemizdeki ekonomik işletmeler ve gerekse uygulayıcılar olarak biz meslek mensuplarını yakından ilgilendiren ve özellikle mesleki yargıyı ön plana çıkaran ve önümüzdeki kısa süre içerisinde uygulamaya konulacak düzenlemelerin mesleğimiz açısından her anlamda önemli yansımaları ve sonuçları olacaktır.

iş yüklerini karşımıza çıkarmaktadır. Meslek mensupları olarak bizler bir taraftan standardın getirdiği ilke ve kurallar çerçevesinde muhasebeleştirme işlemlerini gerçekleştirirken aynı zamanda daha sonra vergi idaresine sunulacak ve vergilemeye esas tablolara ulaşabilmek amacıyla yapılan her muhasebeleştirme işleminin vergi kanunları açısından farklı noktasını tespit ederek kayıtları vergisel tablo sonuçlarına kolayca ulaşabilecek şekilde yapmak durumunda olacağız.

Doğaldır ki aslında yapılması gereken vergi kanunları açısından da gerekli yasal düzenlemelerin bir an önce yapılarak aradaki farklılıkların en aza indirilmelerinin sağlanmasıdır. Bunun sonucu olarak gereksiz iş yüküne ve anlamsız ve birbirinden kopuk tabloların ortaya çıkmasına engel olunacaktır.

Bu yöndeki çalışmaların bir sonucu olarak Vergi Konseyince hazırlanarak tartışmaya açılan “Vergi Usul Kanun Taslağı” önemli bir takım düzenlemeleri içermektedir. Taslağın defter tutmayla ilgili hükümleri defter tutacak kişileri genel olarak üç gruba ayırmaktadır. Birincisi 6102 sayılı TTK’ye tabi tacirler ve tacir sayılanlar; ikincisi, kooperatifler ve üçüncüsü ise serbest meslek erbabı, çiftçiler ve adi şirketlerdir. Buna göre ilk iki grup kendi bağlı oldukları kanunlar çerçevesinde defter tutacak, üçüncü grup ise vergi usul kanununa göre defter tutacaktır. Taslağın tutulacak defterlerin sadece içeriğine ilişkin düzenleme yapması bu konuda atılmış en önemli adımlardan biri olarak görülebilir.

Yine taslağın değerlemeye ilişkin “Üçüncü Kitap” başlığı altında toplanan düzenlemelere bakıldığında yapılan bir kısım değişiklikler ile UFRS standartlarına mümkün olduğunca yaklaşılmaya çalışıldığı çabasının var olduğu görülecektir. Örneğin “finansman giderleri’nin maliyet bedeli içinden çıkarılması, taşınmazların amortismanında arsa bedelinin ayrıştırılması, yabancı borsa rayiç değerinin dikkate alınması, bağımsız yetkili değerlendirme kuruluşlarınca yapılacak değerlendirme işlemlerinin geçerli olması, idarece belirlenen faydalı ömür sürelerinin üzerinde faydalı ömür süresi belirlenebilmesi gibi.

Her ne kadar birçok konuda önemli farklılıklar devam ediyor ise de başlangıç için önemli adımlar atılmış olmaktadır. Taslağın tartışma ortamına açılması ve kullanıcılar tarafından yapılacak eleştirilerin taslağın kanunlaşma sürecinde katkıda bulunması da göz önüne

alındığında umuyor ve diliyoruz ki sonuç olarak daha anlaşılabilir, ihtiyaca uygun bir vergi usul sistemine sahip olabilelim.

Diğer taraftan ülkemizde ekonomik olayların muhasebeleştirilmesinde kullanılan sistem Tek Düzen Muhasebe Sistemi’dir. Bu sistemin yayımlanan standartla uyumlaştırılması yönünde yapılan çalışmalar bilinmektedir. Bu konudaki çalışmaların bir an önce tamamlanarak uygulamaya konulması sağlanmalıdır.

Standardın getirdiği yeniliklerin gerek meslek mensuplarına ve gerekse diğer uygulayıcılara eğitimler yoluyla aktarılmasının sağlanması ve aynı zamanda standartla uyumlaştırılan muhasebe sisteminin de eş zamanlı olarak meslek mensupları ve tüm kullanıcılara ulaştırılması yapılması gerekli birincil konudur. Gerek standart ve gerekse muhasebe sistemi değişiklikleri, kullanıcılar ve uygulayıcılar açısından önemli değişiklikleri içermektedir. Bu nedenle meslek örgütlerinin önerileri görmeleri ve eğitim planlamalarını yapmaları açısından tüm belirsizliklerin bir an önce giderilmesi gerekmektedir. İzmir SMMM Odası öncü kimliğiyle bu konuda da gerekli çalışmalarını uzun süredir fiili olarak uygulamaya koymuş ve 2011 Mart ayından itibaren tüm meslektaşların kısa süreler içerisinde eğitilmesini sağlamak amacıyla yoğun bir şekilde eğitimcilerin eğitimi programını planlayarak uygulamaya koymuştur. Program, planlanan şekilde başarıyla sürdürülmüş ve artık meslek mensuplarının eğitim çalışmalarının başlaması aşamasına gelinmiştir. En kısa zaman içerisinde aynı ciddiyet ve özenle meslektaşlarımızın gerek Türk Ticaret Kanunu, gerek KOBİ TFRS ve gerekse Bağımsız Denetim konu başlıkları altında yoğun eğitim çalışmaları başlatılacaktır.

Sonuç

Gerek ülkemizdeki ekonomik işletmeler ve gerekse uygulayıcılar olarak biz meslek mensuplarını yakından ilgilendiren ve özellikle mesleki yargıyı ön plana çıkaran ve önümüzdeki kısa süre içerisinde uygulamaya konulacak düzenlemelerin mesleğimiz açısından her anlamda önemli yansımaları ve sonuçları olacaktır. Kendimizi tüm bu gelişmelere hazırlamak birincil önceliğimiz olmalıdır. Buradan hareketle bir taraftan yapılacak eğitimlerle kendimizi geliştirip hazırlarken, diğer taraftan da işletmelerimizi konuyla ilgili bilgilendirmek yoluyla onları da bu uygulamalara hazır hale getirmek uyum sürecinin sancısız ve daha kolay yaşanmasını sağlayacaktır.

BİREYSEL İŞLETMELERDE ÖZVARLIK TESPİTİ YAPILARAK SERMAYE ŞİRKETLERİNE AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASI VE TAPUDA YMM RAPORU SORUNU

Harun Reşit TOKCAN/ SMMM

Bu çalışmada ağırlıklı olarak şahıs işletmelerinde özvarlık tespiti yapılarak daha sonra bu işletmelerin özvarlıklarının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması değerlendirilmektedir. Ayrıca bu çalışmada uygulamada önemli bir problem olarak devam eden konu, YMM raporlarının tapu idarelerinde kabul edilmesinin gerekliliği üzerinde durulacaktır. Mevcut uygulamada tapu idareleri YMM raporlarını özvarlık tespitinde dikkate almayıp ilgili YMM raporu yerine bilirkişi raporu ile mahkeme kararını ısrarla talep etmektedirler.

1. Yasal Düzenlemeler

1.1. Türk Ticaret Yasası Bakımından

Limited şirketler kurulurken, bir şahıs işletmesini devir alarak kurulabilirler. Bu durumda şahıs işletmesinin sahibi veya ortakları, limited şirkete işletmelerinin özsermayesi kadar paya sahip olacaklardır. Şahıs işletmesinin sahipleri limited şirkette bu işletmenin özsermayesinden daha fazla tutarda pay sahibi olabilirler; ancak daha az miktarda pay sahibi olamazlar.

Türk Ticaret Yasası'nın 404. maddesindeki hüküm bu bahis için de geçerli bulunmaktadır. Bu sebeple aynı sermaye karşılığında sahip olunacak hisseler, iki yıl geçmedikçe başkasına devir edilemeyecektir.

1.2. Gelir Vergisi Mevzuatı Yönünden

Gelir Vergisi Yasamızın 81/2 maddesi bu konuyu değişik yönden açıklık getirmekte olup sözü edilen yasa hükmüne göre bir şahıs işletmesinin bir sermaye şirketine vergilendirilmeden dönüşebilmesi için bilanço usulüne göre defter tutması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Yasası'nın konumuz ile ilgili olan Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları başlıklı 81. maddesi şu hükümleri taşımaktadır.¹

"Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1. *Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.*

2. *Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).*

3. *Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)"*

Gelir Vergisi Yasası'nın bu hükmüne göre vergiden muaf olarak devir yapılabilmesi için aranılan şartlar şunlardır:

- Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bu sermaye şirketine aktif ve pasifiyle devir olması gerekmektedir.
- Devir alan şirketin bilançosuna, devir olunan şahıs işletmesinin bilançosu aynen geçmelidir.

¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2010, s.244-247

• Devir edilen şahıs işletmesini sahip veya sahiplerinin şirketten evir bilançosuna göre hazırlanan özsermaye tutarında ortaklık payı alması zorunludur.

Ferdi işletmelerin sermaye şirketlerine devir ve dönüşümleri, Gelir Vergisi Yasası'nın 81/2 maddesine tam uygun olarak yapıldığı takdirde değer artış kazancı hesaplanması yapılmayacak ve bu devir vergiden muaf olacaktır. Aksi takdirde 81/2 maddeye aykırı olarak yapılacak devir işlemleri, Gelir Vergisi Yasası açısından vergiye tabi olacaktır.

Bu işlemler neticesinde devir alınan ferdi işletme aktifi ve pasifi ile limited şirket içinde yok olduğundan, bu ferdi işletmenin borcu ve alacağı da limited şirkete geçmektedir.²

1.3. Katma Değer Vergisi Mevzuatı Yönünden

Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin Gelir Vergisi Yasası'nın 81/2 maddesine göre tüm aktif ve pasif ile birlikte bütün olarak bir sermaye şirketine devir edilmesi halinde bu devir Katma Değer Vergisi Yasası'nın 17/4 maddesi gereğince Katma Değer Vergisi'nden istisna olmaktadır. Bu şartlara aykırı olarak yapılacak devir Katma Değer Vergisi'ne tabi olacaktır.

Katma Değer Vergisi Yasası'nın 17/4 maddesindeki istisna hükmünden yararlanabilmek için ferdi işletmenin aktif ve pasifiyle bütün halinde bir sermaye şirketine devri, Gelir Vergisi Yasası'nın 81/2 maddesinin öngördüğü şartlar dahilinde olmalıdır. Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi teslim sayılmıştır. Bu nedenle söz konusu işlemin, KDV'ye tabi tutulması gerekir.³

Buna aykırı olarak yapılacak diğer bütün devirlerde Katma

Değer Vergisi Yasası açısından vergi alınması ile karşılaşılacaktır.⁴ Örneğin;

Ferdi bir işletmenin kapatılıp elinde bulunan makinelerin tamamının veya bir kısmının yeni kurulan bir limited şirkete devredilmesi halinde istisna söz konusu olmayacak, makineler gerçek satış bedelleri ile, gerçek satış bedeli söz konusu değil ise Katma Değer

Vergisi Yasası'nın 267. maddesinde gösterilen hükümler çerçevesinde makinelerin emsal bedeli üzerinden Katma Değer Vergisi alınacak ve bu devir ancak fatura kesmek şeklinde gerçekleştirilebilecektir. Fatura kesilmesi durumu olduğuna göre de devir olan makinelerin işletmede kayıtlı değerleri ile fatura bedelleri arasındaki farkın da Gelir Vergisi'ne tabi olacağı açıktır.

2. Devir Alınacak Şahıs Firmasının Özvarlık Tespit Çalışmaları

Devir alınacak şahıs işletmesinin özermayesinin tespiti için, işletmenin ticari ikametgâhının bulunduğu yerdeki Ticaret Mahkemesi'ne şahıs işletmesinin sahibi tarafından başvurulur. Ticaret mahkemesi, atayacağı bilirkişi vasıtası ile işletmenin özermayesinin tespitini yaptırır.⁵ Bu durumda;

- Devir alınacak olan şahıs işletmesinin (limited şirkete Dönüşecek) özermayesini tespit eden mahkemenin bilirkişi atadığına ilişkin kararı,

- Bilirkişinin mahkeme tarafından tasdik edilen raporunun tarih ve numaraları anasözleşmeye yazılmalıdır.

3. Ana Statüdeki Kapital Maddesinin Oluşturulması

Şahıs işletmesinin devir alınarak bir limited şirkete ortak olunması durumunda yeni oluşan limited şirketin anasözleşmesinin sermaye maddesi sermaye koyan ortakların konumlarına göre değişik durumlar arz etmektedir.

2 Ayrıntılı açıklamalar için bkz. KIZILKUM Yaşar, Muhasebecinin El kitabı, 7. Baskı, Alfa Basım, 2007, s. 625

3 KIZILOĞLU Şükri, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, 4. Baskı, 2010, s.416

4 Ayrıntılı bilgi için bkz. AY Hakan, Vergi Politikaları ve Baskı Grupları, 3. Baskı, İzmir 2010, s.189.

5 Bkz. DOĞAN Hayrullah – YALÇIN Hasan, Vergi Uygulamaları, Soru ve Cevaplar, İstanbul Ekim 2008, s.22

a. Yeni şirketin sermayesinin tamamının, devir alınan şahıs işletmesi ortaklarının, bu şahıs işletmesindeki sermayesinden oluşması.

Bu durumda, yeni oluşturulan limited şirketin sermayesinin tamamı şahıs işletmesinden gelen aynı sermayeden meydana gelmektedir.

b. Yeni şirketin sermayesinin tamamının devir alınan şahıs işletmesi ortaklarının, bu işletmedeki paylarından ve buna ek olarak koyacakları nakdi veya aynı sermayeden oluşması.

Bu durumda yeni oluşturulan limited şirketteki payların oranı, devir alınan işletmedeki pay oranları üzerine işletme sahiplerinin ek olarak koyacakları nakdi veya aynı katkı ile meydana gelir.

c. Yeni şirketin sermayesinin bir kısmının, devir alınan şahıs işletmesi sahiplerinden, bir kısmının ise yeni gelecek ortakların koyacakları nakdi veya aynı sermayeden oluşması.

Bu durumda yeni oluşturulan limited şirketin sermayesi, devir alınan işletme sahiplerini sahip oldukları aynı sermaye payları ile dışarıdan yeni gelecek kişiler tarafından konulacak nakdi veya aynı sermayeden meydana gelir.

d. Yeni şirketin sermayesinin bir kısmının devir alınan şahıs işletmesi sahiplerinin sahip oldukları aynı sermaye paylarından ve gene bu kişilerin koyacakları aynı veya nakdi sermaye ile yeni gelecek ortakların koyacakları nakdi veya aynı sermayeden oluşması.

Bu durumda, yeni oluşturulan limited şirketin sermayesi, devir alınan şahıs işletmesi sahiplerini sahip oldukları aynı sermaye paylarının yanına gene şahıs işletmesi sahiplerinin ek olarak koyacakları aynı veya nakdi sermayeden ve dışarıdan yeni gelecek kişiler tarafından konulacak nakdi veya aynı sermayeden meydana gelir. Örnek:

Bir şahıs işletmesinin devir alınarak bir limited şirkete ortak olunması ile ilgili örnek madde şu şekilde düzenlenmiştir. Şartlar:

1. Şahıs işletmesi ortağı 10.000.- TL sermaye ile devir olmaktadır. (A)
2. Şahıs işletmesi ortağı 2.000.- TL nakit (A),
3. Yeni Limited şirkete ayrıca dışarıdan gelen bir kişi (F) 3.000.- TL nakit, bir kişi (G) ise 5.000.- TL aynı sermaye getirmektedir. (Ortak F+G)

Örnek Anasözleşme Maddesi:

Şirketin sermayesi 20.000.- TL kıymetindedir. Bu sermaye her biri 25.- TL kıymetinde 800 hisseye ayrılmıştır.

Bu sermaye aşağıdaki şekilde tamamen taahhüt edilmiştir.

1. Ortağın Adı ve Soyadı:	A.	Hisse Adedi:	480 Adet
		Aynı Sermaye:	10.000.- TL
		Nakdi Sermaye:	2.000.- TL
		Toplam Sermaye:	12.000.- TL
2. Ortağın Adı ve Soyadı:	F.	Hisse Adedi:	120 adet
		Aynı Sermaye:	Yok
		Nakdi Sermaye:	3.000.- TL
		Toplam Sermaye:	3.000.- TL
3. Ortağın Adı ve Soyadı:	G.	Hisse Adedi:	200 adet
		Aynı Sermaye:	5.000.- TL
		Nakdi Sermaye:	Yok
		Toplam Sermaye:	5.000.- TL

Bu sermayenin 5.000.- TL'si nakit 15.000.- TL'si ise aynı olarak karşılanmıştır. Nakdi sermayenin tamamı taahhüt edilmiştir. Nakdi sermayenin 1/4'ü tescil tarihinden itibaren en geç 3 ay içerisinde, kalanı ise .../.../..., .../.../... tarihlerinde /tarihinde ödenir. Sermaye taahhüt borçları ortaklar kurulunun alacağı kararlar dairesinde ve tüm ortakların yazılı olurları alınmak suretiyle belirtilen tarih/tarihlerden önce istenebilir.

Aynı sermayenin 10.000.- TL'lik kısmı Türk Ticaret Yasası'nın 303. maddesine göre bütün aktif ve pasifi ile birlikte devir alınan Ankara Ticaret Sicili Memurluğu'nun 987654 sicil numarasında kayıtlı Hasan Soylu (A) ferdi işletmesinin özvarlığını teşkil etmiş olup ferdi işletmenin özvarlığı Ankara 11. Asliye Ticaret Mahkemesinin 31/07/2005 tarih ve 2005/123456 Esas ve 2005/654321 karar sayılı kararı ve 30.07.2005 tarihli bilirkişi raporu ile tespit edilmiş bulunmaktadır.

Aynı sermayenin 5.000.- TL'lik kısmı ise ortak G tarafından konulmuş olup değeri İstanbul 28 Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 24.07.2005 tarihli ve 2005/938254 Esas ve 2005/452839 karar sayılı kararı ve 23.07.2005 tarihli bilirkişi raporu ile tespiti edilmiş bulunmakta olup Türk Ticaret Yasası'nın 303. maddesine göre iş bu limited şirkete sermaye olarak konulmuştur.

Aynı sermaye karşılığında sahip olunan paylar Türk Ticaret Yasası'nın 404. maddesi hükümlerine göre şirketin kuruluşundan itibaren iki yıl geçmedikçe başkasına devir edilemez. Ferdi işletmenin bütün borç ve alacakları işbu limited şirket bünyesinde aynen devam edecektir.

4. YMM veya SMMM Özvarlık Tespit Raporları ve Uygulamada Bir Çelişki: YMM raporları tapu idaresinde bilirkişi raporu ve mahkeme kararı gibi kabul edilmelidir.

Bilindiği gibi, anonim şirketin kuruluşu veya sermaye artırımı ayın cinsinden sermayeye konulması suretiyle yapılması durumunda aynı sermayenin kıymet takdiri TTK 303/2 md. hükmü gereğince mahkeme marifeti ile tayin edilecek bilirkişiler heyeti marifeti ile yapılmaktadır.

3568 sayılı Yasa hükümlerine göre, unvan almış mali müşavirler veya YMM'ler tarafından düzenlenen tespit raporları bu gibi uygulamalarda ticaret siciline verilmektedir. Başka bir ifade ile, SMMM ve YMM tespit raporları ile sermaye artışları gerçekleştirilmektedir. Aynı sermaye konulması halinde YMM özvarlık tespit raporu ile mahkemeye gidilmeksizin bu aynı sermaye artışı gerçekleşmektedir. Ancak bilançoda gayrimenkul ve gayrimenkul gibi hakların olması halinde özvarlık tespitleri YMM raporu ile değil, mutlak surette mahkemece atanacak bilirkişiler ve mahkeme kararına göre özvarlık tespiti yapılmaktadır. Bu konuda YMM'ler tarafından birçok eleştiriler ileri sürülmekte ise de yerel ticaret sicil memurlukları ve tapu idareleri bu gibi özvarlık tespitlerinde YMM raporlarını kabul etmemektedir.⁶ Tapu idareleri gerekçe olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün bir yazılarını ileri sürüp işbu 14/4/1992 gün ve 1513 sayılı genelgeye istinaden YMM raporları dikkate alınmamaktadır. Vatandaşlar, bu gibi özvarlık tespitlerinde gayrimenkulun bulunması durumunda asliye ticaret mahkemesi kararı ve bilirkişi raporu ile bu özvarlık tespitinin gerçekleştirilmesi istenilmektedir.⁷

⁶ Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Tasarruf İşlemleri Daire Başkanlığının 14/4/1992 gün ve 1513 sayılı genelge. Yine ayrıca, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün B.09.1.TKG010001-18022/3993 sayılı yazıları.

⁷ Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Tasarruf İşlemleri

Bilindiği üzere, anonim şirketin kuruluşu veya sermaye artırımının ayın nev'inden sermaye konulması suretiyle yapılması halinde aynı sermayenin değeri, Türk Ticaret Kanunu'nun 303'üncü maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca mahkemece atanacak bilirkişi marifetiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, limited şirketlere ilişkin Türk Ticaret Kanunu'nun 503. ve devamı maddelerinde, limited şirketin kuruluşu veya sermaye artırımı ayın nev'inden sermaye konulması suretiyle yapılması halinde, aynı sermayenin değerinin mahkemece atanacak bilirkişi marifetiyle tespit edileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu itibarla, Bakanlığımızca çıkarılmış olan 2004/2 no.lu Tebliğin 3'üncü maddesi ile kurulacak limited şirkete sermaye olarak konan her türlü hak, menkul ve gayrimenkul mallar olması halinde ve limited şirketin sermaye artırımı, aynı sermaye veya firma devri yoluyla yapılıyorsa, bunların değerlerinin tespitinin mahkemelerce atanmış bilirkişiler veya yeminli mali müşavirler marifetiyle yapılabilmesine imkân tanıyan düzenleme ticaret sicili işlemlerini kapsamaktadır.

5. Devir ile Birlikte Yapılması Gereken İşlemler Nelerdir?

5.1. Vergi Dairesine Başvuru

Vergi Usul Yasası'nın İşe Başlamayı Bildirme başlıklı 153. maddesi'ne 4884 sayılı Kanunun 12' nci maddesiyle eklenen ve 17.06.2003 tarihinde yürürlüğe giren madde "ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri

Daire Başkanlığının 14/4/1992 gün ve 1513 sayılı genelge

uygulanır, hükmünü içermektedir. Ancak burada yeni bir şirketin kuruluşu ile beraber başka bir kuruluşun da kapatılması durumu bulunmaktadır. Bu sebeple tavsiyemiz, Vergi Dairesine yapılacak müracaatın mükellefin bizzat kendisi tarafından ve bu işlemler için oluşan evrakların tümü ile açıklamalı bir şekilde Vergi Dairesine müracaat'ı yönündedir.

Vergi Usul Yasası 173 no.lu Tebliğ'de şirketlerin işe başlamalarının Vergi Dairesine bildirilmesi ile ilgili olarak şu ifade yer almaktadır.

"Ticaret Siciline Tescili müteakip tüzel kişilik kazanacak sermaye şirketleri, ticaret siciline kaydolmadan önce veya ticaret siciline kaydolmak üzere müracaat edildiği gün işe başlama bildiriminde bulunacaklardır."

Getirilen bu hükümlere göre, şirketin kuruluşunda tescil için ticaret sicili memurluğuna başvurulduğu gün aynı zamanda bağlı bulunulacak Vergi Dairesi'ne de başvuru yapılmalıdır. Vergi Dairesi'ne yapılacak bildirimin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkündür. Bu takdirde bildirmenin postaya verildiği tarih vergi dairesine verilme günü kabul edildiğinden, en geç ticaret siciline müracaat edildiği gün, bildirim postaya verilmesi gerekir.

Yukarıda açıklanan yeni kurulan şirketin vergi dairesine müracaatı ile ilgili işlemler ile beraber kapanacak olan şahıs işletmesinin kapanışı ile ilgili olarak da aynı müracaat ile vergi dairesine bilgi vermek ve şahıs işletmesini kapatmak yerinde olacaktır.⁸

Vergi Usul Yasası'nın 168. maddesi işi bırakma bildiriminin, bildirilecek olayın vukuu tarihinden başlayarak bir ay içinde başvurulmasını öngörmektedir.

Ancak burada istisnai bir durum bulunmaktadır. Vergi dairesine verilecek belgeler içinde kapanacak olan şahıs işletmesi ile ilgili belgelerin yanısıra katılınan şirket ile ilgili belgeler de bulunacaktır. Vergi dairesi bu sayede kapanacak olan şahıs işletmesinin hangi şirkete katıldığını takip edebilecektir.

5.2. Sosyal Güvenlik Kurumuna Başvuru

Ferdi işletmenin kapanışı ile ilgili işlemlerden sonra bağlı bulunulan Sosyal Güvenlik Kurumuna başvurularak, Sosyal Sigortalar Yasası'nın İşyerini Bildirme başlıklı 8. maddesinin son fıkrasındaki

8 ALPASLAN Mustafa – SAKAL Mustafa, Vergi Hukuku Uygulaması-I, Grafmat Basım, Ocak 2008, İzmir. "Sermaye Şirketlerine Aynı Sermaye Olarak Konulan Teknelerin Liman Başkanlıklarında Ruhsat Değiştirilmesi İşleminde Harç Alınmayacaktır", s.54-55.

*"Sigortalı çalıştırılan bir işin veya işyerinin başka bir işverene devrolunması veya intikal etmesi halinde de, yeni işveren bildirge vermekle yükümlüdür. Bu işlerde çalışan sigortalıların sigorta hak ve yükümleri devam eder. hükümlere göre hareket edilir."*⁹

5.3. Bağlı Bulunulan Meslek Odasına Müracaat

Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilânlar yayımlandıktan sonra ferdi işletmenin bağlı bulunduğu meslek odasına Ticaret Sicili Gazetesi ile beraber müracaat edilerek ferdi işletme ile ilgili kayıtların kapatılması sağlanır. Meslek odası kaydı kapatırken ferdi işletmenin başka bir şirket içinde yok olduğu notunu alır.

5.4. Duran Varlıkların Tescili ile İlgili İşlemler

Ticaret Sicili Gazetesi'nde katılım ile ilgili tescil ilanları yayımlandıktan sonra, ferdi işletmenin üzerinde devir için tescili gerektiren nakil vasıtası, gayrimenkul gibi duran varlıklar var ise ilan gazetesi ile bu tescillerin yapılacağı yetkili devlet dairesine müracaat edilerek yeni şirket üzerine tescil devir yaptırılır.

5.5. Alacaklar ve Borçlar Karşısındaki Durum

Türk Ticaret Yasası'nın ilgili hükümleri ferdi işletmenin bütün borç ve alacaklarının yeni şirket tarafından üstlenileceğini hüküm altına almıştır. Bu hükme göre tescil işlemi gerçekleştiği andan itibaren ferdi işletmenin bütün borç ve alacağı yeni şirketin olmuştur.

5.6. Ticari Defterlerin Durumu Nedir?

Ferdi işletmenin defterleri vergi yasalarındaki ve SGK Mevzuatındaki saklama hükümlerine göre 5 yıl muhafaza edilir.

Yeni şirketin kullanacağı yasal defter şirketin tescil edildiği tarih itibarıyla yeni olarak tasdik ettirilerek kullanmaya başlanılır.

5.7. Muhasebesel İşlemler

5.7.1. Devir Alınacak Şahıs Firmasının Muhasebe Kayıtları:

Devir alınan ferdi işletmenin muhasebesinde, tescil tarihindeki hali ile sonuç hesapları çıkartılır. Kapama işlemleri yapılır. Kapanış ile oluşan bilanço yeni kurulan şirkete aynen devir olur.

5.7.2. Yeni Şirketteki Muhasebesel Kayıtlar Nelerdir?

Yeni kurulan şirkete katılan ferdi işletme bütün varlığı ile gelmektedir. Konuya bu açıdan bakıldığında ferdi işletmenin bilançosu ana sözleşmenin tescil ve ilân edildiği tarihteki durumu ile yeni şirkete aktif ve pasifi ile aynen uygulanacaktır.

9 Av. Leyla KAŞARCIOĞLU, "5510 Sayılı Yasanın 4/A Bendi Uyarınca Sigortalı Çalıştıran İşverenler Hakkında Uygulanacak İdari Para Cezaları", 2010, yayımlanmamış özel çalışma.

LİMİTED ŞİRKET HİSSE DEVİRLERİNDE ARIZİ KAZANÇ VE KDV SORUNLARI

Dr. Mustafa ALPASLAN / SMMM

Limited şirketlerde ortaklık paylarının devrinde elde edilen kazançlar değer artış kazancı nedeniyle gelir vergisine tabi olarak vergilendirilmektedir. Vergileme sırasında alış-satış karı ya da kazancının 8.000.- TL'yi geçmesi zorunludur. Bu tutar, 2011 yılı için 8.000.- TL'dir.

Limited şirket hisse devirlerinin mutlak surette noterden yapılması ve ticaret siciline tescil edilmesi zorunludur. Bu zorunluluk özellikle kamu borcu olan limited şirketlerde hisse devirlerinin ilan edilmesinde yarar bulunmaktadır. Esasen, limited şirket hisse devirlerinin noterden yapılması ve yerel ticaret sicil müdürlüğünde bilgi amaçlı olarak verilir dosyaya konulması yeterlidir. Bilahare ticaret sicilden bu hisse devrine ilişkin "belge" alınabilmektedir.¹ Ancak hisse devrinin üçüncü şahıslar tarafından bilinmesi ve hüküm ifade edebilmesi açısından tescili müteakip ilan ettirilmesinde yarar görülmektedir. Hisse devir sözleşmelerinin bir nüshası noter tarafından şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine yollanmaktadır. Anonim şirket hisse devirlerinde böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Bilindiği gibi, GVK'nın 1. maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden müteakip yıl gelir vergisi beyannamesi vermesi zorunludur. Limited şirket pay devirleri de değer artış kazancına tabi olduğu için bu gibi hisse satışları nedeniyle elde edilen olumlu fark değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Uygulamada limited şirket pay devirlerinin takibi ve vergilendirilmesi son derece güçlük arz etmektedir. Değer artış kazançları yönünden şirket hissesinin alış-satış tarihlerinin öneminin bilinmesi gereklidir.

Limited şirketlerde, hisse devri ya da ilmihaber çıkartılmadığı için, şirket hissesi ne zaman satılırsa satılsın, bundan doğan kazanç "değer artış kazancı" olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır.²

Kazancın hesaplanmasında, hissenin iktisap (edinme) bedeli, (hisse senedi ya da ilmihaber bastırılmamış AŞ hisselerinde olduğu gibi) endekslemeye tabi tutulmakta ve aynı istisna uygulanmaktadır.

Bu arada ilginç bir yasa ve uygulama: Limited şirketlerde, çoğunluk hisseye örneğin %99 hisseye sahip olan ortak, diğer ortağın yazılı onayı olmadan, hissesini ya da hissesinin bir kısmını, eşine ve çocuğuna dahi satamamaktadır.

Endeksleme Uygulaması Nasıl Yapılacaktır?

Değer artış kazançlarına ilişkin GVK'da yer alan endeksleme uygulamasının amacı, iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasında, elden çıkarma bedelinden düşülecek iktisap (maliyet) bedelinin güncellenmesidir. Paranın satın alma gücünde zamanla meydana gelen azalışlar mal ve haklarını iktisap bedelini gerçeği yansıtmaktan çok uzak bir hale getirebilmektedir. Özellikle uzun süreli enflasyonist dönemlerde bu husus kendini çok daha açık bir şekilde göstermektedir. Bu durum ise fiktif karların oluşmasına ve nihai olarak gerçekte elde edilmeyen bir tutar üzerinden vergi alınmasına neden olmaktadır.

GVK'nun safi değer artışını düzenleyen mükerrer 81. maddesinin son fıkrasına göre mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, Devlet İstatistik Enstitüsüne belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Burada hesaplama yapılırken mal ve hakkın iktisap edildiği aydan bir önceki aya ait endeks değeri ile elden çıkarılan aydan bir önceki aya ait endeks değeri kullanılarak iktisap bedeli gerçek değerine yükseltilecektir. Öte yandan, GVK'nın mük. 81. maddesinin son fıkrası uyarınca, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılabilmesi için, endeksteeki artış oranının % 10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

¹ TTK md.519, 520.

² GVK mük. md.80/4

Bunun dışında, 5479 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle GVK'nın mük. 298. maddesine eklenen fıkrada, vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır hükmü yer aldığından, anılan kanunun geçerlilik tarihi olan 01.01.2006 tarihinden itibaren endeksleme uygulamasında üretici fiyatları genel endeksi (ÜFE) dikkate alınmaktadır.

Dolayısıyla, limited şirket ortaklık hakkının elden çıkarılmasından doğan gerçek kazancı hesaplamak için söz konusu kazancı paranın satın alma gücündeki azalmadan, bir başka deyişle enflasyondan arındırmak gerekmektedir.

Bu bilgiler ışığında limited şirket ortaklık payının elden çıkarılmasından elde edilen safi kazancın tespitine ilişkin uygulamanın aşamalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

-Öncelikle ortaklık payının iktisap tarihinden önceki aya ilişkin ÜFE (X) endeksi tespit edilecek;

-Ortaklık payının elden çıkarıldığı aydan önceki aya ilişkin ÜFE (Y) endeksi tespit edilecek;

-(X) ve (Y) kullanılarak ilgili döneme ilişkin endeks artışı oranı bulunacak, tespit edilen endeks artış oranı %10 veya daha fazla ise ortaklık payının iktisap bedelinin reel değerinin belirlenmesine ilişkin endeksleme yapılacaktır.

-Tespit edilen endeks artış oranı %10'un altında ise ortaklık payının iktisap bedelinin reel değerinin belirlenmesine ilişkin endeksleme yapılmayıp elden çıkarma bedelinden iktisap bedeli düşülerek değer artış kazancı bulunacaktır.

-Endeksleme yapılırken $[1 + (Y-X)/X \times \text{iktisap bedeli}]$ formülü kullanılarak ortaklık payının reel (endekslenmiş) iktisap bedeli tespit edilecek;

-Ortaklık payının elden çıkarılmasına ilişkin bedelden ortaklık payının endekslemeye tabi tutulmuş reel değeri çıkarılarak değer artışı kazancı bulunacaktır.

Bu noktada konuya ilişkin bir örnek vermek yerinde ve faydalı olacaktır.

Örnek: (X) Ltd. Şti.nin %25 ortaklık payına sahip olan Bay (A) bu hisseleri

17.02.2008 tarihinde 25.000.-TL bedel ile iktisap etmiş, hisselerinin tamamını 24.07.2009 tarihinde 40.000.- TL bedel ile Bay (B)'ye satmıştır.

Ortaklık payının iktisap tarihinden önceki aya (Ocak 2008) ilişkin ÜFE endeksi 153,62'dir.

Ortaklık payının elden çıkarıldığı aydan önceki aya (Haziran 2009) ilişkin ÜFE endeksi 161,40'dır.

Tespit edilen endeks artışı oranı $[(161,40 - 153,62) / 153,62] = \%11,17$ 'dir. Bu oran kanunla belirlenen oranın (%10 veya üzeri) üzerinde olduğundan ortaklık payının iktisap bedelinin belirlenmesine ilişkin endeksleme yapılacaktır.

Ortaklık payının reel iktisap bedeli $\{[1 + (161,40 - 153,62) / 153,62] \times 25.000\} = 27.792,50$ TL olarak hesaplanacaktır.

Ortaklık payının elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazancı $(40.000,00 - 27.792,50) = 12.207,50$ TL olarak hesaplanacaktır.³

Diğer yandan, safi değer artışı kazancının saptanması sırasında Limited şirket ortaklık payının devri esnasında safi değer artış kazancı bulunurken yapılan her türlü elden çıkarma giderleri ile varsa ödenen vergi ve harçlar indirim konusu yapılmaktadır.⁴

Öte yandan, KDVK'nın 17/4-g md. hükmüne göre hisse senedi satış işlemleri KDV'ye tabi değildir. Geçici il mühaberler yoluyla yapılan satışlar ise hisse senedi olarak değerlendirilmektedir. İştirak hissesinin satışı; anonim veya limited şirketlerin eshamlı şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ya da adi ortaklıklara iştiraki olması fark etmez. İştirak edilen anonim şirketin, hisse senedi ya da il mühaberi bastırılmamışsa edinme tarihinden itibaren 2 yıl içinde satılan hisse, %18 KDV'ye tabidir.⁵ Limited şirket ya da başka bir şirkete ait iştirakin, edinme tarihinden itibaren 2 yıl içinde elden çıkartılması yine %18 KDV'ye tabidir.⁶

3 SEZGİN Bülent, "Limited Şirket Hisse Devirlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", Mali Çözüm, Sayı:97, 2010, s. 225-234.

4 GVK mük. md.80 ve ayrıca 5281 sayılı yasanın 27. maddesi ile yapılan düzenleme ile 1.1.2006 tarihinden itibaren değer artış kazançlarındaki genel istisna düzenlemesi, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar açısından kaldırılmıştır. Diğer mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar için istisna tutarı ise her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmak şartıyla 270 seri nolu GVK Genel Tebliği ile 2009 yılı için 7.600 TL olarak belirlenmiştir. (Bkz. GVK md.86/1-a)

5 Ayrıntılı bilgi için bkz. KIZILOĞLU Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara 2010; ayrıca bkz. DEĞER Nuri, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Genişletilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2009.

6 KDVK md. 17/4-r

AVÂRIZ VERGİSİ

Serkan KASALAR / MBA / İşletme Bilim Uzmanı

1 - Giriş

Osmanlı Devleti'nde, örfi vergiler kısmına giren vergi kalemlerinden biri de "Avâriz" adını taşıyan vergidir. Bu vergi, yüklenen bedenî, malî ve aynî bir vergidir.

"Avâriz-i divâniye" adı ile de anılan bu vergi, devlet masraflarının memleket nüfusuna tevzi ve taksimi sonucu ortaya çıkmıştır. Çok eski bir vergi olmakla beraber, ne zaman ihdas olunduğu kesin olarak bilinmemektedir. Olağanüstü durum ve özellikle savaş sebebiyle alınan verginin Osmanlılar tarafından ilk defa hangi tarihte ortaya çıkarıldığı bilinmemekle beraber Fatih Sultan Mehmet devrine ait kayıtlarda bu vergiye rastlanmaktadır.

Başlangıçta "Hudûs-i avâriz" denilen bu vergi daha sonraları "Avâriz-ı divaniyye" adıyla örfi vergiler arasına girmiştir. Buna "Avâriz akçesi" de denirdi.

Bu vergi XVI. yüzyıl ortalarında orduya alınacak peksimet bedeli olmak üzere adam başına yirmi akçe olarak tespit edilmişti. Avâriz, ihtiyaca göre çeşitli olduğu için Avâriz haneleri denilen vergi birliklerini gösterir bir defter hazırlanır, vilayetlerdeki kadılara yollanırdı.

Bu verginin 4-5 yılda bir defa ve para olarak alındığını "Asafname" adlı eserinde belirten Lütü Paşa, bunun Yavuz Sultan Selim (1512-1520) döneminde sadece bir defa alındığını kaydeder.

Bununla beraber bu verginin Osmanlılardan önce Anadolu beyliklerindeki mevcudiyetinden bazı vesikalar sayesinde haberdar olmaktadır. Vergi muafiyetini ilgilendiren bu belgeleri yayımlayan Uzunçarşılı, benzerinin Osmanlılarda da aynen uygulandığını bildirerek şöyle der: "Anadolu beyliklerindeki vergi ve rûsumdan yani avâriz-i divaniye ve rûsum-i örfiyye'den muafiyet muameleleri, birbirlerinin aynidir. Bu hususa dair vesikalar kısmında Karamanoğullarına ait kayıtlarla Osmanlı

tahrir kayıtları karşılaştırılacak olursa görüşümüz kesinlik kazanır." Avâriz vergisi Tanzimat'tan bir süre sonra kaldırılmıştır.

2 - Avâriz Vergisi Tekâlif-i Örfiyye

Devletin daimî ve fevkalâde giderleri için ülûlemin irâdesi ile toplanan vergilere tekâlif-i örfiye denmekte idi. Örfi vergilerden maksat, şer'î olmayan vergiler demek değildir. Çünkü şer'î ölçülere aykırı olmayan vergiler de İslâm hukukunun şümûlüne girer. Çünkü İslâmiyet, devlet başkanına lüzumunda vergi koyma selâhiyeti de vermiştir.

Halkın imkânları nisbetinde alınan tekâlif-i örfiyye iki kısımda mütâlâa edilir:

1- Tekâlif-i divâniyye; Harp, aniden ortaya çıkan ve büyük masraflar isteyen kamu hizmetlerini ifa edebilmek için konan vergilerdir. Avâriz-ı divâniye veya sadece avâriz da denir. Başlangıçta savaş masraflarını karşılamak için konan bu vergiler, on yedinci yüzyıl sonlarından itibaren normal vergiler haline gelmiştir. Avâriz vergileri bütçe gelirlerinin % 10-20'sini teşkil ediyordu. Tekâlif-i divâniyye; Suriye, Bağdad, Gird ve Yemen gibi eyaletlerin dışındaki eyaletlerin halkından alınırdı. Her sene vali, voyvoda ve kadılar vasıtasıyla senede iki taksitle alınmak üzere tevzi defterleri tanzim edilirdi. Bu defterler şer'iyye sicilleri arasında saklanırdı. Avâriz gelirleri, maliye teşkilatının mevkûfat kalemi tarafından teftiş edilirdi. Avâriz vergisi alınan kimseler köyde toprağa, şehirde ise daimi bir işe sahiptiler. Asker, dini ve devlete faydalı mali ve bedeni hizmetlerde bulunanlarla çalışmayacak durumda olanlar avâriz vergilerinden muaf idiler.

Avâriz vergisi çok çeşitli olup bazıları şunlardır :

a) İmdâdiyye-i seferiyye: Harp sırasında hazinenin (beytülmalın) durumu müsâid olmadığı zaman, orduya maddi

destek için halktan alınan vergidir. Miktarı fermanla bildirilirdi. Tanzimâtla birlikte normal vergiye çevrilmiştir.

b) İmdâdiyye-i hadariyye: İhtiyat sebebiyle sulh zamanlarında alınan vergi olup, Rûz-ı Hızır ve Rûz-ı Kasım olmak üzere iki taksitte alınırdı.

c) İâne-i cihâdiyye: Muharebe sırasında geçici olarak toplanıp İmdâdiyye-i seferiyyeden farklı olarak doğrudan merkeze gönderilir, kaza ve sancaklara merkezden dağıtılırdı.

d) Nüzûl bedeli: Çoğunlukla ülkenin savaş alanına yakın veya ordunun geçeceği yol üzerindeki konaklara komşu bölgeler için aynı; bu bölgeler dışındaki yerler için ise nakdî bir mükellefiyet idi. 1683'ten sonra ağır savaş şartları sebebiyle devamlı toplanan bir vergi haline gelmiştir.

e) Sürsat bedeli: Reayanın, ihtiyaç halinde, askerî birliklere; yem, yiyecek maddesi ve yakacağın tesbit edilen fiyat üzerinden satılmasıdır. Arpa, saman, un, koyun, et, yağ, bal ve odun bu şekilde bedeli tesbit edilen maddeler arasındadır. Sürsat, hukuki bakımdan sözleşmeye dayanan bir mükellefiyetti. Sürsat bedeli zaman zaman toplanırdı. 1693'te, ağır savaş şartları sebebiyle, nakden toplanmasına karar verildi.

f) İştira (satın alma) bedeli: Devlet, ordu için gerekli zahireyi nüzûl ve sürsat yoluyla temin edemeyince bu açığı zahire satınalma yoluyla kapatmaya çalışırdı. Her kazanın iştira yoluyla teslim edeceği zahirenin miktarı, önceden kazalara bildirilir, bu surette bir mükellefiyet halini alırdı. İştirada fiyat piyasa fiyatı olup halk bu fiyattan devletin istediği kadar zahire ve erzağı satmakla yükümlüydü.

g) Diğer avâriz vergileri: Ayrı ayrı isimlerle sayıları, yüze kadar ulaşır. Boğazlardan geçen gemilerden alınan izn-i sefine, konak masrafı, kürekçi bedeli, muafiyet bedeli, kereste bedeli, yol resmi bunlardan bazılarıdır. Dine uygun olmayarak alınan bazı

avâriz vergileri için zaman zaman bu hususu belirten fermanlar gönderilirdi.

2) Rûsûm-ı örfiyye (örfi vergiler): Devletin idari hüküm mercilerinin (organlarının) ifa ettikleri, icra ve hüküm vazifeleri

karşılığında halktan aldıkları vergilerdir. İcra (yürütme) ve hüküm (yargı) mercileri olan beylerbeyi, sancakbeyi, subaşı, sipahi ve kadılara ehl-i örf denirdi. Rûsûm-ı örfiyye, umumiyetle hizmetleri karşılığı bunlara verilirdi. Ancak istisnai olarak bu vergileri tamamen tımar sahibinin alacağı kabul edilebilirdi. Bu çeşit tımarlara serbest tımarlar denir.

Rûsûm-ı örfiyyenin bazıları şunlardır :

a) Bâd-ı hevâ: Kanunnamelerdeki tarifi şöyledir: Tapu tahrir defterlerinde kaydolunan resm-i arûs, resm-i cürm-i cinayet, çiftlik tapusu, ev tapusu ve bir tımar arazisine hariçten gelip kışlayanlardan alınan tütün resmidir.

Resm-i arûs: Gerdek resmi de denir ve düğünlerde alınırdı.

Resm-i cürm-i cinayet: Buna cerime de denir, örf ehlinin tımar içindeki cezaları infazına karşılık aldıkları resimlerdir. Miktarı cürüm ve cinayete göre değişirdi.

Çiftlik tapusu: Resmî tapudur. Tımar arazilerinde ev yapanlardan alınır.

b) Diğer rûsûm-ı örfiyye: Bazıları şunlardır: Şehir ve kasabalarda kesilen koyun ve keçilerden alınan kasabhâne, kellehâne, paçahâne, kelle, ayak, ciğer parası ve benzeri resimler, otlatılan, yaylanan ve kışlaklayan davarlardan alınan ağıl, çit, otlak, yaylak ve kışlak resimlerini muhtesiblerin belediye hizmetleri karşılığında aldıkları ihtisâb resmi vs.'dir. Kısaca, ehl-i örfün hizmetlerine karşılık, reayanın (halkın) vereceği bedel haline getirilmiş ve buna; rûsûm-ı örfiyye denmiştir.

“ Osmanlı Devleti’nde, örfi vergiler kısmına giren vergi kalemlerinden biri de “Avâriz” adını taşıyan vergidir. Bu vergi, yüklenen bedenî, malî ve aynî bir vergidir. ”

LİMİTED ŞİRKET MÜDÜRSÜZ KALABİLİR Mİ?

Eda KAYA / Denetçi

Limited şirketlerde veya anonim şirketlerde kimi zaman imza yetkili kimselerin imza yetki süreleri bitmektedir. Bu gibi durumlarda şirket resmi kurumlarla iş yapamaz, dava açamaz, vergi dairelerinde resmi yazışmaları takip edemez duruma düşmektedir. Bir görüşe göre, limited şirket müdürünün imza yetkisinin bitmesi halinde bütün ortakların müdür gibi hareket edeceği ifade edilmektedir. Özellikle yargıda dava açılması, avukatlara vekâlet verilmesi, bankalarda hesap açılması, vergi dairesi nezdinde uzlaşma komisyonlarında uzlaşmaya iştirak edilmesi halinde imza yetkisi gündeme gelmektedir. Resmi kurumlara sunulamayan imza sirküleri dolayısıyla şirketin bütün resmi işleri adeta sekteye uğramaktadır.

Bilindiği üzere, 2577 sayılı İYUK'un 3. maddesi hükmü gereğince idari davaların açılması ile ilgili hükümlere yer verilmektedir. İYUK uyarınca idari yargı yerlerinde yazıllık ilkesi benimsenmektedir. İYUK'un yine 3. maddesinde 4001 sayılı Kanun'un değişik şekline göre dilekçelerinin imzalı olması, imzasız dilekçelerin geçerli olmayacağı ve mahkemeler tarafından reddedileceği hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde reddedilen dilekçelerin imza noksanlıkları daha sonra verilecek bir ara karar ile tamamlattırılabilir ve dava dilekçesi tazelenebilecektir.

Bu nedenle 2577 sayılı İYUK'un 4. maddesinde belirtilen yerlere verilen dilekçelerde dava dilekçesinin verileceği idari yargı yerinin niteliğine göre, "Danıştay Başkanlığına, Vergi Mahkemesi Başkanlığına veya İdare Mahkemesi Başkanlığına Gönderilmek Üzere Asliye Hukuk Hakimliğine Konsolosluğuna" şeklinde ibarelerin bulunması gerekmektedir.

Yine aynı şekilde; örneğin, Danıştay Başkanlığına gönderilmek üzere Ankara İdare veya Vergi Mahkemesi Başkanlığına verilen dava dilekçesinin başına Ankara İdare / Vergi Mahkemesi Başkanlığı

Aracılığıyla Danıştay Başkanlığına veya Danıştay Başkanlığı'na Gönderilmek Üzere Ankara İdare / Vergi Mahkemesi Başkanlığı'na şeklinde başlık atılması gerekmektedir.

Öte yandan; örneğin İstanbul İdare / Vergi Mahkemesi'ne gönderilmek üzere İzmir İdare veya Vergi Mahkemesi'ne verilen dilekçenin başlığının ise İstanbul İdare / Vergi Mahkemesi Başkanlığı'na Gönderilmek Üzere İzmir İdare / Vergi Mahkemesi Başkanlığı'na şeklinde olması gerekmektedir.¹

Gerek dava açmada ve gerekse itiraz veya temyiz durumlarında mutlak surette dava açmaya, dilekçeleri imzalamaya yetkili bulunulması gereklidir. Bu nedenle, uygulamada çeşitli nedenlerle davacı veya temyiz edenlerin imza yetkilerinin süreleri bitmiş veya taraflardan birinin vefatı nedeniyle özellikle de şirketlerde imza sirkülerinin geçersiz olması hallerinde ortada ciddi bir sorun bulunmaktadır. Örneğin, dava açıldığı tarihte bir limited şirketin müdürüne verilen yetkinin süresinin bitmesine 1 yıl kalmışsa kararın da çıktığı tarihte şirket sirkülerinin süresinin bitmiş olduğunu varsayalım. Bu gibi durumlarda, iki şey yapılabilir:

- 1- İmza sirküleri yeniden munasip bir süre yenilenebilir.
- 2- Sirküler yeniden çıkartılabilir veya şirketin ortakları bir araya gelerek temyiz dilekçesini hazırlayıp müştereken imzalayıp ortak sıfatıyla temyiz talebinde bulunabilirler.²

Ticaret şirketlerinin tasfiyelerini müteakip ticaret sicilinden silinmeleri ile tüzel kişilikleri sona ermiş olacağından, temyiz dahil, yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyetleri bulunmamaktadır.³

1 TOMUL Ahmet ve arkadaşları, "Vergi ve Diğer İdari Davalarda Dilekçe Ret Sebepleri", Yaklaşım Yayıncılık 2005, s.22-23

2 İYUK md. 3

3 Dış. 7. D. nin, E:2000/7111-K:2003/23 sayılı kararlarında; dava açma ehliyetini haiz

Vekilin vekâletname ibrazı şart olduğundan, vekâletname ibraz etmeyen vekilin dava açması ve dava ile ilgili işlemlerde bulunması mümkün değildir. İlgili mahkeme işin esası hakkında karar vermeden yukarıdaki keyfiyeti dikkate almalıdır.

Uygulamada kimi vergi mahkemesi kararlarının tek hâkimle verdiği kararlar temyiz edilmesi esnasında bu temyiz dileklerinin bölge idare mahkemesine ortakların müşterek imzalı dilekçeleri ile bölge idare mahkemesine sunulması mümkündür.⁴

İYUK'un 15/4. maddesine göre, kural olarak idari yargı mercilerince yapılan ilk inceleme sonunda dava dilekçelerinin İYUK md. 14/3 fıkrasında yazılı açılardan hukuka aykırılığın tespiti halinde verilecek kararlara karşı, kanun yolları müracaatında bulunabileceğini kabul etmiştir. Ancak, fıkra hükmüne göre bu kararlara karşı yasa yolları müracaatında bulunması mümkün değildir.

Buna göre;

1- İdari Yargı'nın görevli olduğu konularda, davanın görevsizlik nedeniyle reddine ve dava dosyasının görevli idari yargı yerine gönderilmesine dair kararlar.⁵

2- İdari Yargı'nın görevli olduğu konularda, davanın yetkisizlik nedeniyle reddine ve dava dosyasının yetkili idari mahkemeye gönderilmesine dair kararlar.⁶

3- Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması sebebiyle, dava dilekçesinin, tespit olunacak, gerçek hasma tebliğine dair kararlar.

4- Dilekçenin 3. maddeye aykırılık nedeniyle, reddine dair kararlar.⁷

olan mükellef şirketin avukat vasıtasıyla dava açılabilmesi için avukat olan şahsın aynı zamanda şirketi temsile yetkili olması gerektiği yönünde kararlar vermiştir.

4 MK, md. 8-9 ve Dnş. 3. D.nin 13/04/2005 gün ve E:2005/784 sayılı kararları.

5 Dnş. 7. D. nin, 30/04/2001 gün ve E:2001/1786-K:2001/1422 sayılı kararları.

6 Dnş. 5. D. nin, 23/03/1989 gün ve E:1989/494-K:1989/506, Dnş. 7. D. nin, 09/02/2004 gün ve E:2004/231-K:2004/256 sayılı kararları.

7 Dnş. 3. D. nin, 11/05/1994 gün ve E:1994/1325-K:1994/1566 sayılı kararı: Temyizi olanaklı bulunmayan dilekçenin reddine dair karar karşı yapılan başvurunun, incelenmeksizin reddi gerektiği hk.

5- Davanın ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından açılmış olması nedeniyle dava dilekçesinin, 30 gün içinde bizzat veya avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere, reddine dair kararlar.

Bu kararlara karşı, doğrudan temyiz veya itiraz müracaatında bulunulması, kararın düzeltilmesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bunun nedeni, görevsizlik ve yetkisizlik hallerinde davanın görevli ve yetkili mahkemede devam edecek olması; dilekçenin reddi yolundaki kararlar nedeniyle, davanın tazelenmesine olanak bulunması; hasmın düzeltilmesinin ise yargılamayı çabuklaştırması açısından dava açanın lehinde olmasıdır.

Netice olarak, Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir kararda, davacı limited şirketin açmış olduğu temyiz davası dilekçesinde şirketi temsile yetkili kişilerinde imza sirkülerindeki sürenin dolduğu ve bu nedenle, şirket müdürünün temyiz davası açmasına tek başına yetkili olmadığına karar verilmiştir. Aynı kararda şirket ortaklarının birlikte yeniden temyiz dilekçesini ortaklaşa imzalayarak, 2577 sayılı İYUK'un 20. maddesine göre tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yeniden bu eksiklikleri tamamlayarak temyiz talebinde bulunabileceklerine karar verilmiştir.⁸ Böylece iki ortağın aynı dilekçeyi müştereken imzalayarak temyiz talebinde bulunabileceklerine karar verilmiştir.

Öte yandan, Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 27/10/2009 gün ve E:2009/6044-K:2009/5180 sayılı kararda da belirtildiği üzere; "... bu nedenle, gayrifaal durumlar olan şirketin menfaatlerinin korunması açısından vergi kanunları uyarınca adına tesis edilen işlemlere karşı dava açma ehliyetine sahip olduğunun kabulü ile işin esasının incelenmesi gerekirken davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında hukuka uyarlılık görülmemiştir." şeklinde karar verilmiştir.⁹

8 İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 02/12/2004 gün ve E:2004/658-K:2004/1050 sayılı kararının bozulması talebi ile açılan davada Danıştay 3. Dairesi E:2005/784 sayılı kararı ile dilekçenin iki ortak tarafından imzalanarak temyiz edilmesine karar verilmiştir.

9 Dnş. 4. D.nin, 27/10/2009 gün ve E:2009/6044-K:2009/5180 sayılı kararı için bkz. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2011, Sayı:93, s.303-305.

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI DAYANIŞMA DERGİSİ YAYIN KOŞULLARI VE YAZMA KURALLARI

Dayanışma dergisi hakemli bir dergidir.

Dergi iki ayda bir yayımlanır.

YAYIN KOŞULLARI

- 1-Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2-Dergide yayımlanması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine bir çıktı ile birlikte elektronik ortamda (disket, cd)gönderilmelidir.
- 3-Dergide yayımlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır.
- 4-Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurul'unca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir.
- 5-Yayımlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 6-Dergide yayımlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.
- 7-Dergide yayımlanan yazıların telif hakları yazarı veya yazarları tarafından karşılıksız olarak İzmir Serbest Muhasebeci mali müşavirler Odası'na devredilir. Yazarlar başvuru dilekçesine ekledikleri "Makale Sunum Formu"nu doldurarak ve imzalayarak telif haklarını devrettiklerini beyan etmek zorundadır.
- 8-Derginin bir sayısında bir yazarın birden fazla yazısı yayınlanmaz. Ancak ortak çalışma ürünü olan ve birden çok yazarlı çalışmalarda bu koşul aranmaz.

YAZMA KURALLARI

- 1-Yazılar, Microsoft Windows Word programla yazılmalı ve çözümünde herhangi bir sorun yaşanmaması için daha önce kullanılmamış bir diskete ya da CD'ye kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2-Yazılar 3 (üç) kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3-Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - a. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.

- b. Başlığın sağ alt tarafında yazarın adı ve unvanı" gösterilmelidir.
- c. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
- d. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
- e. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.
- f. Makalenin metni ikinci sayfadan başlamalıdır.

4-Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.

5-Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6-Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7-Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonuna, "Kaynakça" başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4* Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume 19, Number 2, s. 79-103.

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

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

8- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın disketteki biçimiyle yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

Yazışma Adresi

Yavuz ÖZMAKAS

Dayanışma Dergisi

Şehit Fethi bey Caddesi No: 53/3 Pasaport/İZMİR

Tel: (0.232) 441 96 33

Faks: (0.232) 441 95 67

e-posta: yavuz.ozmakas@izsmmmo.com

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

DAYANIŞMA DERGİSİ

Makale Sunum Formu

Makaleyi sunan yazar	:	_____
Makalenin Başlığı	:	_____
	:	_____
Makalenin ilgili olduğu dal	:	_____
Makalenin yazarları	:	_____
	:	_____
	:	_____
	:	_____
Makaleyi sunan yazarın,		
Çalıştığı kurum	:	_____
Posta adresi	:	_____
	:	_____
e-posta adresi	:	_____
Telefon no	:	_____
Faks No	:	_____
Sunulan makalenin sayfa sayısı	:	_____
Makalenin sunulduğu tarih	:	_____

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Dayanışma dergisinde yer alacak yazılara ilişkin koşulları kabul ettiğimi ve yazımın telif haklarını İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na devrettiğimi bildiririm.

Makaleyi sunan yazarın imzası : _____

Forma ulaşmak için :

www.izsmmmo.org.tr

Dayanışma dergisine
ücretsiz
abone
oldunuz
mu?

e-bültenlerimizi
takip
ediyor
musunuz?